وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعةعلى لونيسي–البليدة2–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD

تخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري

من إعداد الطالبة:
أم الخير العقون

تحت إشراف الدكتور:
محمد طالبي

لجنة المناقشة

–ونادي رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة2	رئيساً
–طالبي محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة2	مشرفا ومقرراً
–مفتاحي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة2	عضواً
– جناي علاء الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة2	عضواً
–لجناف عبد الرزاق	أستاذ محاضر أ	جامعة الجزائر 3	عضواً
–سايج فايز	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضواً

السنة الجامعية:2022–2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعةعلى لونيسي– البليدة2–
كليةالعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD
تخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري

من إعداد الطالبة:
أم الخير العقون

تحت إشراف الدكتور:
محمد طالبي

لجنة المناقشة

–ونادي رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة2	رئيساً
–طالبي محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة2	مشرفا ومقرراً
–مفتاحي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة2	عضواً
– جناي علاء الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة2	عضواً
–لجناف عبد الرزاق	أستاذ محاضر أ	جامعة الجزائر 3	عضواً
–سايج فايز	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضواً

السنة الجامعية:2022–2023

بسم الله الرحمن الرحيم

قَالُواْ سُبۡحَٰنَكَ لَا عِلۡمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمۡتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلۡعَلِيمُ ٱلۡحَكِيمُ٣٢

صدق الله العظيم

الآية 32 سورة البقرة

إهـــــــــــداء

– إلى من قال فيهم الله عزوجل: " وَٱخۡفِضۡ لَهُمَا جَنَاحَ ٱلذُّلِّ مِنَ ٱلرَّحۡمَةِ وَقُل رَّبِّ ٱرۡحَمۡهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرٗا "٢٤ حفظهما الله و أطال في عمريهما.

– إلى روح أختي عائشة تغمدها الله برحمته وأسكنها فسيح جناته .

– إلى رمز المحبة والوفاء إخوتي حفظهم الله وإلى كل العائلة.

– إلى سندي في الحياة زوجي رزقه الله من حيث لا يحتسب.

– إلى ولدي إبراهيم جعله الله من حفظة كتابه.

– إلى كل من شجعني على إتمام هذا و قدم لي يد المساعدة و النصح.

أهدي هذا العمل.

شـــــــكر

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على نعمك التي لا تعد ولا تحصى و الصلاة و السلام على سيدنا محمد و على آله و صحبه أجمعين.

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور طالبي محمد على قبوله الإشراف على هذا البحث و الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و إرشاداته.

كما أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول مناقشة هذه الأطروحة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة وموظفي جامعة البليدة، وإلى كل من ساعدني في إعداد هذا البحث.

إلى كل من علمني و أنار طريقي لكم مني جزيل الشكر.

ملخص

الهدف من الدراسة هو اكتشاف مدى تطبيق النظام الضريبي الجزائري لمبادئ الحوكمة الضريبية ومساهمتها في تحقيق الفعالية للنظام الضريبي، حيث أصبح تطبيق الحوكمة الضريبية توجها دوليا لأنها تهدف إلى الرفع من الحصيلة الضريبية والقضاء على مختلف تحديات الأنظمة الضريبية والحد من المشاكل الضريبية التي تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.

وتم اختبار ذلك بناء على دراسة تقويمية احتوت على جزء نظري تم التطرق فيه إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية حول حوكمة المؤسسات والحوكمة الضريبية وواقعها في الجزائر والتطرق إلى فعالية النظام الضريبي الجزائري وفقا لبعض المؤشرات بالإضافة إلى دراسة ميدانية تم الإعتماد فيها على أداة الاستبيان للحصول على آراء أفراد العينة حول تطبيق النظام الضريبي الجزائري لمبادئ الحوكمة الضريبية، فتم توزيع 300 استبانة على الأساتذة الجامعيين، موظفي الإدارة الضريبية، محافظي الحسابات، المحاسبين، المكلفين بالضريبة لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة.

وفي هذا الإطار تم التوصل من خلال الجانب النظري إلى أن النظام الضريبي الجزائري لم يصل إلى تحقيق الفعالية على الرغم من الجهود المبذولة لتعزيز الإيرادات الضريبية من خلال الإصلاح التشريعي المتضمن تبسيط التشريع الضريبي والإصلاح الهيكليالمتضمن عصرنة الإدارة الضريبية بإدخال هياكل جديدة متمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب أما من جانب الدراسة الميدانية فتم التوصل إلى أن هناك علاقة ارتباط متوسطة ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة، حيث تبين أن علة النظام الضريبي الجزائري تكمن بالأساس في عدم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، مما يثبت أن للحوكمة الضريبية دور إيجابي في تحقيق الفعالية الضريبية لما تتوفر عليه من مبادئ يؤدي تطبيقها إلى زيادة ثقة المكلفين و توفير قدر كبير من الشفافية والإفصاح الضريبي لجميع الأطراف ذات العلاقة ومنه زيادة الإيرادات والوصول إلى الفعالية، الأمر الذي يستدعي بذل المزيد من المجهودات نحو التوجه لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وتجسيدها في النظام الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات– الحوكمة الضريبية– الفعالية – النظام الضريبي الجزائري.

Abstract:

The aim of the study is to discover the extent to which the Algerian tax system applies the principles of tax governance and its contribution to achieving the effectiveness of the tax system, as the application of tax governance has become an international trend because it aims to raise the tax revenue, eliminate the various challenges of the tax systems, and reduce the tax problems that lead to the erosion of the tax base.

This was tested based on an evaluation study that contained a theoretical part in which a set of basic concepts about corporate governance and tax governance and its reality in Algeria were addressed, and the effectiveness of the Algerian tax system was addressed according to some indicators, in addition to a field study in which the questionnaire tool was relied upon to obtain On the opinions of the respondents about the application of the Algerian tax system to the principles of tax governance, 300 questionnaires were distributed to university professors, tax administration employees, accountants, accountants, and taxpayers to support the answer to the study hypotheses.

In this context, it was concluded through the theoretical side that the Algerian tax system did not reach effectiveness despite the efforts made to enhance tax revenues through legislative reform that includes simplification of tax legislation and structural reform that includes modernization of tax administration by introducing new structures represented in the Directorate of Kabirat. Institutions, tax centers, neighborhood tax centers As for the field study, it was concluded that there is a medium correlation between the principles of tax governance and the effectiveness of the Algerian tax system, according to the opinion of the studied sample. In achieving tax effectiveness due to the available principles, applying them leads to increasing the confidence of taxpayers and providing a great deal of transparency and tax disclosure to all relevant parties, including increased revenues and access to effectiveness, which requires more efforts towards applying the principles of tax governance. And its embodiment in the Algerian tax system.

Key words: corporate governance - tax governance - effectiveness - the Algerian tax system.

قائمة المحتويات:

المحتويات

إهـــــــــداء 4
شـــــــكر 5
ملخص 6
مقدمة 21
الفصل الأول جهود الجزائر لإرساء حوكمة المؤسسات..... 32
تمهيد الفصل 33
المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة المؤسسات 34
المطلب الأول: مفهوم، محددات وأهداف حوكمة المؤسسات..... 34
المطلب الثاني : دوافع ظهور حوكمة المؤسسات 46
المطلب الثالث: إسهامات الدولية لإرساء نظام الحوكمة..... 51
المبحث الثاني: ماهية الحوكمة الضريبية 56
المطلب الأول: مفهوم الحوكمة الضريبية وأهدافها الاستراتيجية 57
المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة الضريبية واقتراحات وتوصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة الضريبية الجيدة..... 68
المطلب الثالث: المحاور الأساسية للحوكمة الضريبية: 74
المبحث الثالث: إطار الحوكمة في الجزائر:..... 83
المطلب الأول: مسار الجزائر في إرساء الحوكمة: 83
المطلب الثاني: التحديات التي تواجه الجزائر في إطار الحكم الراشد: 93
المطلب الثالث: تحليل مدى نجاعة الحوكمة في الجزائر على ضوء المؤشرات الدولية. 100
خلاصة الفصل: 104

الفهرس:

الفصل الثاني محددات فعالية النظام الضريبي الجزائري 105

تمهيد 106

المبحث الأول: تطورات النظام الضريبي الجزائري في ظل استراتيجية الإصلاح..... 107

المطلب الأول: دواعي الإصلاح الضريبي في الجزائر وأهدافه..... 107

المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري على ضوء إصلاحات الضريبية للجيل الأول 114

المطلب الثالث: الإصلاحات الضريبية للجيل الثاني:..... 133

المبحث الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري: 154

المطلب الأول: مفهوم الفعالية ومؤشراتها:..... 154

المطلب الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري:..... 158

المبحث الثالث: عوائق فعالية النظام الضريبي الجزائري وتحدياته. 176

المطلب الأول: التحديات الداخلية للنظام الضريبي. 177

المطلب الثاني: التحديات الخارجية للنظام الضريبي: 184

خلاصة الفصل : 193

الفصل الثالث تحليل واقع الحوكمة الضريبية في ظل النظام الضريبي الجزائري 194

تمهيد 195

المبحث الأول: الأطراف الأساسية للحوكمة الضريبية في الجزائر..... 196

المطلب الأول: حوكمة التشريع الضريبي 196

المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية: 197

المطلب الثالث: حوكمة المجتمع الضريبي 199

المبحث الثاني: متطلبات تجسيد الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي الجزائري 200

المطلب الأول: إحكام الرقابة الضريبية وتفعيل آليات المساءلة 200

الفهرس:

المطلب الثاني: تكريس الشفافية الضريبية وبناء الثقة بين أطراف المنظومة الضريبية 214

المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين الحوكمة الضريبية في الجزائر 248

خلاصة الفصل: 253

الفصل الرابع الدراسة الميدانية 254

تمهيد 255

المبحث الأول: المدخل التمهيدي لدراسة الميدانية..... 256

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة 256

المطلب الثاني: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة 262

المطلب الثالث: الدراسة الاستطلاعية لأداة الدراسة دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري 267

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة..... 279

المطلب الأول: وصف الميزات الشخصية لعينة الدراسة 279

المطلب الثاني: وصف محاور الدراسة حسب إجابات عينة الدراسة..... 286

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة 307

المطلب الأول: تحليل العاملي التوكيدي لنموذج البنائي المقترح للدراسة..... 308

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة 318

المطلب الثالث: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة 324

خلاصة الفصل 328

خاتمة عامة..... 329

المراجـــع 335

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المواثيق والتقارير الصادرة على المستوى الدولي لتعزيز حوكمة المؤسسات	55
02	مهام ووظائف الإدارة الضريبية	61
03	دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تحقيق قواعد الضريبة	71
04	ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة (2010-2021)	94
05	ترتيب الجزائر وفق مؤشر سيادة القانون حسب تقرير البنك الإفريقي للحوكمة مجموع النقاط من 100الترتيب من أصل 54 دولة إفريقية	96
06	ترتيب بعض الدول العربية وفق مؤشر الديمقراطية لسنة 2020	98
07	مؤشرات الحكم الراشد في الجزائر حسب البنك الدولي	101
08	هيكل الإيرادات الوطنية للضرائب في خمس دول متقدمة	110
09	معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988.	112
10	مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي	118
11	أهم تعديلات على الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة (1992- 2022)	119
12	الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي	121
13	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	126
14	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر للفترة (1992-2022)	131
15	مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	132
16	التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي	137
17	تبسيط الإجراءات الإدارية لفائدة المكلفين بالضريبة عند تسليم الوثائق الجبائية	149

قائمة الجداول:

18	إحصائيات سنوية لاستعمال الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية 2015-2018	150
19	إحصائيات حول مرجعية نوعية الخدمة المطبقة بالهياكل الجديدة للإدارة الضريبية	153
20	تطور إيرادات الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر للفترة 2008-2020	159
21	تطور معدل تنفيذ الجباية العادية في الجزائر للفترة 2008-2020	161
22	تطور حصيلة مكونات الجباية العادية في الجزائر للفترة 2008-2020	162
23	نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير للفترة 2008-2019	163
24	تطور تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر خلال الفترة 2000-2019	166
25	معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 2008-2020	169
26	تطور مؤشر الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2008-2020	170
27	مختلف التعديلات التي مست القوانين الضريبية للفترة 2010-2023.	172
28	تطور مؤشر تكلفة التحصيل خلال الفترة 2012-2017	173
29	تطور عدد قضايا المنازعات الضريبية خلال الفترة 2016-2020	175
30	تطور الحجم التقديري للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر	183
31	التغيرات المنهجية في معدلات الضرائب القانونية في بعض دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	186
32	آجال مدة التحقيق	206
33	العلاقة بين الشفافية الضريبية وقواعد الضريبة	216
34	تطور الإنفاق الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2014-2018	232
35	الجهود الجزائرية في إرساء مبدأ الشرعية	236

قائمة الجداول:

36	تقييم مبدأ الفعالية وفق مؤشرات فيتوتانزي	237
37	تركيبة الايرادات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2008-2019	242
38	تركيبة حصيلة الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2008-2019	244
39	مساهمة الضريبة على الرواتب و الأجور في الضرائب المباشرة للفترة 2012-2019	246
40	توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة	258
41	عينة الدراسة الميدانية من الأساتذة الجامعيين	259
42	عينة الدراسة الميدانية من موظفي الإدارة الضريبية	260
43	عينة الدراسة الميدانية من محافظي الحسابات	260
44	عينة الدراسة الميدانية من المحاسبين	261
45	عينة الدراسة الميدانية من المكلفين بالضريبة	261
46	هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)	263
47	توزيع درجات المقياس المستخدم في الاستبيان	264
48	نتائج معامل الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان مع الدرجة الكلية	269
49	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول (مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي)	270
50	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (مبدأ الشرعية)	271
51	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (مبدأ الفعالية)	273
52	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع (مبدأ المسؤولية والمساءلة)	274
53	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الخامس (مبدأ سيادة القانون)	275
54	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (فعالية النظام الضريبي)	276
55	نتائج معامل الثبات * ألفا كرونباخ * لجميع محاور وأبعاد الدراسة	278

قائمة الجداول:

56	وصف متغير الجنس	279
57	وصف متغير العمر	281
58	وصف متغير المؤهل العلمي	282
59	وصف متغير الوظيفـة	283
60	وصف متغير الخبرة المهنية	285
61	مجالات تقييم الوزن النسبي للمتوسط الحسابي.	286
62	وصف فقرات البعد الأول الخاص بمبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	287
63	وصف فقرات البعد الثاني الخاص بمبدأ الشرعية	290
64	وصف فقرات البعد الثالث الخاص بمبدأ الفعالية.	293
65	وصف متغير البعد الرابع الخاص بمبدأ المسؤولية والمساءلة	296
66	وصف متغير البعد الخامس الخاص بمبدأ سيادة القانون	298
67	وصف المتغير التابع الخاص بفعالية النظام الضريبي الجزائري	301
68	وصف متغير خاص بالمحاور الدراسة	307
69	نتائج جودة المطابقة للنموذج البنائي للمتغير مبادئ الحوكمة الضريبية	312
70	نتائج جودة المطابقة للنموذج البنائي للمتغير فعالية النظام الضريبي الجزائري	317
71	معامل الإرتباط ما بين مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري	319
72	معامل الإرتباط ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	320
73	معامل الإرتباط ما بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	321
74	معامل الإرتباط ما بين مبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي	322

قائمة الجداول:

	الجزائري	
75	معامل الإرتباط ما بين مبدأ سيادة القانون وفعالية النظام الضريبي الجزائري	**323**
76	معامل الإرتباط ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	**324**
77	تحليل نتائج الدراسة الميدانية	**325**

قائمة الاشكال:

قائمة الاشكال:

الرقم	عنوان الاشكال	الصفحة
01	خصائص حوكمة المؤسسات	43
02	محددات حوكمة المؤسسات	45
03	مشاكل نظرية الوكالة	48
04	دوافع ظهور الحوكمة المؤسسية	50
05	المبادئ حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED	52
06	أطراف الحوكمة الضريبية	64
07	أهداف الحوكمة الضريبية	67
08	مبادئ الحوكمة الضريبية	71
09	ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة (2010-2021)	94
10	ترتيب الجزائر وفق مؤشر سيادة القانون حسب تقرير البنك الإفريقي للحوكمة	96
11	منحنى لافر *Laffer*	168
12	تطور معدل الضغط الضريبي العام وخارج المحروقات في الجزائر للفترة 2008-2020	171
13	العلاقة بين النظام الجبائي والتقدم التكنولوجي	189
14	أشكال الرقابة الضريبية	204
15	آلية عمل النفقات الضريبية	227
16	نموذج الدراسة	257

قائمة الاشكال:

17	وصف متغير الجنس	**280**
18	وصف متغير العمر	**281**
19	وصف متغير المؤهل العلمي	**283**
20	وصف متغير الوظيفة	**284**
21	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	**285**
22	النموذج البنائي لأبعاد متغير مبادئ الحوكمة الضريبية	**309**
23	النموذج البنائي بعد تعديل متغير مبادئ الحوكمة الضريبية	**311**
24	النموذج البنائي لأبعاد متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري	**314**
25	النموذج البنائي لأبعاد متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري بعد حذف العبارات	**315**
26	النموذج البنائي بعد تعديل متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري	**316**

قائمة الاختصارات

الرقم	عنوان الاختصارات بالعربية	عنوان الاختصارات باللغة الاجنبية	الاختصار
01	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	Organisation for Economic Co-operation and Development	OECD
02	المؤشر العالمي للحوكمة	Governance Indicators Worldwide	WGI
03	المبادرة الجديدة لتنمية افريقيا	La nouvelle initiative pour le développement de l'Afrique	النيباد
04	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu brut	IRG
05	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
06	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	Les seuls frais bruts concernent la production	TUGP
07	الرسم على القيمة المضافة	taxe sur la valeur ajoutée	TVA
08	مديرية الإعلام والوثائق الجبائية	Direction de l'Information et des Documents Fiscaux	DIDF
09	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des Grandes Établissements	DGE
10	مراكز الضرائب	Centres fiscaux	CDI
11	المراكز الجوارية للضرائب	Centres fiscaux de quartier	CPI

قائمة الاختصارات

12	المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات	Global Forum on Corporate Governance	**GCGF**
13	مؤسسة التمويل الدولية	International Finance Corporation	**IFC**

مقدمة

مقدمة

تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة أو كما يطلق عليه في الانجليزية governance في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة بعد الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من اقتصاديات دول العالم كدول شرق آسيا وأمريكا وروسيا، والتي صاحبها إفلاس العديد من الشركات، حيث عزتها العديد من الدراسات والتحليلات إلى غياب آليات من شأنها تعزيز مبدأ الشفافية والإفصاح والمسائلة وتحديد المسؤولية لتقليل من حجم الفساد المالي والإداري، هذه الآليات عرفت بالحوكمة.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي احتلها هذا المفهوم في ظل التطور الكبير الذي يشهده العالم في الوقت الحالي، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالدراسة والتحليل، وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومؤسسة التمويل الدولي التابعة للبنك الدولي بوضع خطوط إرشادية لتدعيم الإدارة لمراقبة أداء العمل وتعزيز الإفصاح والشفافية خدمة لكافة أصحاب المصالح حيث أصدرت مبادئ الحوكمة لكل من الشركات العامة والخاصة، ونظرا للدور الذي تلعبه الضرائب باعتبارها الركيزة الرئيسية والمصدر الأساسي للإيرادات العامة، والتي تمكن الدولة من تغطية النفقات العامة، وأداة مهمة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها في التأثير على النشاط الاقتصادي، ومن جهة أخرى تواجه معظم الأنظمة الضريبية في الدول خاصة النامية منها تحديات تقف عائقا أمام زيادة الحصيلة الضريبية، لهذا تحاول الأنظمة الضريبية إيجاد السبيل لتحقيق الفعالية في تعبئة الإيرادات الضريبية لتمويل الميزانية العامة وتحقيق الأهداف المرجوة منها، لهذا كان التوجه نحو الحوكمة الضريبية والاستعانة بآليتها لتتناسب مع جميع الأطراف وتوزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بعدالة وصولا إلى تنمية الحصيلة وجذب الاستثمارات ومنه زيادة فعالية النظام الضريبي.

والجزائر كغيرها من الدول النامية تعاني من ضعف الحصيلة الضريبية، بسبب تفاقم العديد من التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية الحادة التي تعرض لها الاقتصاد الجزائري في أواخر سنة 1986 والذي كان سببها الأول انهيار أسعار البترول وكذا في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق، ولمواكبة هذه التطورات شهدت هذه الفترة عدة إصلاحات اقتصادية، كان من مجملها إصلاح النظام الضريبي بشكل يجعله ينسجم مع السياسة

العامة للدولة وحاجة الاقتصاد، الأمر الذي استدعى اللجوء إلى الإصلاح الضريبي لسنة 1992 من خلال استحداث ضرائب أكثر تطورا والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الضريبية وإعادة توزيع الدخل، وإلغاء الضرائب التي تشوه الاقتصاد، وبالتالي أصبح من الضروري مراجعة النظام الضريبي من وقت إلى أخر وإعادة هيكلته بما يتماشى مع جهود الإصلاح الاقتصادي، وكل هذا من أجل الوصول إلى نظام ضريبي أكثر فعالية تسعى من خلاله الدولة إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.ولقد تزامنت هذه الإصلاحات مع التوجه العام للدولة الجزائرية لإرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية و التي من شأنها أن تبعث الثقة في مؤسسات دولة.

1- الإشكالية:

يعاني النظام الاقتصادي الجزائري ككل والنظام الضريبي خاصة من مستوى أداء ضعيف على الرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية إلى إصلاح المنظومة الضريبية وتحقيق فعالية النظام الضريبي من خلال تعبئة الإيرادات الضريبية وتقليص الموارد الضريبية المهدورة، وذلك عن طريق إسقاط مفهوم الحوكمة الضريبية في المجال الضريبي ، من كل ما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف تساهم مبادئ الحوكمة الضريبية في تحقيق فعالية النظام الضريبي الجزائري؟

بهدف الإحاطة بالموضوع و معالجة هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالحوكمة الضريبية وفيما تتمثل مبادئ الحوكمة الضريبية؟
- كيف يتم ترجمة الإصلاحات التي مر بها النظام الضريبي الجزائري من خلال تقييم فعالية؟
- ما هو واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر في ظل النظام الضريبي الجزائري؟
- هل توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري؟

2- فرضيات الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية المطروحة وجملة الأسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- الحوكمة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تطبق في النظام الضريبي، وتمكن الدولة من جمع المتحصلات الضريبية بشكل طوعي من المكلفين حينما يتمتع النظام الضريبي بالشفافية والإفصاح ويتوفر على الشرعية وسيادة القانون للحفاظ على الحقوق والواجبات لكل طرف من أطراف المنظومة الضريبية.

- يعاني النظام الضريبي الجزائري من العديد من التحديات التي تقف عائقا أما فعاليته بالرغم من الإصلاحات التي شهدها منذ بداية التسعينات حيث عرف إصلاح شامل من خلال إجراء تعديلات جذرية ضمن سياق الإصلاحات الاقتصادية الهادفة إلى تصحيح الاختلالات الهيكلية التي كان الاقتصاد الجزائري يعاني منها وضمن سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية.ورغم التطور الذي شهده النظام الضريبي في مختلف الجوانب وما صاحبه من زيادة في المردودية المالية لمختلف الضرائب إلا أن النتائج المتحصل عليها لم تكن كافية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتمثلة في إعطاء الأولوية للجباية العادية في تمويل الإيرادات العامة وإحلالها محل الجباية البترولية.

- للحوكمة الضريبية مجموعة من المبادئ القابلة للتطبيق على الأنظمة الضريبية والتي تمكنها من التحكم في المشاكل الضريبية والحد من معيقات فعالية النظام الضريبي ومنه زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أن الواقع يثبت عدم امكانية الوصول إلى تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري على الرغم من مساعيه لذلك فهي تتطلب اتخاذ تدابير جدية وأهمها توفر الإرادة السياسية الصادقة.

- لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري.

3- أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من أهمية مفهوم الحوكمة الضريبية كمفهوم حديث على المستوى الدولي، بالإضافة إلى أهميتها في زيادة الحصيلة الضريبية بإسقاط مبادئ الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي وإمكانية ربط هذا المفهوم بالفعالية، إذ تعد الحوكمة الضريبية من الأدوات الناجحة التي تدعم ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وزيادة الوعي الضريبي لديهم وتوفير الشفافية للحد من معيقات النظام الضريبي ومنه زيادة الحصيلة الضريبية.

4- أهداف الدراسة: يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على الحوكمة الضريبية على اعتبارها مفهوم حديث النشأة.

- تقييم مسيرة الإصلاحات الضريبية التي مر بها النظام الضريبي الجزائري، والوقوف على التحديات التي يواجهها النظام الضريبي الجزائري والتي تحول دون تحقيق الأهداف المنوطة به.

- تقييم واقع الحوكمة في الجزائر والتعرف على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي.

- توضيح دور الحوكمة الضريبية في تحسين أداء النظام الضريبي في الجزائر.

- المساهمة في وضع مقترحات لحوكمة النظام الضريبي الجزائري.

5- تحديد إطار البحث:

بغرض الإلمام بكل جوانب الدراسة وتحقيق أهدافها، فقد تم التركيز على دراسة تطور النظام الضريبي الجزائري منذ إصلاحات 1992 كما تم التطرق للفعالية خلال الفترة 2008-2020، أما الإطار المكاني للدراسة فهو يتناول الجزائر مع الإشارة لبعض الدول، واستهدفت الدراسة الميدانيةالجامعات، الإدارة الضريبية، مكاتب محافظي الحسابات، بعض المؤسسات الخاضعة للضرائب في بعض ولايات الوطن.

6- أسباب اختيار موضوع الدراسة:

إن الاهتمام بدراسة هذا الموضوع أفرزته مجموعة من الأسباب يمكن اختصارها في :

- الموضوع يدخل ضمن تخصصنا وعليه فهو مهم من الناحية الذاتية كونه يساهم في الارتقاء بعملية التكوين.

- رغبة الباحث في دراسة المواضيع التي تتعلق بموضوع الحوكمة.

- الحاجة إلى زيادة فعالية النظام الضريبي وإمكانية تعزيز أدائه من خلال منهج الحوكمة الضريبية لينعكس على الحصيلة الضريبية، والبحث عن بدائل للجباية البترولية على اعتبارها مورد غير دائم.

7- المنهج المستخدم:

تتألف الدراسة من جانب نظري وآخر تطبيقي وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات التي تبناها البحث والوصول إلى أهداف البحث المرجوة، اعتمدنا على مجموعة من المناهج بما يتوافق مع طبيعة الموضوع، ففي الجانب النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في عرض مختلف الآراء والتوجهات والدراسات التي تمس موضوع الحوكمة، خلال استعراض أهم الضرائب والرسوم وتقييمها وتطور الحصيلة الضريبية استنادا لبعض المؤشرات المالية والاقتصادية وعرض مختلف أشكال التحديات والعوائق التي يواجهها النظام الضريبي الجزائري، أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم (IBM/SPSS) الإصدار (23)، ويعتبر من أبرز التقنيات الحديثة في تحليل البيانات الكمية، وكذا برنامج AMOS باستخدام مجموعة من المؤشرات (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط برسون)، ولجمع البيانات تم استخدام مصدرين، المصادر الثانوية لمعالجة الجانب النظري معتمدين في ذلك على الكتب والمراجع العربية منها والأجنبية ذات العلاقة بالدراسة، والمصادر الأولية لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة والتي اشتملت استمارة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة، كما تم الاستعانة كذلك ببعض الأدوات التي تتمثل فيما يلي:

- القوانين المالية والضريبية والمراسيم والقرارات والتعليمات والمناشير.
- الإحصاءات الوطنية والدولية الخاصة بفترة الدراسة.

8- صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذا البحث نذكر منها:

- ندرة الدراسات المتخصصة في مجال الحوكمة الضريبية وإسقاطها على الأنظمة الضريبية.
- صعوبة تتبع التعديلات الضريبية الصادرة في قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية.
- تضارب البيانات والإحصاءات المتعلقة بالحصيلة الضريبية الصادرة عن الهيئات الرسمية الوطنية.

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصاءات المتعلقة بفترة الدراسة من الجهات الرسمية خاصة في ما يتعلق بالرقابة الضريبية وعدم تزويدنا بالمعلومات الكافية بحجة سرية المعلومات.

- صعوبة إقناع بعض أفراد العينة على الإجابة بشفافية على الاستبيان.

9- <u>الدراسات السابقة:</u>

- **<u>عبيرات لخضر</u>**: أطروحة دكتوراه بعنوان " فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2017-2018.

تطرق الباحث في دراسته إلى تحليل واقع النظام الضريبي الجزائري من خلال آليات التحصيل، باعتباره جزء من النظام الضريبي، حيث يقع على عاتق المشرع وضع أحكام وقواعد تتسم بالمرونة في منح الإدارة الضريبية امتيازات تمكنها من تحديد الدين الضريبي ومواعيد أدائه وطرق وآليات تحصيله، بداية من الامتثال الطوعي للمكلف بالضريبة إلى الطرق الاستثنائية المتمثلة في التحصيل الجبري دون أي تعسف في استخدام السلطة التي منحها إياها القانون وهذا بغية تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي الجزائري مازال يعاني من اختلالات واضحة على بنيته الأساسية وقصور الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية، ويتجلى ذلك من خلال هيمنة الجباية البترولية على الإيرادات العامة للدولة. وعليه فإن معالجة الاختلالات والتحديات يتطلب وضع استراتيجية واضحة المعالم تأخذ بعين الاعتبار كل ما يتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي من شأنه أن يسهم بشكل كبير في تفعيل دور النظام الضريبي وتحسين أدائه، لكونه أداة مالية فعالة تستطيع الدولة بواسطتها أن تنوع مصادرها وتحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى.

- **<u>يوسف حسن عثمان جعفر</u>**:أطروحة دكتوراه بعنوان " دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي السوداني الذي يعاني خللا في كفاءة عملية التحاسب الضريبي وإبراز دورها في زيادة مستوى الالتزام الضريبي للمولين،والتعرف على دور تطبيق الحوكمة الضريبية على زيادة جودة التقارير المالية حيث تناول في دراسته مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات والحوكمة الضريبية وجودة التقارير المالية والالتزام الضريبي من حيث المفهوم والأهداف والأهمية، كما تناول آليات ومحاور تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي وقد توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة الضريبية تؤدي إلى زيادة جودة بيانات التقارير المالية، وتعمل على زيادة الالتزام الضريبي للممولين، وعدالة التشريع الضريبي تزيد من جودة بيانات التقارير وبالتالي استيفاء الالتزام الضريبي.

- **بن صوشة سارة:** أطروحة دكتوراه بعنوان " دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر"،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2018-2019.

وقد تناولت دراستها مفهوم الحوكمة الجبائية وتوجهاتها الدولية من خلال نظرة المؤسسات الدولية والتحديات التي تواجهها وأثرها على أداء الميزانية العمومية للدولة كما تطرقت إلى التنمية المستدامة من خلال الحوكمة وصولا إلى تقييم أداء النظام الجبائي في الجزائر ومتطلبات تجسيد الحوكمة الجبائية في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة الجبائية تلعب دور الرافعة للتنمية و تعزز المساءلة لمكافحة الفساد وتعمل على إشراك المجتمع المدني في صياغة السياسة الجبائية، ويمكن الاعتماد على الحوكمة للوصول لتحقيق التنمية المستدامة على المدى الطويل.

- **حدادو فهيمة:** أطروحة دكتوراه بعنوان " الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2017-2018.

تناولت دراستها مفهوم الحوكمة الضريبية وركائزها وعلاقاتها بمكافحة كل من التهرب الضريبي والفساد الضريبي كما تطرقت إلى الجهود المبذولة من طرف الدولة لإصلاح النظام الضريبي الجزائري بحثا عن العدالة الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية وتبسيط إجراءات المنازعات الضريبية من أجل الوصول إلى الحوكمة الضريبية وذلك من خلال تحليل الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016 وقد توصلت دراستها إلى أنه لا غنى للنظام

الضريبي الجيد عن الحوكمة من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية ولابد من تأطير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

- **بلعورة هجيرة:**مقال منشور بعنوان "الحوكمة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية – نموذج الجزائر–"، مجلة إقتصاديات المال والأعمال، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2017.

أحاطت الباحثة من خلال هذه الدراسة بإشكالية مدى مساهمة الالتزام بمبادئ الحكم الراشد في إدارة وتوجيه الإنفاق العام بصورة صحيحة بما يحقق رشادته، في ظل العجز الذي تشهده الميزانية نتيجة زيادة النفقات بسبب برامج تنمية الإنعاش الاقتصادي التي تبنتها الحكومة الجزائرية، وما رافقها من هدر واختلاسات، وترى الباحثة أن سياسة الإنفاق في الجزائر غير واضحة المعالم وتؤدي غالبا إلى هدر المال العام، وقد توصلت الدراسة إلى أن أوجه الضعف في الحكم من قبيل انعدام الشفافية والمساءلة في القطاع العام تؤدي إلى تقليل قدرة الدولة على تلبية حاجيات وأولويات مواطنيها، وتعد عدم فاعلية الرقابة على الإنفاق العام من بين الأسباب التي ساهمت في تنامي ظاهرة الهدر والإسراف في النفقات، كما تؤكد الباحثة على أهمية الشفافية والنزاهة باعتبارها إحدى أدوات محاربة الفساد وسوء التسيير وترشيد سياسة الإنفاق العمومي، حيث تعزز قدرة الحكومة على استغلال الموارد المالية بشكل أكثر فاعلية بما يتيح تخصيص هذه الموارد بطريقة أفضل، وعلى الرغم من أن الجزائر اتخذت خطوات ايجابية لمكافحة ظاهرة الهدر والإسراف في النفقات من خلال إحياء دور مجلس المحاسبة وتفعيل قانون ضبط الميزانية وتوسيع مجال المفتشية العامة للمالية، ورغم كل هذا بقيت الجزائر تصنف ضمن الدول الأقل شفافية في الموازنة العامة.

- **سلام نواف المومني، مهند محمد العبيني:** مقال منشور بعنوان "الحوكمة الضريبية والايرادات الضريبية"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد 2 ، العدد 1، مارس 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر آليات الحوكمة الضريبية "الرقابة الضريبية والمخاطر الضريبية" على الايرادات الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة فقد كان مجتمع الدراسة من مدققي ضريبة الدخل والمدققين الخارجيين المعتمدين لدى دائرة ضريبة الدخل في الأردن، وقد استخدم الباحثان تحليل الانحدار الخطي البسيط، ومن النتائج المتوصل إليها أن هناك علاقة طردية بين الرقابة الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية والايرادات الضريبية وبالتالي تزيد من المسؤولية والمساءلة لكل من المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية، ووجود أثر عكسي للمخاطر الضريبية

على الإيرادات الضريبية مما يتطلب مراعاة الالتزام بحقوق دافعي الضرائب وذلك من خلال حسن التعامل والاحترام للحد من المخاطر الضريبية.

- **حديدي آدم، حمودة أم الخير:** مقال منشور بعنوان "دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي –دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر–، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، خاص، جانفي 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق معايير الحوكمة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وللوصول إلى أهداف الدراسة فقد تم استخدام الاستبيان من خلال استقصاء عينة من إطارات الإدارة الضريبية ، معتمدين على أسلوب الانحدار الخطي البسيط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة عكسية بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، وأن التزام الإدارة الضريبية الجزائرية بتطبيق معايير الحوكمة الضريبية من شأنه أن يعزز الثقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية ومنه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- **طيبة محمد رضا، بوعزة عبد القادر:** مقال منشور بعنوان "دور الحوكمة الضريبية في تحسين جودة القوائم الجبائية في الجزائر دراسة ميدانية –المديرية الولائية للضرائب بشار–، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى مدى مساهمة تطبيق مبادئ و قواعد الحوكمة الضريبية في تحسين جودة القوائم الجبائية في الجزائر من خلال التطرق إلى الإطار النظري للحوكمة الضريبية والتصريحات الجبائية، واعتمد الباحثان على قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث، ومعالجتها باستخدام SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة الضريبية تساهم في زيادة التزام المكلفين بمتطلبات الإفصاح في القوائم الجبائية وتحسين جودتها.

– **عيدي الطيب، بوشيخي عائشة:** مقال منشور بعنوان "دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من أثره السلبي على مردودية التحصيل الضريبي ، حيث تطرق الباحثان

إلى الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية و إلى ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها وصولا إلى دور معايير الحوكمة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحقيق قواعد الضريبة، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير الحوكمة الجبائية يؤدي إلى إضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية و على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و منه الحد من التهرب الضريبي .

10- مساهمة الدراسة :

تعد هذه الدراسة " دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري " امتداد للدراسات السابقة و التي أبرزت دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تحقيق الفعالية للأنظمة الضريبية ، ما يميز هذه الدراسة أنها ركزت على تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري للفترة الممتدة من 2008-2020 و محاولة تقييم جهود الجزائر في إرساء حوكمة المؤسسات و مدى تطبيق النظام الضريبي الجزائري لهذه المبادئ .

11- متغيرات الدراسة:

بعد الإطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات والحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي وانطلاقا من نتائجها، وبعد صياغة الفرضيات فقد اشتملت متغيرات الدراسة على التالي:

- المتغير المستقل: يتمثل في مبادئ الحوكمة الضريبية (الشفافية والإفصاح الضريبي- الشرعية – الفعالية-المسؤولية والمساءلة- سيادة القانون) .
- المتغير التابع: يتمثل في فعالية النظام الضريبي.

12- هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية اعتمدنا خطة تراعي الجوانب المتداخلة للموضوع، حيث تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول.

- الفصل الأول تم تخصيصه إلى جهود الجزائر لإرساء حوكمة المؤسسات حيث تناولنا في المبحث الأول الإطار العام لحوكمة المؤسسات من خلال التطرق إلى مفهوم ومحددات حوكمة المؤسسات ودوافع ظهورها والإسهامات الدولية لإرسائها، ثم انتقلنا في المبحث الثاني إلى ماهية الحوكمة الضريبية تطرقنا فيه إلى مفهومها وأهدافها الإستراتيجية ومحاورها أما في المبحث الثالث

تناولنا إطار الحوكمة في الجزائر بالتطرق إلى مسار الجزائر في إرساء الحوكمة والتحديات التي تواجهها وصولا إلى تحليل مدى نجاعة الحوكمة في الجزائر على ضوء المؤشرات الدولية.

- أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للتعرف على محددات فعالية النظام الضريبي الجزائري، وهذا من خلال ثلاثة مباحث، حيث تعرضنا في المبحث الأول إلى تطورات النظام الضريبي الجزائري في ظل استراتيجية الإصلاح للجيل الأول والثاني، أما في المبحث الثاني تناولنا تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري من خلال مجموعة من المؤشرات المالية والاقتصادية والتنظيمية أما في المبحث الثالث فتناولنا أهم العوائق لفعالية النظام الضريبي الجزائري وتحدياته سواء الداخلية أو الخارجية.

- أما فيما يخص الفصل الثالث فقد تم تخصيصه إلى تحليل واقع الحوكمة الضريبية في ظل النظام الضريبي وجاء في ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الأطراف الأساسية للحوكمة الضريبية في الجزائر، أما في المبحث الثاني فتم التعرف على متطلبات تجسيد الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي الجزائري، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى تقييم واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر.

- أما في الفصل الرابع حاولنا إسقاط الجانب النظري للفصول الثلاث السابقة على الجانب التطبيقي المتمثل في تقييم مدى تطبيق النظام الضريبي الجزائري لمبادئ الحوكمة الضريبية، حيث تم إعداد استبانة وجهت للفئة المستهدفة ثم تحليل ايجاباتهم باستخدام البرنامج الإحصائي (IBM/SPSS) الإصدار (23) وكذا برنامج AMOS وإظهار النتائج.

الفصل الأول

جهود الجزائر لإرساء حوكمة المؤسسات

تمهيد الفصل

حوكمة المؤسسات هي أحد المفاهيم التي أصبحت على جدول اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات الدولية في السنوات الأخيرة كأسلوب ونظام إدارة يهدف لمحاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق التنمية الاقتصادية الوطنية بالموازاة مع حالات الفشل والإفلاس التي مست العديد من الشركات الكبرى في العالم، ومنه فقد أحدث موضوع حوكمة المؤسسات ثورة من خلال التطور المستمر في تطبيقاته إلى درجة تبنيها من طرف أكبر الهيئات العالمية من جهة كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومن جهة أخرى ربط الحوكمة بالعديد من المجالات منها مجال الضرائب.

ومما تقدم تأتي الحوكمة الضريبية وتتبع أهمية الاستعانة بآليتها لتنمية الحصيلة الضريبية وتوزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بعدالة.

والجزائر ملزمة كغيرها من الدول بضمان حوكمة جيدة لمؤسساتها وهياكلها، ولعل حركات الإصلاح التي عرفتها الجزائر منذ الثمانينات خير دليل على رغبتها في مساعدة مؤسساتها ككل لتحسين مستويات أدائها ومنها الإدارة الضريبية.

نتطرق في هذا الفصل إلى حوكمة المؤسسات وبوادرها في الجزائر من خلال المباحث الثلاثة كما يلي:

- المبحث الأول : الإطار العام لحوكمة المؤسسات.
- المبحث الثاني: ماهية الحوكمة الضريبية.
- المبحث الثالث : بوادر الحوكمة في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة المؤسسات

يعود لفظة الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة في القرن الثالث عشر (kurbernan) تعبر عن قدرة ربان السفينة ومهاراته في قيادتها وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوك نزيه في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته للأمانات والبضاعة التي بحوزته ومن ثم إيصالها لأصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة والأخطار التي تتعرض لها اثناء الإبحار، فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق على هذا الربان (goodgoverner).

في بداية القرن الرابع عشر (Gubernare) استعمل مصطلح الحوكمة في اللغة اللاتينية بكلمة بنفس المعنى السابق، ثم استخدم في اللغة الفرنسية القديمة (Gouvernance) بداية من القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة (Gouvernement)، وابتداء من سنة 1478 استعمل المفهوم للإشارة إلى المنظمات التي تتبع هيكل إداري خاص، وفي اللغة الانجليزية تم طرح مصطلح (Gouvernance) للدلالة على وسيلة إدارة أو حكم [1].

المطلب الأول: مفهوم، محددات وأهداف حوكمة المؤسسات

يعتبر مصطلح حوكمة المؤسسات من المصطلحات التي برزت أهميتها خلال العقدين أو ثلاثة عقود الماضية نتيجة الأزمات المالية المتكررة والتي أصابت النظام المالي العالمي والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات.

الفرع الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات:

يمكن القول أنه لا يوجد تعريف متفق عليه بين الخبراء والباحثين لمصطلح حوكمة المؤسسات، نظرا لارتباط هذا المفهوم بالعديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات وتأثيرها على المجتمع والاقتصاد ككل مما نتج عنه اختلاف في تعريفها وحتى في مميزاتها.

[1] غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية** –، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–، الجزائر، 2013–2014، ص 2.

أولا- تعريف حوكمة المؤسسات:

تناولت الأدبيات الإدارية والمحاسبية العديد من التعريفات لهذا المصطلح والتي تطرق لها عدد من الخبراء والباحثين والهيئات، والتي ستناول منها كالآتي:

1. تعريف حوكمة المؤسسات وفق المنظمات والمؤسسات الدولية:

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم ومن أهم هذه المؤسسات نجد:

- تعريف لجنة كادبوري Cadbury لحوكمة المؤسسات 1992 :

يصف تقرير Cadbury حوكمة المؤسسات بأنها: "النظام يتم بمقتضاه إدارة ومراقبة الشركات"[1].

- تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي:

ظهر استعمال مصطلح الحوكمة الرشيدة في أدبيات الهيئات التابعة للأمم المتحدة وبالخصوص برنامج الأمم المتحدة الإنمائي من خلال وثيقة السياسة العامة التي حملت عنوان "الحوكمة من أجل التنمية البشرية المستدامة" (جانفي 1997) حيث عرفها على أنها: "ممارسة سياسية واقتصادية وإدارية للسلطة في إدارة شؤون البلد على جميع المستويات، وتشمل مجموع الآليات والعمليات والعلاقات والمؤسسات المعقدة التي من خلالها يستطيع المواطنين والجماعات التعبير عن مصالحهم والتوسط في خلافاتهم وممارسة حقوقهم والوفاء بالتزاماتهم"[2].

وتتضح من ذات الوثيقة أن لنظام الحوكمة ثلاث أبعاد هي: بعد اقتصادي، بعد سياسي، وآخر إداري فالبعد الاقتصادي يخص مسار اتخاذ القرارات ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي للبلد، وكذا علاقاته الاقتصادية مع البلدان الأخرى، أما البعد السياسي فيخص مسار اتخاذ القرارات التي تعنى بإعداد السياسات، في حين يقف البعد الإداري على تنفيذ السياسات[3].

---

[1]Cadbury Committee Report, (1992), "Report on the Financial Aspects of CorporateGovernance", Gee, Publishing, London

[2]UNDP policy document Foreword, «Governance for sustainable human development»1997.

[3] علي بن يحي عبد القادر، **تأثير نظام الحوكمة على التنمية الاقتصادية للبلدان العربية – دراسة تحليلية قياسية للفترة 1996-2012**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر، 2014-2015، ص 11.

- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECDلحوكمة المؤسسات سنة 1999:**

مجموعة من العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح [1].

- **تعريف البنك الدولي لحوكمة المؤسسات World Bank:**

استخدم البنك الدولي مفهوم الحوكمة منذ أواخر سنوات الثمانينات من القرن العشرين، ليتم صقل المفهوم لاحقا من قبل الباحثين والمديرين التنفيذيين للمؤسسات الدولية، فقام سنة 1992 بتعريفها على أنها: "الطريقة التي بواسطتها تتم ممارسة السلطة في إدارة الموارد الاجتماعية والاقتصادية من أجل التنمية"[2].

وقد قام البنك الدولي بفضل جهود كوفمان وزملائه بإنتاج مؤشر مركب تم تجميعه من مؤشرات فرعية تنتجها هيئة مختصة في هذا المجال، أطلق على هذا المؤشر اسم المؤشرات العالمية للحوكمة Governance Indicators Worldwide أو اختصار WGI[3].

- **عرف معهد المدققين الداخليين** حوكمة المؤسسات في مجلته (Tone at the Top) على أنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، مراقبة مخاطر المؤسسات، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف، والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيه"[4].

---

[1] حاكمي بوحفص، بن عوالي الخالدية، **التجارب الدولية في إرساء الحوكمة ومكافحة الفساد المالي والإداري – دروس مستخلصة للجزائر –**،مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، خاص، جانفي 2019، ص 124.

[2] Carlos Santiso, **« Good governance and aid effectiveness: The World Bank and conditionality»**, The Georgetown Public Policy Review, Volume 7, Number 1, Fall 2001, P 05.

[3] شقبقب عيسى، عدلي إبراهيم، **الحوكمة الجيدة والنمو الاقتصادي، محاولة لنمذجة العلاقة بالتطبيق على حالة الجزائر**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016، ص 285-286.

[4] سالمة مفتاح محمد المصراتي، حنان عبد العالي، خليل العبدلي، **التجارب العربية والدولية الرائدة في مجال الحوكمة والتي يمكن الاحتذاءبها في ليبيا**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة،المجلد 02، العدد 04، 2019، ص 143.

- **عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 2004** على أنها: "مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توفر الأطر والآليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآليات الرقابة على الأداء"[1].

- **الحوكمة ضمن المبادرة الجديدة لتنمية افريقيا النيباد:**

مبادرة النيباد هي مبادرة تحمل استراتيجية لإعادة هيكلة إفريقيا وتخليصها من التخلف وتعزيز التنمية المستقلة والنهوض بالحكم وتعزيز النمو الاقتصادي والاستثمار في الشعوب الإفريقية ومواجهة التحديات الحالية التي تواجه القارة الإفريقية والتي تتمثل بالفقر المتزايد والتخلف والمرض والانقسامات وضعف وهشاشة الدولة. ومصطلح "النيباد" هو اختصار للمبادرة الشراكة الجديدة لتنمية إفريقيا.

انبثقت تلك الاستراتيجية من التفويض الممنوح لرؤساء خمسة دول تتمثل بكل من الجزائر، مصر، نيجيريا، السنغال، جنوب إفريقيا، من قبل منظمة الوحدة الإفريقية، وذلك لوضع مبادرة تتوحد فيها جهود التنمية الاجتماعية والاقتصادية للقارة الإفريقية.

وتعد نيباد أول نهج للتنمية الشاملة تبادر إلى إتباعه الحكومات الإفريقية وتنفذه وتمتلكه بدعم كامل من المجتمع الدولي، وتقدم رؤية لنوع المجتمع والاقتصاد الذي تريد الحكومات بناءهم ثم إن نيباد ليست إطار أو فلسفة أو رؤية للتنمية فحسب، بل برنامجا للتنميةأيضا ومشاريع ملموسة ترمي إلى تلبية احتياجات إفريقيا في مجال التنمية والتغلب على التحديات التي تواجهها في هذا الميدان، وحدد الزعماء الأفارقة في الوثيقة الإطارية لنيباد القضايا والمجالات ذات الأولوية التالية باعتبارها حاسمة في تحقيق أهداف النيباد العامة والمتمثلة في:

- الرؤية المشتركة لقادة المبادرة بشأن الموقع الإفريقي العالمي ومكانة إفريقيا في المجتمع العالمي المعاصر وأسباب إمكان إفريقيا التعرف على المعالم الرئيسية للإطار العالمي الذي تدور فيه عملية التنمية الإفريقية.

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–، الجزائر، 2015–2016، ص 15.

- برنامج عمل المبادرة وإستراتيجية تحقيق التنمية المستدامة في إفريقيا في القرن الحادي والعشرين والتي ترتكز على ثلاثة أبعاد وهي السلام والأمن، الديمقراطية والحكم السياسي الجيد.

- مبادرة الإدارة الاقتصادية وإدارة الشركات، وأخيراً الأهداف طويلة الأجل وتشمل القضاء على الفقر، وتحقيق التنمية المستدامة ووضع نهاية لتهميش إفريقيا في عملية العولمة[1].

وقد تعرضت مبادرة الشراكة الجديدة للتنمية في إفريقيا "النيباد" إلى مفهوم الحوكمة أو الحكم الراشد ومدى التزام الحكومات الإفريقية بمبادئ الحوكمة، إذ تعد هذه المبادرة برنامجا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، تم إطلاق مبادرة النيباد في قمة لوساكا في جولية 2001، حيث انصب اهتمامها على التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إفريقيا.

وتناولت الوثيقة الأساسية للنيباد الحكم الراشد باعتباره أحد الشروط التنمية المستدامة كما أشارت في طرحها لمبادرة الديمقراطية والحكم الراشد إلى أن الهدف من المبادرة هو دعم أطر سياسية وإدارية تقوم على مبادئ الديمقراطية والشفافية والمساءلة والنزاهة واحترام حقوق الإنسان، فهي تقدم نموذجا تنمويا للقارة الإفريقية يقوم على أن الدولة والسوق متكاملان في عملية التنمية، لذا فعلى الدولة توفير بيئة ممكنة لعمل القطاع الخاص، وتعمل على دعم قدرات الدولة لتوفير شروط تحقيق التنمية، ولكن المشكلة أن معظم الحكومات الإفريقية لا تملك الكفاءة والقدرة على دعم النمو الاقتصادي، وفي هذا الإطار أكد Stephen Gelb أن الدولة الفاعلة هي هدف النيباد نتيجة إدراكها بأن تعزيز دور الدولة في عملية التنمية يحتاج أولا لبناء قدراتها لأداء دورها، وقد تضمنت الوثيقة مجموعة من الالتزامات بقواعد وممارسات الحكم الراشد، وإضفاء الطابع المؤسسي عليها، وبهذا تكون الدول الإفريقية قد أعلنت التزامها بالمعايير الأساسية والسلوك الديمقراطي.

تعتبر مبادرة النيباد أول مبادرات التنمية الإفريقية التي طرحت آلية مراجعة النظراء، حيث تعتبر "وثيقة التعاهد العالمي لإحياء إفريقيا المصدر المباشر لهذه الآلية، وفكرتها ترجع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبلورت معنى آلية مراجعة النظراء على أنها: "الفحص والتقييم المنظم

[1] أحمد نصير، يونس الزين، **الحكم الراشد ضمن توجهات المبادرة الجديدة لتنمية القارة**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، جانفي 2019، ص ص 31 33.

لأداء دولة معينة من طرف دول أخرى بهدف دعم قدرتها على صياغة سياسات ناجعة، والامتثال بتأسيس معايير ومبادئ متفق عليها"[1].

- **كما عرف صندوق النقد الدولي** حوكمة المؤسسات بأنها: "إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية، وذلك باستخدام طرق فعالة بأقل التكاليف وتحقيق أكبر المنافع"[2].

2. تعريف الحوكمة المؤسسية وفق بعض الباحثين:

قام مجموعة من الباحثين بتعريف حوكمة المؤسسات من عدة نواحي، يمكن عرض البعض منها كما يلي:

- عرفها الكاتبان Monks and Minow على أنها: "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء الشركة"[3].

- في حين عرف G.Charreaux حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها تأثير في تحديد السلطة، والتأثير على قرارات المسيرين، وبعبارة أخرى ما يحكم تصرفاتهم وفضاءاتهم التقديرية عند اتخاذ قراراتهم"[4].

- وقد عرف Pastré حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة من القواعد التنظيمية والرقابية التي تنظم وتوجه حياة المؤسسة"[5].

- في حين عرف Jemes Wilfton وهو أحد أكبر خبراء حوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم توجيه الشركات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح"[1].

---

[1] بن صوشة سارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2018-2019، ص 13.

[2] محمد سليمان حسن الرفاعي، **الحكم الرشيد في الأردن: الواقع والتطلعات**، المجلة العربية للإدارة، مج 39،ع - 3 سبتمبر(أيلول 2019)، ص 42.

[3] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[4] Olivier Meier, Guillaume Schier, Entreprises Multinationales – Stratégie, **Restructuration, Gouvernance**, Edition DUNOD, Paris, France, 2005, P :262

[5] Eustache EBONDO WA MANDZILA, **La Gouvernance De L'entreprise – une Approche Par L'audit et Le Contrôle Interne**, Edition L'Harmattan, Paris, France, 2005, P :14.

• كما عرفها طارق عبد العال حماد: "أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"[2].

• أما من وجهة كل من Russel & Dewing فقد عرفاها بأنها: "مجموعة القواعد والحوافز التي يمكن بواسطتها توجيه ورقابة إدارة المؤسسة من أجل تعظيم الربحية وقيمة المؤسسة في الأجل الطويل لصالح المساهمين"[3].

• وهناك من عرف المؤسسات أيضا بأنها: "مجموعة من القواعد والإجراءات التي تضمن أن يستخدم المديرون أساسيات الإدارة المبنية على القيمة، وتكمن ضرورة حوكمة المؤسسة في التأكد من تنفيذ هدف حملة الأسهم الرئيسيين تعظيم الثروة، وتأتي معظم حوكمة المؤسسة في صورتين، العصا والجزرة، تكون العصا الأولية التهديد بالفصل، إما كقرار من مجلس الموجهين، أو كنتيجة لاستيلاء عدائي، فإذا كان مديرو المؤسسة يعظموا قيمة الموارد المؤمنة لهم، فلن يحتاجوا أن يخافوا من فقدان عملهم، ومن الناحية الأخرى، إذا لم يعظم المديرون القيمة فيمكن أن يفقدوا عملهم، من قبل مجالس موجهيهم، أو حملة الأسهم المشاكسين، أو أي شركات أخرى تسعى للربح عن طريق بناء فريق إدارة أفضل، وتكون الجزرة الرئيسية التعويض، فإذا كان التعويض في صورة راتب واضح، يكون لدى الناش حافز أقل للتركيز على قيمة شركاتهم عما إذ كان التعويض مربوطا بطريقة معينة بأداء شركائهم، خاصة أداء أسعار الأسهم"[4].

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2015،ص491.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمةالشركات –المفاهيم، المبادئ، التجارب –تطبيقات الحوكمة في المصارف**"،الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 3.

[3] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص491.

[4] أوجين بريجهام، ميشيل إبرهاردت، تعريب سرور علي إبراهي مسرور، **الإدارة المالية النظرية والتطبيق العملي**، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص ص 761 762.

يتضح من خلال التعاريف السابقة لمفهوم حوكمة المؤسسات أن هناك عدة معاني أساسية لها وهي: [1]

- ✓ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات.
- ✓ تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- ✓ التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- ✓ مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة على أدائها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات في ما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين.

وعليه يمكن تبني تعريف خاص بنا وهو أن حوكمة المؤسسات هي: مجموعة من القوانين والنظم التي تهدف إلى تحقيق الجودة في أداء المؤسسات بشكل يحافظ على حقوق أصحاب المصالح عن طريق اختيار الأساليب الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا- خصائص حوكمة المؤسسات:

تتمثل خصائص حوكمة المؤسسات في [2]:

- **الانضباط:** ويعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، ويتحقق ذلك من خلال إعطاء بيانات واضحة للجمهور، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، التقدير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي.

- **الإفصاح والشفافية:** تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كلما يحدث ويتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقارير المالية السنوية البيئية في الوقت المناسب،

---

[1] سالمة مفتاح محمد المصراتي، حنان عبد العالي، خليل العبدلي، **التجارب العربية والدولية الرائدة في مجال الحوكمة والتي يمكن الاحتذاء بها في ليبيا**، مرجع سبق ذكره، ص144.

[2] أميرة بن مخلوف، **آليات الحوكمة لإدارة المخاطر المصرفية وتعزيز الاستقرار المالي "دراسة حالة عينة من البنوك التجارية العاملة في الجزائر"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015- 2016، ص ص 100 101.

الإفصاح العادل عن النتائج السنوية، تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

– **الاستقلالية:** تلافي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل وتدعيم وجود مراجعين مستقلين.

– **المساءلة:** بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤولياتهم، التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا ووضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم.

– **العدالة:** يجب احترام حقوق كل الأطراف ذات المصلحة، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، سهولة طرق التصويت، المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة،إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند الإساءة إلى حقوقهم والمشاركة في تعيين المديرين وأيضا في اتخاذ القرارات.

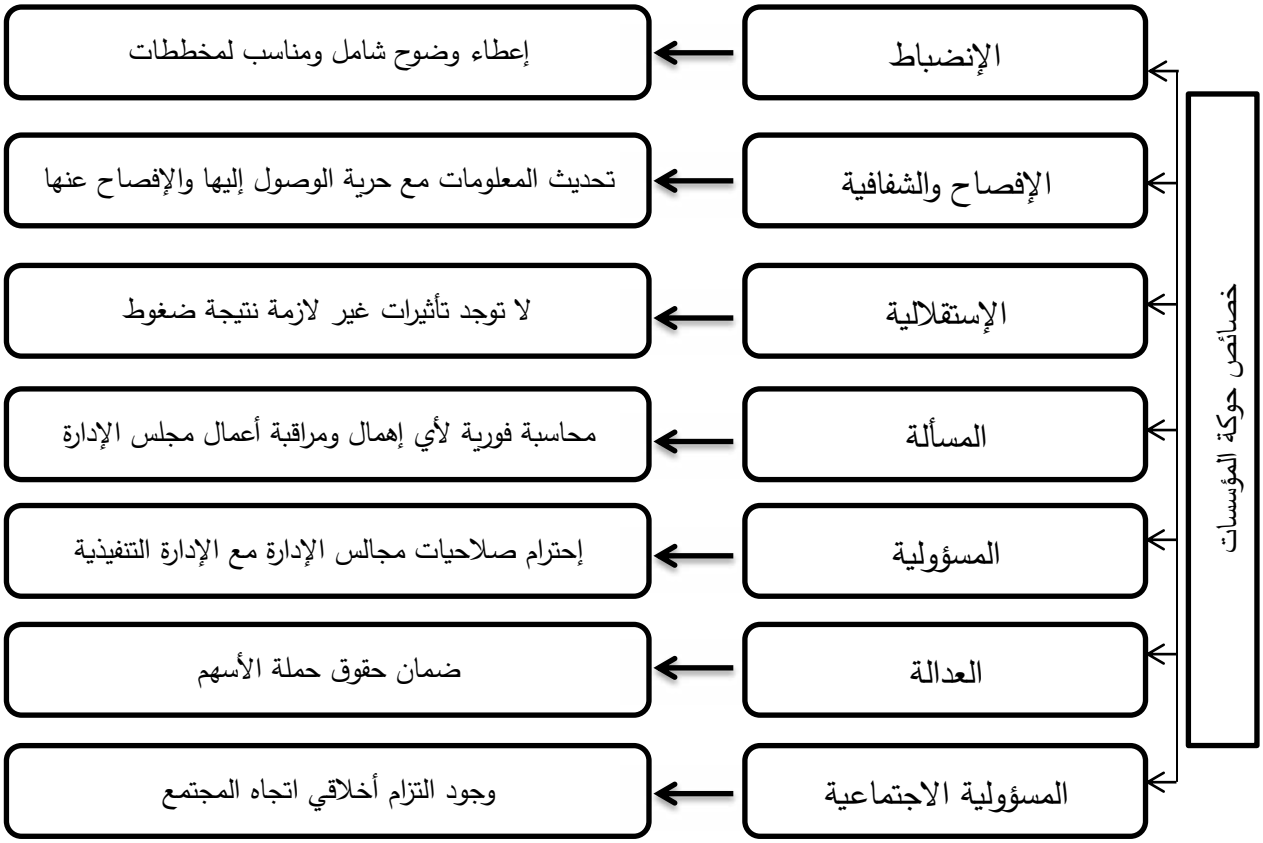
– **المسؤولية:** أي مسؤولية مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.

– **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر للمؤسسة كمواطن صالح، ويتحقق ذلك من خلال وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي، وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.

– **القوانين والتشريعات:** إن وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق الانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وحق تعيين وعزل مراقب الحسابات، كما توضح بالمقابل حقوق المجتمع على المؤسسة وواجباتهم اتجاهها، تعد بمثابة صمام الأمان الرئيسي

الضامن للتحكم المؤسسي، يؤكد كثير من القانونيين على مسؤوليات العهدة بالأمانة والتي يؤديها المديرون قبلالأطراف الأخرى بالمؤسسة لضمان حقوقهم [1].

شكل 01: خصائص حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات " المفاهيم –المبادئ –التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**"، مرجع سبق ذكره، ص23.

[1] مصطفى عبد الحسين علي، علي كاظم حسين، فيحاء عبد الله يعقوب، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 08، العدد 22، ، الفصل الأول ، 2013 ، ص ص 103 104.

الفرع الثاني: محدادت حوكمة المؤسسات وأهدافها

أولا: محددات حوكمة المؤسسات:

لكي تتمكن المؤسسات من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، لابد من توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات، وتتمثل هذه المحددات في:[1]

1- المحددات الخارجية:

تمثل هذه المحددات في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلالها المؤسسات وتختلف من دولة إلى أخرى وهي عبارة عن:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.

- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل: هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عملا لأسواق بكفاءة، وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في الجمعيات المحاسبية والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال.

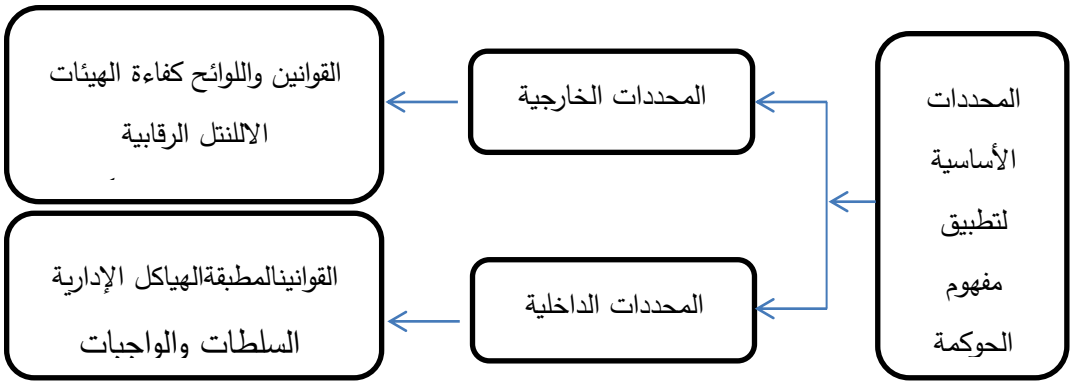
[1] قطاف عقبة ، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019، ص 37.

2- المحددات الداخلية:

وتشمل القواعد والأسس التي تطبق داخل المؤسسات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

ويوضح الشكل الموالي هذه المحددات:

شكل 02: محددات حوكمة المؤسسات



المصدر: عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص 44.

وتجدر الإشارة أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية، تتأثر بدورها بمجموعة أخرى من العوامل المتعلقة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي ومستوى التعليم والوعي الشخصي.

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات:

تحقق حوكمة المؤسسات الجيدة مجموعة من الأهداف من أهمها[1]:

- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الانهيارات المصرفية؛

- إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف المؤسسة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف؛

- تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخوصصة، ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، ويؤدي بدوره لزيادة فرص العمل والتنمية الاقتصادية؛

- تعمل الحوكمة على ضمان حقوق جميع الأطراف المختلفة بالمؤسسة وتحدد العلاقة بينهم؛

- تعمل حوكمة المؤسسات على تدعيم الأداء الاقتصادي والقدرة التنافسية وجذب الاستثمارات الأجنبية وتنشيط الأسواق المالية وتدعيم الأداء المالي للمؤسسات؛

- التأكيد على حماية مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، من خلال حماية أصول المؤسسة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب الأصول؛

- الإفصاح الكامل عن أداء المؤسسة والوضع المالي لمساعدة المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار؛

- يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة المؤسسات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات.

المطلب الثاني : دوافع ظهور حوكمة المؤسسات

في العقدين الماضيين، وخاصة بعد الإنهيار المالي في العديد من البلدان في جنوب شرق آسيا وأمريكا الجنوبية، وأنظمة السوق المفتوحة وسياسات التحرير الاقتصادي والخصخصة في بعض دول أوروبا الشرقية، تم وضع قضية حوكمة المؤسسات على جدول أعمال مجتمع الأعمال

[1] مريني محمد، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 2021-2022، ص ص 20 21.

الدولي والمؤسسات المالية العالمية ولقد تعددت الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة المؤسسات وتتمثل هذه الأسباب في:

1- نظرية الوكالة والمشاكل التي تطرحها:

تعتبر نظرية الوكالة من النظريات الحديثة التي تقوم على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة فهي تشرح وتعالج المشاكل الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة إذ استخدمت لتفسير دوافع الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية والإفصاح الإختياري وتعيين مراقب الحسابات.

1-1- مفهوم نظرية الوكالة:

يعتبر كلا من (Berle&Means) أول من تناولا هذا الموضوع سنة 1932 في ندوة بعنوان "المؤسسات الحديثة والملكية الخاصة"، حيث أشارت هذه الندوة إلى أن المؤسسة أصبحت ضخمة الحجم،ونتيجة لذلك سيتم فصل الملكية عن الرقابة، مما قد ينجر عنه ما يعرف بمشكلة الوكالة، هذه الأخيرة تعني الخطر الناجم عن استخدام المديرين لإستراتيجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك، وتخدم أغراضهم الخاصة.

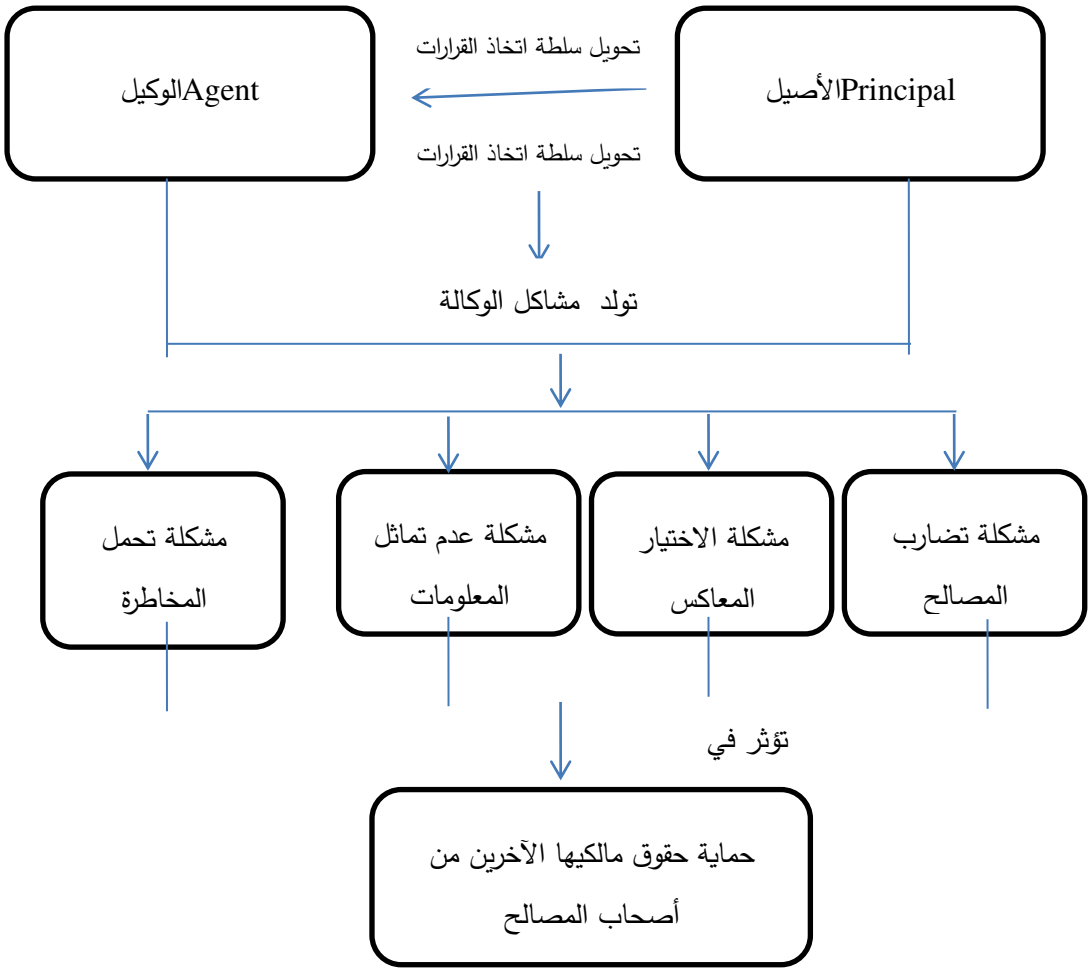
وتعرف الوكالة بأنها: "عقد يشغل بموجبه أو أكثر (الأصيل) شخصا آخر أو أكثر(الوكيل) لإنجاز أعمال معينة لصالحه، يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات"[1].

1-2- مشاكل الوكالة:

لقد أدى تطبيق هذه النظرية إلى مشاكل كبيرة بين مختلف الأطراف في المؤسسة عرفت بمشاكل الوكالة وهو ما يوضحه الشكل التالي:

[1]أوصيف لخضر، فرحات عباس، **دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 04، ديسمبر 2018، ص 407.

شكل 03: مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: شرقي جوهرة، **الحوكمة في الجماعات المحلية واقع وآفاق – حالة بعض بلديات الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة – بومرداس، الجزائر، 2017-2018، ص 15.

يتضح من الشكل السابق أن مشاكل الوكالة تبدو واضحة، إذ من خلال العلاقة التعاقدية بين الأصيل والوكيل سوف تنشأ هذه المشاكل والتي يعود سببها إلى[1]:

[1] غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**-، مرجع سبق ذكره، ص 11.

– أن مجرد ربط أداء المسيرين بالربحية المحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف العون دون تحقيق مصالح الرئيسي؛

– عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل أن يتابع تصرفات الوكيل، سيجعل المسيرين أكثر سيطرة من المالكين على شؤون المؤسسة كافة؛

ومنه يمكن القول أنه على ضوء المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة المؤسسة وبين المساهمين أدى إلى الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين من جهة والتعسف الممارس ضد المسيرين من جهة أخرى، لذلك ارتبط مفهوم الحوكمة بنظرية الوكالة وكانت هذه الأخيرة بمثابة الأساس الذي انطلقت منه حوكمة المؤسسات.

2- الأزمات المالية التي مست كبريات الشركات:

لقد عكست الانهيارات المالية والفضائح الإدارية للعديد من شركات دول شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية مدى الحاجة إلى تطبيق قواعد الحوكمة لإعادة التوازن المالي لها، ولقد عزت تعليقات كثيرة أسباب تلك الفضائح إلى تراجع وتدهور أخلاقيات الأعمال وتفويض صلاحيات مجلس الإدارة إلى الإدارة التنفيذية ومساعديها للقيام بمعظم المهام التي عليهم انجازها، مما سبب ضعفا في الرقابة الداخلية، وما نتج عن ذلك من لجوء المسؤولين لقبض رشاوى وسوء الإدارة، بالإضافة إلى المخالفات الإدارية والمالية التي ارتكبت من قبل مكاتب التدقيق[1]، حيث أدت فضيحة شركة Enron للطاقة الأمريكية وشركة WorldCom إلى اصدار قانون SarbanesOxley، كما أدت فضيحة شركة Maxwell الإنجليزية وبنك بارينجر Barings Bank إلى إصدار تقرير Cadbury.

3- اقتصاديات العولمة:

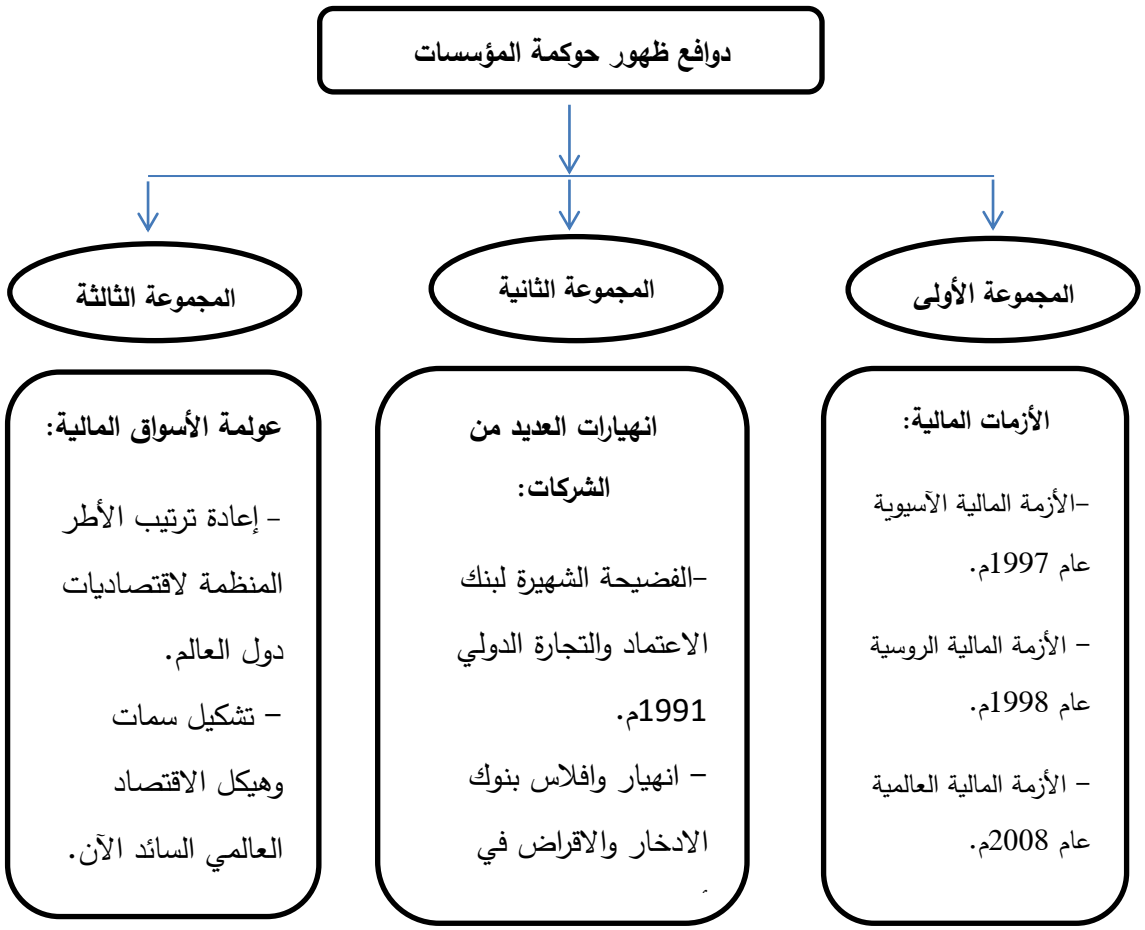
لقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول كثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر، إلى انفصال الملكية عن الإدارة من خلال التزايد في حجم المؤسسات (الشركات المتعددة

[1] مريني محمد، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية**–، مرجع سبق ذكره، ص 5 .

الجنسيات)، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم، وما يرافقها من إجراءات تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم ، والتي نتج عنها ضرورة الاستعانة بأنظمة وآليات جديدة للرقابة تضمن حماية حقوق جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.

ومما سبق يمكن القول أن هذه العوامل وغيرها عجلت في ضرورة البحث عن آليات تنظم وتحكم علاقات الأطراف في المؤسسة وتعمل على حماية حقوق كل طرف، مما أدى إلى ظهور حوكمة المؤسسات، ويمكننا تبويب هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وذلك حسب الشكل التالي:

شكل 04: دوافع ظهور الحوكمة المؤسسية



المصدر: بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر -بسكرة.

المطلب الثالث: إسهامات الدولية لإرساء نظام الحوكمة

لقد ساهمت الأزمات المالية وحدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من دول العالم، والتي ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة بالإضافة إلى التواطؤ من قبل مدققي الحسابات وتأكيدهم على صحة البيانات المالية وما تتضمنه القوائم المالية من معلومات محاسبية مختلفة عن الحقيقة، نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات مما دفع بالهيئات الدولية إلى وضع مبادئ ومعايير دولية بالإضافة إلى تقارير تخص حوكمة المؤسسات، واختلفت هذه المعايير باختلاف مصدرها واختلاف وجهات النظر.

الفرع 1: مساعي المنظمات الدولية لوضع مبادئ حوكمة المؤسسات:

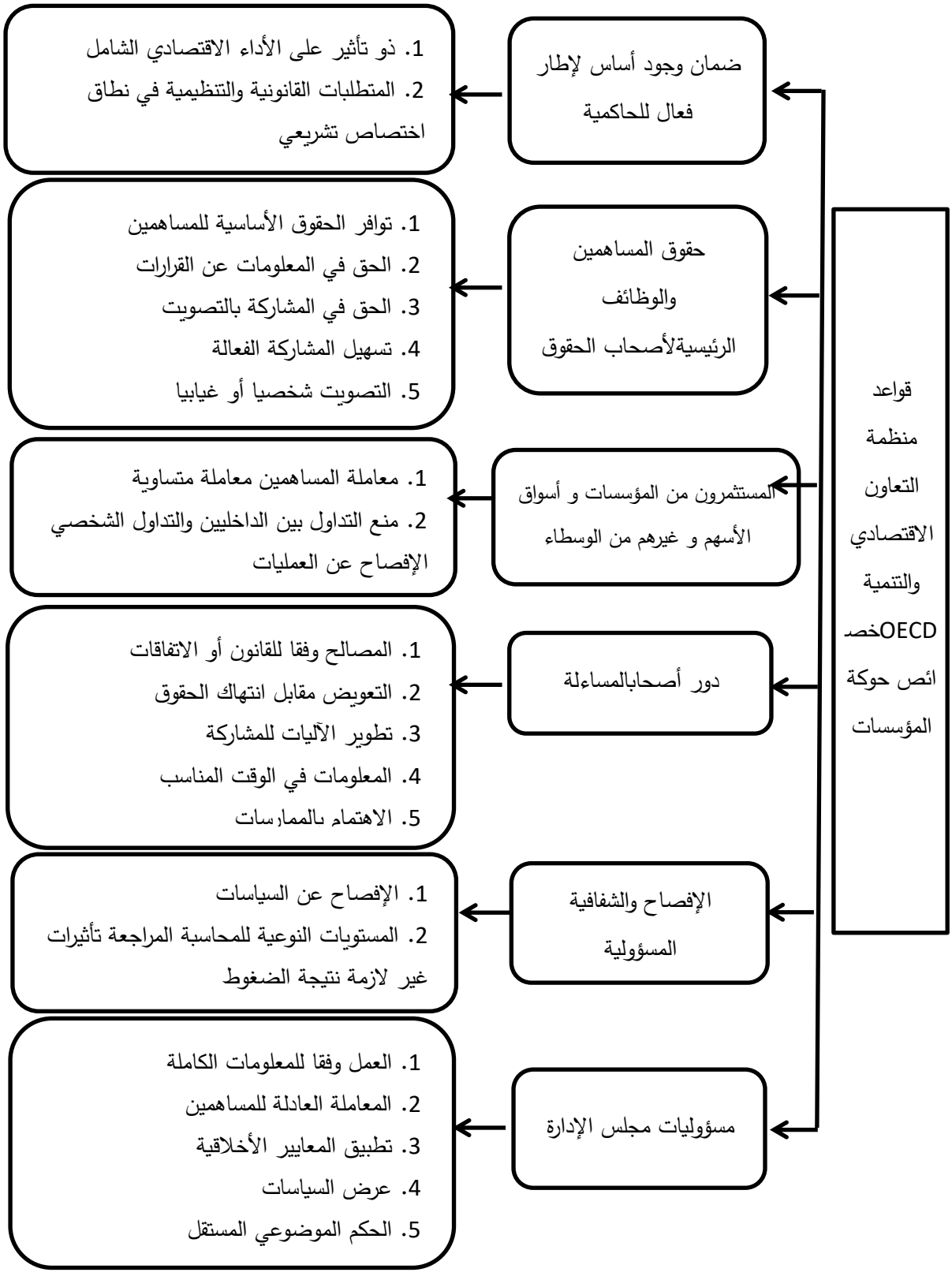
حظيت مسألة حوكمة المؤسسات باهتمام العديد من المنظمات الأمر الذي دفع ببعض المنظمات والهيئات التنظيمية إلى إصدار دراسات تحتوي على معايير وأدلة لتعزيز الإفصاح والشفافية دعما لعمل الإدارة وخدمة لكافة أصحاب المصالح في المؤسسة والحد من مخاطر الفساد، وعلى رأس هذه المنظمات نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومؤسسات التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي وبنك التسويات الدولية.

1- مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في طليعة المؤسسات الدولية التي تصدرت لموضوع حوكمة المؤسسات، حيث كان لها دورا قياديا وبارزا في إرساء مجموعة من المبادئ التي أصبحت تتمتع باعتراف عالمي واسع النطاق لتكون مرجعا للاستعانة بها في منظمات الأعمال حول آلية الحوكمة ومدى فعاليتها في كل من الدول المتقدمة والنامية، فأصدرت مجموعة من المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات والتي تمخضت عن الاجتماع الذي عقد سنة 1998 والذي ضم بالإضافة إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من حكومات وطنية وبعض المنظمات الدولية ذات العلاقة بموضوع الحوكمة، حيث أصبحت هذه المبادئ بعد المصادقة عليها سنة 1999 تعد كمرجع أساسي لواضعي السياسات والمستثمرين وغيرهم، وقد قسمت هذه المبادئ سنة 1999 إلى خمسة مجموعات رئيسة وتم تعديلها فيما بعد سنة 2004 إلى ستة مجموعات رئيسية،

ثم سنة 2015 كأول مراجعة وفي سنة 2017 كثاني مراجعة لهذه المبادئ كما هو مبين في الشكل:

شكل 05: المبادئ حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED



المصدر : OECD 2015

وفي ما يلي شرح مفصل لكل مبدأ من هذه المبادئ [1]:

– توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات: يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستويات الشفافية وكفاءة الأسواق وتخصيص الموارد بكفاءة، وأن يكون متوافقا مع حكم القانون، وأن يدعم الإشراف والتنفيذ الفعال؛

– الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات المساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم ويجب أن يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم؛

– المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة في جميع أنحاء سلسلة الاستثمار ويسمح لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات؛

– دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية صحيحة؛

– الإفصاح والشفافية: يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة حوكمة الشركات؛

– مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يوفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة، وأن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين.

[1]OECD, 2015, "**G20/OECD Principles of Corporate Governance**",
OECD Publishing, Paris.

2- مبادئ بنك التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل:

وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية وأهم هذه التعليمات هي:

- وضع مواثيق شرف بين المؤسسات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة بين هذه المؤسسات؛
- وضع استراتيجية للشركة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها؛
- تحديد وتوزيع المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس؛
- إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة؛
- إيجاد صيغ وآليات تبين نوع وشكل بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات؛
- إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين والإدارة العليا)؛
- تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين أو الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية؛
- ضمان توفير وتدفق المعلومات المناسبة.

3- مبادئ مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي:

يعمل البنك الدولي على تشجيع الدول على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالاصلاحات القانونية والتشريعية ويقوم بتقديم الدعم المناسب سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي والعالمي فيما يخص تبني قواعد لإدارة جيدة للشركات، في عام 2003 وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي قواعد وأسس ومعايير مالية وإدارية هدفها دعم الحوكمة داخل المؤسسات وأهم هذه الأسس هي:

- يجب أن تكون الممارسات جيدة و مقبولة؛
- ايجاد خطوات تضمن الحكم الجيد الجديد؛
- اسهامات أساسية لتطوير وتحسين الحكم الجيد محليا؛

- القيادة الجيدة[1].

الفرع 2 : الإصدارات الدولية لتعزيز الحوكمة

وقد تتبع صدور المبادئ السابقة مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على ضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات في جميع قطاعات الاقتصاد وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول وتحقيق الاستقرار المالي وتحسين قدرة الدول على جذب الاستثمار ومنه تحقيق النمو المستدام، وفي الوقت نفسه أصدرت العديد من الدول من خلال مؤسساتها العلمية ومشرعيها مجموعة من القوانين واللوائح والتقارير التي تبرز أهمية التزام المؤسسات بتطبيق هذه المبادئ وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 01: المواثيق والتقارير الصادرة على المستوى الدولي لتعزيز حوكمة المؤسسات

الدولة	عنوان التقرير	السنة
الولايات المتحدة الأمريكية	Report Of the National Commission On Fraudulent Financial Reporting تقرير اللجنة الوطنية عن إعداد التقارير المالية الاحتيالية.	1987
المملكة المتحدة (بريطانيا)	CadburyReport تقرير لجنة كادبوري	1992
كندا	WhereWas the Directors? أين كان المديرون؟	1994
جنوب إفريقيا	(King Report 1) تقريركنج1	1994
فرنسا	(Vientio 1) تقريرفينتو1	1995
اليابان	Corporate Governance Of Japan حوكمة الشركات في اليابان	1998

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 33 34.

اسبانيا	The Governance Spanish Companies حوكمة الشركات الاسبانية	1998
اليونان	Princileson On Corporate Governance in Greece Rcommendations For it is Competitive Tranfformation بيان بمبادئ أساليب حوكمة الشركات	1999
ألمانيا	German Code Of CorporateGovernance قوانين حوكمة الشركات الألمانية	2000
إندونيسيا	Code Of Goudde CorporateGovernance حزمة قوانين حوكمة الشركات	2000
البرازيل	Recommendation on Corporate Governance توصيات حوكمة الشركات	2002
استراليا	Corporate Governance –Volume 1 مجلد 1 في حوكمة الشركات	2002
بولندا	Best pratique in public Companies أفضل الممارسات في الشركات العامة	2002

المصدر: قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 6.

مما سبق يلاحظ أن حوكمة المؤسسات من بين المفاهيم حديثة التطبيق على الساحة الدولية مع بداية الثمانينات من القرن المنصرم إلا أنه قديم الجذور والمنطلقات ساهمت في تطورها العديد من العوامل مما جعلها أداة فعالة لتسيير مؤسسات الدولة إذا طبقت مبادئه بشكل صحيح.

المبحث الثاني: ماهية الحوكمة الضريبية

بعد أن عرفنا أن حوكمة المؤسسات هي مجموعة الآليات الرشيدة لاستخدام السلطة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة للدولة ولكون السياسة الضريبية أحد فروع السياسة المالية

العامة للدولة فإنه يمكن لآليات حوكمة المؤسسات أن تطبق على النظام الضريبي وهو ما يطلق عليه بالحوكمة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة الضريبية وأهدافها الاستراتيجية

ظهر مفهوم الحوكمة في المجال الجبائي أول مرة من خلال نتائج اجتماع اللجنة الأوروبية حيث قامت بتاريخ 28 أفريل 2009 بنشر توصياتها حول تحسين الفاعلية الجبائية الموجه إلى: البرلمان الأوربي، المجلس الأوربي، واللجنة الاقتصادية والاجتماعية الأوربي، بحيث تم تعريفها بأنها: " تقوم على الشفافية، تبادل المعلومات، والمنافسة الجبائية العادلة"[1].

الفرع 1: تعريف الحوكمة الضريبية وأطرافها

يعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة مقارنة بحوكمة المؤسسات بمفهومها العام

1- تعريف الحوكمة الضريبية:

- لقد عرفت وزارة المالية التونسية الحوكمة الضريبية بأنها: "عملية وضع وتطبيق (إنشاء وتعديل، إلغاء) القوانين الضريبية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة"[2].

- ولقد عرفتها ساندرين غرول Sandrine Groult بأنها: "الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور"[3].

- وقد عرفت بأنها: "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل

---

[1] Barbier, A, **La gouvernance économique de la zone euro**, De Boek Superieur, Paris, 2018, p 35.

[2] République Tunisienne, Ministère des Finances, **Gouvernements Transparents et SystèmeFiscaux Justes**, Enjeux Actuel, Evénement Régional MENA : Justice Fiscale et Meilleure Gouvernance, Mai 2012, p02.

[3] مولودمليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 04، العدد 02، 2015، ص 146.

الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف للتشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة "[1].

– كما عرفت بأنها: "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية، والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة ككل، من خلال تحديد واضح لدور الأطراف ذوي العلاقة، وطبيعة العلاقة المستقلة والتأثيرية بينهما، والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها"[2].

يرتبط تعريف الحوكمة الضريبية في مضمونها بحسن التدبير في المجالات الاقتصادية والمالية والسياسية، وهذا الارتباط الذي يشكل صلب الحوكمة باعتبارها أسلوبا حديثا وعقلانيا في تسيير النظام الضريبي الذي يستجيب لمبادئ العدالة والإنصاف، والاحترام التام لقيم الديمقراطية وحقوق الإنسان كما هو متعارف عليها في المواثيق والمعاهدات الدولية كخيار لتحقيق النهضة الاقتصادية والنمو الاجتماعي[3].

من خلال التعاريف السابقة للحوكمة الضريبية نستنتج ما يلي:

– إن تطبيق مفهوم الحوكمة في المجال الضريبي يسمح بتعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من خلال الالتزام بالشفافية والعدالة والمساءلة؛

– تعمل الحوكمة الضريبية على تحقيق الموازنة بين المصالح المتضاربة لكل من الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، حيث تحافظ على حقوق الخزينة العمومية بتعبئة الإيرادات الضريبية، ومراعاة حقوق المكلفين وحماية مصالحهم من جهة أخرى؛

– تسمح الحوكمة الضريبية للمكلفين بالمساهمة في صياغة التشريع الضريبي وصناعة القرارات الضريبية؛

---

[1] سلام نواف المومني، مهند محمد العبيني، **الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي –جامعةالمسيلة –، المجلد 02،العدد01 ، مارس2018، ص 191.

[2] مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، العراق، ص 136.

[3] رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص349.

ومنه يمكن تعريف الحوكمة الضريبية على أنها: مجموعة القواعد والإجراءات التي تعمل على الحفاظ على المال العام من خلال تنظيم العلاقة بين كل من الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة وتوفير المصداقية بينهما وفرض المساءلة في حالة الإخلال بتلك القواعد.

2- أطراف الفاعلة في تجسيد الحوكمة الضريبية:

إن تجسيد الحوكمة الضريبية يستدعي تظافر جهود مجموعة من الأطراف تتمثل في:

- **الإدارة الضريبية:** تعد الإدارة الضريبية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق الحوكمة الضريبية، فهي تشكل الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية بقصد تحسين كفاءة النظام الضريبي لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الأفضل تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، ويتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

- ويتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

- أن تكون الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل: وذلك بتوفر الكوادر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة في العمل الضريبي؛

- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف؛

- تحسين أوضاع موظفي الإدارة الضريبية يمكنهم من أداء مهامهم على أكمل وجه: أن ضعف أجور ورواتب الموظفين في الإدارة الضريبية سبب من أسباب فساد الهيكل الإداري (انعدام النزاهة والأمانة) بما ينطوي على مخاطر تفوق مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم وتدريبهم. بالإضافة إلى أن ضعف الأجور يحد من إمكانه تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية ويدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في القيام بمسؤولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل؛

- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة والبرامج الالكترونية الحديثة: حتى تقوم الإدارة الضريبية بالقيام بوظيفتها على أكمل وجه من حيث : تحقق الضريبة وتحصيلها وكيفية تسديدها للدولة وأسلوب

ارتباطها مع المكلفين وكيفية تحقيق الهدف من الضرائب تجاه الدولة وبالتالي تبسيط أحكام قانون الضرائب؛

- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب؛

- وضع نظم ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها؛

- معالجة سوء التنظيمات السياسية والاجتماعية الداعية للفساد في الإدارات الحكومية ومن بينها الإدارة الضريبية (المحسوبية و الأتعاب المخفية) [1].

ومنه يمكن تحديد المهام والوظائف الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية على النحو التالي:

التخطيط – التنظيم –المتابعة والرقابة.

– في مجال التخطيط تعمل الإدارة الضريبية على وضع البرامج والآليات العلمية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، ويتم ذلك بجمع التقارير الدورية التي تقوم بإعدادها الإدارات التنفيذية والتي تضم كل الإحصاءات والبيانات وملاحظات وما تتلاقاه من اقتراحات حول العقبات والمشاكل التي تعترضها وما تتكفله من نفقات وما تقترحه من تعديلات سواء فيما يخص النصوص التشريعية أو المتعلقة بإجراءات سير العمل؛

– في مجال التنظيم تسهر الإدارة الضريبية على تحقيق ضمان تطبيق القوانين الضريبية، ويتم ذلك بتحديد الخطط والاستراتيجيات اللازمة لتدعيم وتقوية الإدارات التنفيذية وصبغها بالصبغة العلمية لتحقيق الاستراتيجية العامة للأداء الوظيفي من خلال نشر القوانين الضريبية والتعاليم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين والهادفة في مجملها إلى تفسير النصوص وتوحيد الإجراءات والمعاملات الضريبية وتعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم؛

[1] أشرف سالم عبد الكافي، **أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الرابع، سبتمبر 2018، ص 185.

– في مجال المتابعة والرقابة: بتجميع الخطط والبرامج التي أعدها قسم التخطيط وكافة التعليمات التفسيرية والنماذج واللوائح التي وضعها قسم التوجيه الفني وإدارة القوي العاملة، بالإضافة إلى التقارير الدورية لأقسام الرقابة والمتابعة للإدارات التنفيذية.

ويمكن توضيح مهامها من خلال الجدول التالي :

جدول 02: مهام ووظائف الإدارة الضريبية

مهام الإدارة الضريبية	تفصيل المهام
التخطيط	- تحليل الأوضاع السائدة ووضع البرامج والآليات التي تساعد على تحسين الأداء؛ - تغيير شامل لأسلوب نظام الإدارة الضريبية التنفيذية عن طريق إستخدام الأجهزة الإلكترونية لتسهيل العمل الضريبي والرفع من كفاءتها؛ - اقتراح التعديلات على النظام الضريبي سواء فيما يخص النصوص التشريعية أو المتعلقة بإجراءات سير العمل؛ - العمل على تخفيض نفقات الإدارة وتحسين الأداء ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية بصفة عامة والتنسيق بينها؛ - العمل على تذليل العقبات والمشاكل التي تعترض السير الحسن للإدارات التنفيذية؛ - مناقشة ودراسة الخطط والبرامج السنوية التي تعدها أقسام التخطيط بالإدارات التنفيذية.
التنظيم	- السهر على تفسير وإعادة صياغة وكتابة القوانين الضريبية في صورة مبسطة وواضحة حتى يتمكن المكلفين من فهمها وتطبيقها حتى لا يكون هناك إنعكاسات سلبية على هذه القوانين من جراء عدم فهمها؛ - إعداد وتصميم النماذج المختلفة التي تستخدم في التصريحات الضريبية، وإصدار المنشورات الداخلية والرسائل والمذكرات التفسيرية إلى موظفي الإدارات التنفيذية لشرح القوانين والإجراءات التفصيلية التي تتخذ لتوضيح كافة النماذج التي يستخدمها المكلف وتلك التي تستخدمها الإدارة؛

	- القيام بحملات توعية المواطنين على إختلاف مستوياتهم وثقافتهم عن طريق الإقناع الأدبي، وهذا باستعمال كافة الطرق ووسائل الإعلام، لخلق جو من التقارب والثقة بين المكلف والإدارة الضريبية؛
المتابعة والرقابة	- متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقة مطابقتها مع الواقع العملي؛ - تحليل البيانات المتعلقة بكل الإدارات التنفيذية، وتحليل أسباب التفاوت في معدلات التنفيذ ومدى مطابقتها للمعدلات المستهدفة في الخطة والتقدم الذي حققته كل إدارة مقارنة بالفترة السابقة؛ - تشخيص المشكلات أو الأخطاء التي تعيق تحسين الأداء، واقتراح التوصيات والحلول اللازمة للعلاج والتطوير والتحسين؛ - متابعة ومراجعة التقارير الشهرية لإنجازات الإدارات والوحدات والدوائر ومقارنتها مع الأهداف والخطط المرسومة، ومعرفة وتقييم نتائج الانحرافات عن مستويات الأداء المطلوبة؛ - إعداد وتنفيذ خطط وبرامج التفتيش الإداري والفني، وتحليل تقارير التفتيش واستخلاص نتائجها، وتقديم تقارير مفصلة عن حصيلة كل عملية؛ - التأكد من تعميم وتنفيذ كافة القرارات والتعليمات الإدارية والمالية والفنية في مختلف الإدارات الوحدات والدوائر، والتحقق من الالتزام بمضمونها بما ينسجم مع القوانين واللوائح والأنظمة؛ - التحقق من دقة وسلامة تنفيذ القوانين والتشريعات والقرارات الداخلية التي تضبط إجراءات العمل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: عبيرات لخضر، **فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة –دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري–**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي–الأغواط الجزائر، ص ص 239–241.

– **التشريع الضريبي:** هو مجموع من القواعد القانونية التي تنظم العملية الضريبية في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، كما يحدد التشريع الضريبي ماهية النظام الضريبي

في دولة معينة، ويختلف ملامحه في مجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عنها إلى متخلف، إلا أن أغلب الدول تحرص على عدم فرض أو إلغاء ضريبة إلا بنص قانوني يصدر عن السلطة التشريعية، فالتشريع الضريبي هو الذي ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، وينظم حقوق وواجبات كل منهما، ويهدف لضمان السير الحسن لجميع الجوانب المتعلقة بالضريبة ابتداء من فرضها إلى غاية تحصيلها مرورا بعملية الرقابة وكذا المنازعات الجبائية [1].

– **المجتمع الضريبي:** يشمل المجتمع الضريبي كل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، الذين تتوفر فيهم شروط التكليف الضريبي بموجب القانون الضريبي، ومنه يجب التعرف على المصطلحات ذات علاقة بالمجتمع الضريبي:

– **المكلف القانوني:** ويقصد به الشخص الذي يقع عليه العبء القانوني للضريبة، وهو الشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به وورد مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى خزينة الدولة ثم نجح في نقل عبئها إلى شخص آخر، نسميه في هذه الحالة المكلف القانوني أو حامل العبء القانوني للضريبة لأنه لم يتحمل عبئا فعليا للضريبة[2].

– **المكلف الفعلي للضريبة:** هو الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة النهائي، وبالتالي فإن هذا الشخص لم يستطع نقل عبء الضريبة إلى شخص أخر، الذي سمي بالمكلف الفعلي أو حامل العبء الضريبي الفعلي للضريبة[3].

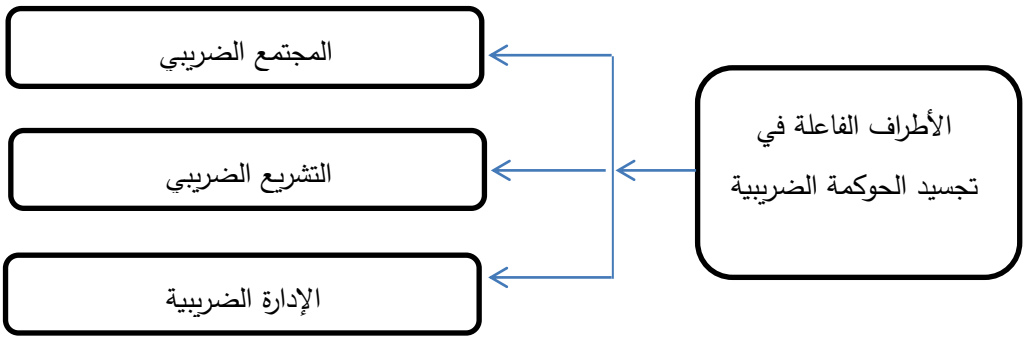
---

[1] حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2008 –2016**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017–2018، ص 23.

[2] سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2011، ص ص 152 153.

[3] حامد عبد المجيد دراز،**دراسات في السياسات المالية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002، ص 387.

شكل 06: أطراف الحوكمة الضريبية



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على ما سبق

الفرع الثاني: أهمية وأهداف الحوكمة الضريبية

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق ضريبي يوازن بين مصالح كافة أطراف المنظومة الضريبية، مما جعلها تتمتع بأهمية بالغة وتحقق أهداف مهمة تخدم عدة أطراف

1- أهمية الحوكمة الضريبية:

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من المكلف والإدارة الضريبية وسيتم توضيحها على النحو التالي[1]:

✓ **من ناحية المكلف:**

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

[1] يوسف حسن عثمان جعفر، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للمولين**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان،2017، ص 51.

✓ **من ناحية الإدارة الضريبية:**

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

2- أهداف الحوكمة الضريبية:

تسعى الحوكمة الضريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها[1]:

- قدرة الإدارة على خفض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهم أصحاب الشركات بما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات الشركات؛

- تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل؛

- قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق والملاءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة والتعاون سواء أكانت الإدارة الضريبية أو المكلفين أو مراجعة الحسابات، بحيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للشركات أو التهرب الضريبي كما يجب العمل على الأعباء الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين والمراجعين واللازمة للإغراض إعداد البيانات الضريبية.

- تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل؛

- خفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة؛

- الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية مثل مخاطر الفحص الضريبي الشامل وتناقص القيمة بفعل عاملي التضخم وتغير أسعار الصرف وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية؛

[1] محمد المعتز المجتبى إبراهيم، يوسف حسن عثمان جعفر، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي**، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، (مج 9)، (ع 36)، 2017، ص 121.

- إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية وجودة أعمال الفحص والمراجع وبما يقضي على حالات التواطؤ والفساد؛

- الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية بما يعظم في النهاية صافي العائد الاجتماعي القومي؛

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

- رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة؛

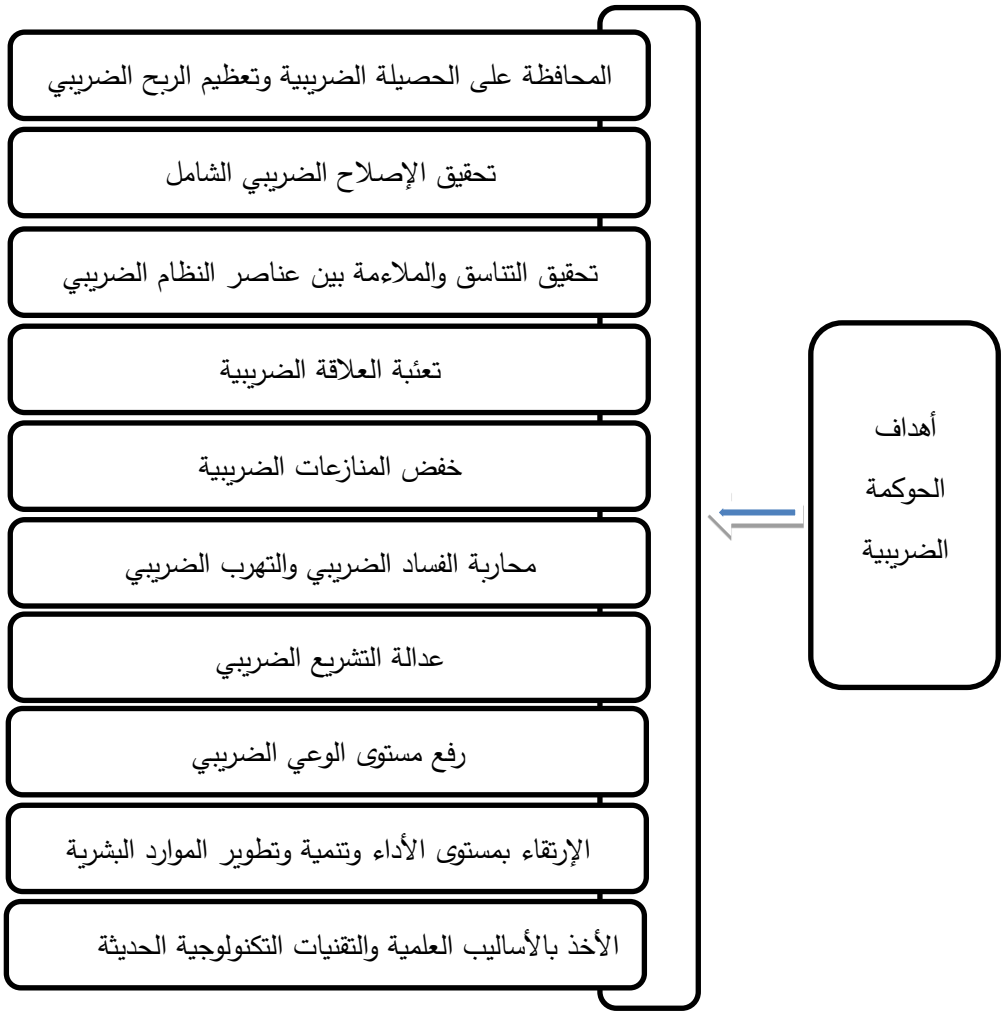
- الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة؛

- حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبي من ناحية و يقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائي ما أمكن؛

- تنمية وتطوير الموارد البشرية؛

- الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.

شكل 07: أهداف الحوكمة الضريبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة الضريبية واقتراحات وتوصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة الضريبية الجيدة

تقوم الحوكمة الضريبية على مجموعة من الأسس والممارسات التي تنظم العلاقة بين أطراف المنظومة الضريبية وتضمن الحقوق والواجبات لكل منهما فهي تسعى إلى موازنة العلاقة بين كل من[1]:

- مصلحة الدولة: وتتوافر لغزارة الحصيلة ومرونتها؛

- مصلحة المكلف: وتتوافر لمراعاة توزيع أعباء الضريبة على سائر الأفراد بما يحقق العدالة بالتفرقة بين أنواع المداخيل؛

- مصلحة المجتمع: وتتوافر هذه المصلحة بمقدار ما تحققه الضريبة من تقدم اقتصادي وزيادة الرفاهية المنشودة لأفراد المجتمع بسبب خدمات الدولة.

الفرع الأول : مبادئ الحوكمة الضريبية ودورها في تحقيق قواعد الضريبة

1- مبادئ الحوكمة الضريبية:

تم تأطير الحوكمة الضريبية على مجموعة من المبادئ مستنبطة من مبادئ حوكمة المؤسسات من أجل تعزيز الحوكمة في المجال الضريبي وتتمثل في [2]:

- **مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي:**

الأسلوب الذي يمكن من خلاله عرض مختلف القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على مختلف المكلفين بدقة ووضوح وإظهارها في الوقت المناسب، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم المعرفية في فهم مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم ودرجة الوعي لديهم.

---

[1] قاسم نايت علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 87.

[2] بن صوشة سارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- **مبدأ الشرعية:**

تعني الشرعية القانونية للضريبة أن يكون للسلطة التشريعية وحدها حق تقرير الضريبة وتحديد وعائها كما لها حق التعديل والإلغاء، وأن تكون عادلة، فهي تعبر بطريقة أو أخرى عن مشاركة الشعب من خلال البرلمان الذي تم انتخابه، فالشعب وحده صاحب الحق في فرض الضرائب من خلال ممثليه في السلطة التشريعية، فلا يؤخذ بمشروع قانون المالية ما لم يمر بمراحل السلم التدرجي الإداري لتصل في آخر مراحلها إلى المناقشة والتصويت بالمجلس الشعبي الوطني، ثم ليصبح قانونا قابلا للتطبيق لابد من النشر في الجريدة الرسمية، فعلى البرلمان أن يصادق على القوانين بطريقة جديرة بالثقة، لهذا فإن مبدأ الشرعية يقوم بصفة أساسية على دعامتين هما حماية مصلحة المكلف وحماية مصلحة الدولة.

- **مبدأ الفعالية:**

وتعني قدرة الإدارة الضريبية على القيام بعمليات التحصيل الضريبي بأقل التكاليف والحصول على النتائج المطلوبة وتحقيق الأهداف المرسومة من طرف النظام الضريبي بأفضل شكل، وقدرتها على إنجاز مهامها في وضع الأسس الضريبية بطريقة صحيحة، وجمع المعلومات والرقابة، والاهتمام بإنشغالات المكلفين.

- **مبدأالمسؤولية والمساءلة:**

إن المساءلة ليست مجرد المحاسبة وتشديد الرقابة على صرف الأموال العمومية وجمعها فحسب بل هي أوسع من ذلك فتشمل الديمقراطية والحق في التمثيل الشعبي والشفافية في إدارة الحكم، وتعتبر المساءلة من أهم المعايير التي تقاس عليها الحكومة في أي دولة [1]والتي تعني التزام الدولة ومؤسساتها بتقديم التقارير والمعلومات اللازمة عن ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف الرفع من كفاءتها وفعاليتها، وتقديم الإجابات أو التفسيرات عن أسباب فشلها في نفس الوقت الذي تحصل فيه عن الثقة عند النجاح، ويمكن تحقيق مساءلة الحكومة من خلال النظم الداخلية

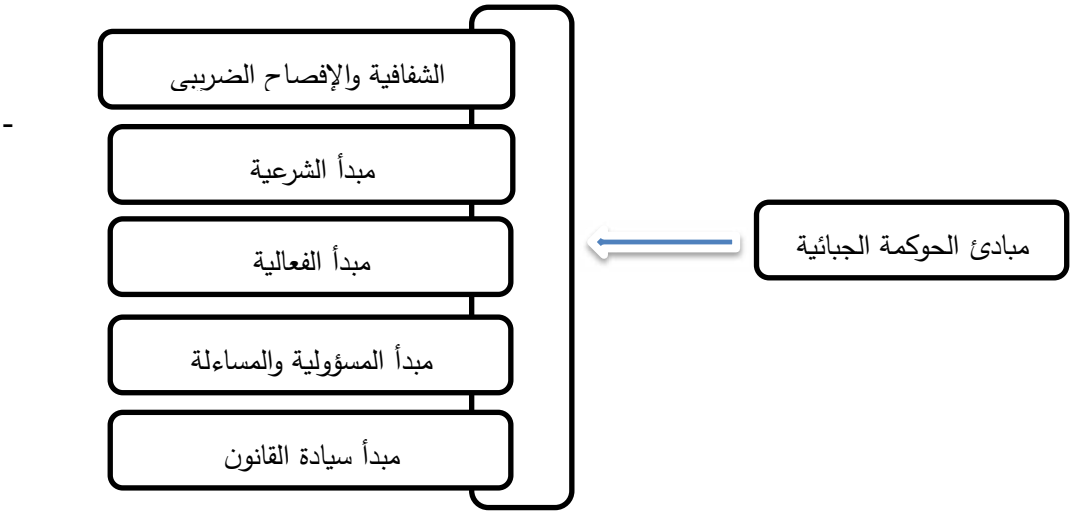
[1] حمدود محمد، بن مهدي مراد، **واقع المساءلة وحكم القانون كآليتين لمحاربة الفساد في الجزائر**، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص 94.

(المساءلة الداخلية) التي تحكم سلوك مختلف الأجهزة الحكومية، وذلك لحماية المصالح العمومية، كما يمكن تحقيق مساءلة الحكومة من خلال الوسائل المباشرة (المساءلة الخارجية) ويتم ذلك باستجواب الحكومة وأجهزتها عن تصرفاتها، وعن أدائها والنتائج التي تخص أفراد المجتمع؛ باعتبار أن الحكومة تقوم بدورها كوكيل في استخدام الموارد العمومية، وتتمتع بالسلطة لتحقيق وإنجاز الأهداف المطلوبة، لذلك يتوجب محاسبتها بشأن كيفية استخدام هذه الموارد وما تم إنجازه وعليه فإن على الحكومة رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية، والتأكد من صحتها ودقتها من قبل مدقق مستقل، ومن جهة أخرى يجب تطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات ضد أي شخص استغل سلطاته وأساء استخدام الموارد العمومية لغير الغرض المنشود.

- **مبدأسيادةالقانون:**

تعد الضريبة من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياها ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبرا على الأفراد استنادا إلى فكرة السيادة فلا ضريبة إلا بقانون ولا إعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، لهذا فإن مبدأ قانونية الضريبة هو مبدأ دستوري نصت عليه أغلبية الدساتير في العالم حيث لا ضريبة إلا بقانون وهو ما يعني عدم شرعية الضريبة إذا تم فرضها من طرف السلطة التنفيذية ومنه فإن سيادة القانون تعتبر ضمانا لحماية الحقوق والحريات، لهذا يجب أن يكون هنالك إطار قانوني وتنظيمي واضح وعادل ونزيه والإدارة الضريبية ملزمة باحترامه وتطبيقه باستمرار بطريقة عادلة وممنهجة، وبحيادية بما يحمي حريات وحقوق الأفراد، والإدارة الضريبية التي تعمل وفقا للقانون تتمتع بالشرعية وبالتالي القدرة على جمع الضرائب مستحقة الدفع على النحو الصحيح، مما يجعل هذه الإدارة متسقة في أنشطتها مما يفضي إلى إيجاد مناخ إيجابي لجلب الاستثمار.

شكل 08: مبادئ الحوكمة الضريبية



-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

2- **دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تحقيق قواعد الضريبة:**

إن توفر مبادئ الحوكمة الضريبية في عمل الإدارة الضريبية يساعد في التزامها بقواعد الضريبة، وسيزيد من ثقة المكلفين بالضريبة بالإدارة الضريبية وستعمل على تعزيز العلاقة بينهم ومنها الاستجابة الطوعية لدفع الضرائب ويمكن عرض دور مبادئ الحوكمة الضريبية في التزام الإدارة الضريبية بقواعد الضريبة من خلال الجدول التالي:

جدول 03: دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تحقيق قواعد الضريبة

مبادئ الحوكمة الضريبية	آلية تنفيذ الحوكمة الضريبية	دور مبادئ الحوكمة الضريبية في التزام الإدارة الضريبية في قواعد الضريبة	قواعد الضريبة
الشفافية والإفصاح الضريبي	- التشريع الضريبي - الإدارة الضريبية	إن الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالضريبة من طرف الإدارة الضريبية	- العدالة - الملاءمة

	- المجتمع الضريبي	بصورة شفافة وإمكانية الحصول عليها في الوقت المناسب من طرف المكلفين بالضريبة يساهم في تحقيق العدالة من خلال الحصول على كافة المعلومات	- اليقين - الاقتصاد في النفقة
الشرعية	- التشريع الضريبي - الإدارة الضريبية	إن توفر الشرعية يحقق : - حماية حقوق المكلفين وتحمل الأعباء على أساس من العدل والمساواة من جهة وحماية المصلحة العامة من جهة أخرى - يهدف إلى أن تكون إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها محددة على سبيل اليقين بلا غموض ولا تعقيد.	- العدالة - الملاءمة - اليقين الاقتصاد في النفقة
الفعالية	- الإدارة الضريبية	إن قدرة الإدارة الضريبية على أداء مهامها بطريقة صحيحة من حيث تقدير الضريبة وتحصيلها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة التحصيل وتحقيق العدالة واليقين.	- العدالة - اليقين - الاقتصاد في النفقة
المسؤولية والمساءلة	- التشريع الضريبي - الإدارة الضريبية - المجتمع الضريبي	إن توفر أنظمة المساءلة والمحاسبة على وفق المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية وتحديد المهام والصلاحيات من شأنه:	- العدالة - الملاءمة - اليقين - الاقتصاد في النفقة

		- تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة الضريبية - توفير الخدمات الملائمة للمكلفين بالضريبة وتسهيل الإجراءات الضريبية وعدالتها. - تساهم في تحقيق الدقة والالتزام في العمل ومنه تحسين أداء الإدارة الضريبية	
سيادة القانون	- التشريع الضريبي	إن انفراد المشرع بفرض الضريبة و تنظيمها من حيث تحديد قواعد ربطها وتحصيلها و توريدها والجزاءات التي يتعرض لها في حالة مخالفة القوانين الضريبية يؤدي إلى تحقيق التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة وبين حماية حقوق المكلفين في تحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة	- العدالة - الملاءمة - اليقين - الاقتصاد في النفقة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على ما سبق

الفرع الثاني: اقتراحات وتوصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة الضريبية الجيدة[1]:

– مكافحة التهرب الجبائي: حتى يمكن تحقيق الشفافية الضريبية في النظام الجبائي وفرض الانضباط الضريبي؛

– وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة: يجب تنسيق الجهود بين المجتمع والحكومة لإدارة رؤوس الأموال غير المشروعة خصوصا نحو الملاذات الجبائية؛

– مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل؛

– 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؛

– مكافحة الفساد الجبائي: يعتبر أولوية لخلق الشرعية للنظام الجبائي، فالفساد يقضي على الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية؛

إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الجبائي من خلال:

- تطبيق العقوبات عند اكتشاف حالات الاحتيال الجبائي؛
- نظرة الإدارة الضريبية للمكلفين كعملاء وليس كمجرمين.

المطلب الثالث: المحاور الأساسية للحوكمة الضريبية:

يرى الباحثون أن الحوكمة الضريبية تتمحور على محاور عدة تصل إلى عشرين محوراً، ومما لاشك فيه أن اقتراح هذه المحاور يختلف باختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسود المناخ العام لكل دولة، ودرجة تقدمها مما يجعل لهذا الاقتراح صبغتها المحلية لا الدولية، لذلك يختلف الباحثون من وجهة نظرهم حول المحاور الأساسية التي تقوم

[1] راشدي أمين، **دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي – دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف**–، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 07، العدد 12، جوان 2017، ص 488.

عليها الحوكمة الضريبية[1]، وإن كان هناك خطوطا أو محاور عامة متفق عليها لا خلاف بشأنها، وفيما يلي بايجاز عرض لهذه المحاور[2]:

1 – المحور الأول: توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي:

يقصد بموضوعية النص الضريبي أن يكون النص محددا غير قابل للبس أو التأويل وغير خاضعا للتقدير الشخصي، وقابلا للتطبيق العملي ومتوافقا مع النظام المحاسبي المطبق في الدولة بحيث لا ينشأ عنها اختلاف جوهري عند تطبيقه من طرف المؤسسات أو مراجعتها واعتمادها من قبل الإدارة الضريبية.

ويرجع أهمية هذا المحور أن العمل به يؤدي إلى:

أ – يجنب نشأة المنازعات الضريبية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية نتيجة اختلاف تأويل أو تفسير نصوص التشريع الضريبي.

ب – عدم ضياع التحفيزات الضريبية التي منحها المشرع الضريبي لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية نتيجة تعطيل العمل بالنص لغموض شروطه أو عدم قابلته للتطبيق العملي.

ج – تقيد الإدارة الضريبية في تفسيرها للنصوص غير الموضوعية لصالح الهدف المالي للضريبة.

د – تحديد طبيعة الفروق الضريبية وما إذا كانت دائمة أو موثوقة ومن ثم أثرها على هيكل الضريبة المؤجلة.

هـ – عدم التوسع في تفسير نطاق سريان العقوبات على خلاف ما استهدفه المشرع الضريبي.

2 – المحور الثاني: توافق أحكام التشريع الضريبي مع أحكام الدستور والقوانين الأخرى:

يركز هذا المحور على الشق القانوني في التشريع الضريبي إذ يجب أن تتسق أحكامه ولا تتعارض مع الدستور أو القوانين الأخرى:

- القانون التجاري؛

---

[1] حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2008 –2016**، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2] يوسف حسن عثمان جعفر، **دورالحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين**، مرجع سبق ذكره، ص ص69 77.

- النظام المحاسبي المالي؛
- قانون الصفقات العمومية؛
- قانون العمل؛
- الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي.

بالإضافة إلى ضرورة تكييفه مع التطورات والمستجدات كقانون التجارة الالكترونية.

3 – المحور الثالث: توافر آلية فعالة لسرعة فض المنازعات الضريبية ومنع حدوثها:

يقصد بهذه الآلية كل فعل ايجابي ينجم عنه منع حدوث المنازعات الضريبية بمنع نشأة أسبابها ومن ذلك ما يلي:

– تنقيح التشريع الضريبي ومنظومة العمل الضريبي من أية نصوص أو سلوكيات ينجم عنها حدوث المنازعات الضريبية مثل ما يلي:

- التحقق من موضوعية نصوص التشريع الضريبي.
- اتساق تلك النصوص مع أحكام الدستور والقوانين الأخرى.
- تضمين التشريع نصوصا تمنع التعسف الضريبي والتقدير الجزافي من قبل الإدارة الضريبية.
- تحقيق صفة موضوعية الفحص الضريبي على أعمال الفحص والمراجعة.
- التركيز على الجانب السلوكي في تعامل مفتشي الضرائب.

– تضمين التشريع الضريبي نصا يجيز لوزير المالية سلطة تجديد العمل بأحكام التشريع الضريبي لتصفية أي نزاعات ضريبية تصل إلى ساحات المحاكم أولا بأول.

4 – المحور الرابع: خلق الالتزام الطوعي لدى المكلفين للالتزام بأحكام التشريع الضريبي:

الالتزام بأحكام القانون الضريبي هو سلوك ينبغي أن يتحلى به المكلفين طواعية في مجتمع ضريبي ناضج يقدس سداد الضريبة ويحرص عليها، إلا أن هذا الالتزام الطوعي يتطلب لتحقيقه عمليا توافر شروطا عديدة تكاد تكون في مجملها كافة محاور الحوكمة الضريبية مجتمعة ومن ذلك:

– القضاء على الفساد في الدولة عامة والتي تؤثر على مجمل التكوين السلوكي للأطراف ذوي العلاقة.

– التركيز على خلق الوعي الضريبي لدى النشئ في مراحل دراسية مبكرة وهو ما يستدعي التنسيق مع الوزارات المختصة بهذا المجال.

– تحقيق الشعور المادي والملموس للمواطن باستيفاء احتياجاته الأساسية من السلع والخدمات بأنواعها والحصول عليها بصورة كريمة، إذ لا يكون هذا الشعور مجرد برامج للدعاية بأشكالها المختلفة في ظل المعاناة اليومية للمكلفين.

– خفض عبء الضريبة النهائي عن مجموع ما يخضع له المكلف من أوعية وضرائب بما يشجعه على النشاط الاستثماري.

– العمل على تغيير الثقافة الضريبية السائدة بين المكلفين حاليا لجعل الوفاء بالضريبة واجبا مقدسا لا يفترق عن مفاهيم الشرف والأمانة.

– التركيز على تقوية الوازع الديني لدى الشعب بعدم التهرب من الالتزام الضريبي.

– خفض التكاليف المتمثلة في الأعباء الدفترية والتنظيمية للمكلفين التي قد تكون سببا للتهرب من التعامل مع الإدارة الضريبية.

5 – المحور الخامس: قيام الإدارة الضريبية بدور مستحدث يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها:

كلما ارتقى المجتمع الضريبي والمحاسبي انعكس هذا الرقي على طبيعة عمل الإدارة الضريبية وعلى نمط وأساليب التحصيل الضريبي وتولدت روح الثقة بين كل من الإدارة الضريبية من ناحية والمكلفين من ناحية أخرى من خلال تنمية جسور الثقة بين جميع الأطراف:

– في المجتمعات المتقدمة: تعرف الإدارة الضريبية بأنها إدارة خدمات ضريبية تهدف بالدرجة الأولى إلى تقديم كافة الخدمات الضريبية للمكلفين باعتبار أن مراحل تقديم التصريحات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تسير بشكل انسيابي ومنتظم دون ضغوط من الإدارة الضريبية التي تراقب وفقا للقانون.

– أما في المجتمعات النامية: فإن عملية تقديم التصريحات وفحصها وربط الضريبة تمر باختناقات عديدة تستدعي تفرغ الإدارة الضريبية لمتابعتها وإجراء الضغوط المختلفة لضمان انسياب قنوات الفحص والربط والهيكل في ظل انخفاض نسبة مقدمي التصريحات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي.

6- المحور السادس: إسهام التشريع الضريبي في تطوير الأداء المهني والفني للمكلفين وموظفي الإدارة الضريبية ويوازن بينهما:

هناك علاقة طردية بين تطوير المنظومة الضريبية وتطوير العنصر البشري من الناحية المهنية سواء على مستوى العاملين بالإدارة الضريبية والشركات ومراقبي الحسابات.

7 – المحور السابع: الجمع بين نهج الحيادية وعدم حيادية المشرع الضريبي بما يحقق أهداف الضريبية ويوازن بينها:

يقصد بحيادية المشرع الضريبي المساواة في المعاملة بين الأنشطة والمواقع الجغرافية والأشخاص ذوي العلاقة حيث يتم إقرار معاملة ضريبية واحدة لكافة الأنشطة وبين كافة المواقع إلا أن هناك استثناءات قد ترد في التشريع الضريبي تتمثل في الإجراءات التحفيزية بغية بلوغ مجموعة من الأهداف منها تشجيع المؤسسات الناشئة، زيادة تنافسية المؤسسات الاقتصادية، جذب الاستثمار الأجنبي، ترقية بعض المناطق وهذا كله يسمح بتوسيع الوعاء الضريبي على المدى الطويل ومنه ارتفاع الحصيلة الضريبية في ظل سياسة تحفيزية فعالة.

8 – المحور الثامن: صياغة نصوص التشريع الضريبي بما يمكن من التحكم في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية والإفصاح المحاسبي.

يقصد بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة التمثيل التفعيلي لمكونات أرصدة الضرائب المؤجلة ومصادر نشأتها والحركة التي أجريت عليها خلال العام وأسهمت في إحداث تغيرات بالزيادة أو النقص وبالتالي تحديد قيمة الحركة المدينة أو الدائنة.

ولما كانت الضرائب المؤجلة ترتبط في نشأتها وانعكاسها بالفروق الضريبية المؤقتة وليس الدائمة الناتجة عن الاختلاف في الوقت لمتطلبات أحكام التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية، وأن الفروق الوقتية هي التي تطلب التتبع عبر عدة سنوات لأنها لا تمثل تناول من أحد

الطرفين الإدارة الضريبية والمكلفين عن حقوق الطرف الآخر بل مجرد تأجيل الحصول على تلك الحقوق أو سدادها لمرحلة مقبلة فمن ثم يتطلب الأمر إمساك سجلات ودفاتر لأغراض الضريبية لأغراض التتبع وانعكاس الإفصاح المحاسبي عن الفروق المؤقتة في كل من الميزانية وقائمة الدخل وهذا ما يعني ازدياد العبء الدفتري وأعباء الإفصاح المحاسبي ولذلك فإنه يجب أن لا يتم صياغة نصوص التشريع الضريبي دون دراسة وافية غير أنه من قواعد الحوكمة تحفيز المكلفين والمحاسبين القانونين على التعامل بأحكام التشريع الضريبي مع الإدارة الضريبية، وهذا الأمر يتطلب التيسير في كل الجوانب ما أمكن وليس فقط التخفيض في سعر الضريبة وحده.

9 – المحور التاسع: خلو التشريع الضريبي من ثغرات تمكن المكلفين من إجراء التخطيط الضريبي بهدف تجنب الضريبة على غير إرادة المشرع الضريبي مع المساواة بين القيم المطلقة للبدائل الضريبية:

يأخذ التخطيط الضريبي عادة صورتان تخطيط ضريبي من جانب المشرع الضريبي وتخطيط ضريبي من جانب المكلفين تخطيط ضريبي من جانب المشرع الضريبي:

وهو على شاكلة ما سبق ذكره بشأن مراعاة المشرع الضريبي عند صياغة نصوص التشريع ما يلي:

– سعي الإدارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من تعرضها للضياع.

– كذلك فمن التخطيط الضريبي للمشرع الضريبي استخدام العلاقة التأثيرية المتبادلة لكل من الإهتلاك والأرباح والرأسمالية في تحقيق الأهداف الاقتصادية ومنها:

- تحديث الأصول الثابتة وتشجيع الشركات على التجديد؛
- التشجيع على تغير الشكل القانوني للشركات مثل الاندماج من خلال منح؛
- عدم إخضاع أرباح إعادة التقييم لضريبة وسداد الضريبة بالتقسيط.

– تخطيط ضريبي من جانب المكلفين:

ويقصد به مجموعة الإجراءات المتخذة من طرف المكلف في إطار شؤونه الجبائية المهنية أو الشخصية، بهدف تخفيض عبئه الضريبي[1]، هناك نوعان من التخطيط الضريبي يستهدفه المكلفين وهو:

- تخطيط ضريبي غير مرغوب فيه: وهو الذي يؤدي أو يدفع إلى التهرب من الضريبة باستغلال أخطاء أو ثغرات وردت في التشريع الضريبي على غير إرادة المشرع الضريبي أو التحايل والتزوير في الدفاتر والمستندات وهذا النوع الأخير معاقب عليه تشريعا.

- تخطيط ضريبي مرغوب فيه: هو تخطيط مستهدف بإرادة المشرع الضريبي لإتاحة البدائل المختلفة أمام المكلفين للتحفيز على تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية واستخدام عوامل مؤثرة للترغيب على ذلك مثل المفاضلة بين البدائل للمعالجة الضريبية لعنصر ما بهدف اكتساب وفرة ضريبية أو تأجيل سداد الضريبة لوجود تعثر في السيولة أو الإستفادة من القيمة الحالية للأعباء الضريبية المؤجلة أو المفاضلة بين البدائل الأخرى لتحقق عامل الأعباء الدفترية التنظيمية.

10 – المحور العاشر: عدم تزايد اللائحة التنفيذية على نصوص وأحكام التشريع الضريبي:

من أولويات السلم التشريعي معرفة أن اللائحة التنفيذية التي يعدها وزير المالية ممثلا للسلطة التنفيذية تأتي في مرتبة أدنى في السلم التشريعي من قانون الضرائب ذاته والذي يعتمد من طرف السلطة التشريعية ولذلك فان أي تجاوز من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب يعد مخالفة دستورية صارخة.

والمتعارف عليه طبقا للقواعد القانونية أن اللائحة التنفيذية تمثل مرتبة أدنى في السلم التشريعي وتصدر من السلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة أو وزير المالية في حين يتعلق القانون بالسلطة التشريعية، وبالتالي لا يجوز للوائح التنفيذية أن تزيد على نصوص التشريع الضريبي ولكن تقدم تفسير أو إيضاح لإزالة غموضه، وأن تضع قواعد إجرائية والتنظيمية لتنفيذ أحكام التشريع الضريبي.

[1] إيمان بوقروة، منصور بن اعمارة، **أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات – إشارة لحالة شركة Google Inc**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 05، العدد 08، ديسمبر 2017، ص 117.

11 – المحور الحادي عشر: تطوير العمل في المنظومة الضريبية وما يتطلب ذلك من العمل على زيادة الوعي الضريبي وتطوير الأداء المهني للموظفين وعدم الكيل بمكيالين بين مصلحة المكلفين وتطوير الموارد البشرية بالمصلحة:

يرتكز هذا المحور على ضرورة توافر بعض العوامل المساعدة لتطوير العمل في المنظومة الضريبية ومنها:

- زيادة الوعي الضريبي للمكلفين وهذا الأمر يتطلب ليس فقط التركيز على الدور الإعلامي بل أن هناك بعدا اجتماعيا وسياسيا واقتصاديا يلعب الدور الأساسي والعام في ذلك؛
- لا بد من تحسين مستوى المعيشة للمواطنين اجتماعيا بحيث سيشعر المواطن بعائدات الضريبة في صورة زيادة دخله الحقيقي مترجما إلى سلع وخدمات؛
- ولا بد من القضاء على مظاهر الفساد المختلفة لدى بعض المكلفين والتي تدعم اتجاهات الرشوة والمحسوبية وثقافة التهرب الضريبي؛
- ولابد من شعور المواطن بتحسين الأوضاع الاقتصادية عامة؛
- العمل على تطوير الأداء المهني للمحاسبين؛
- عدم الكيل بمكيالين فيما يتعلق بحقوق الإدارة الضريبية والمكلفين؛
- تطوير الموارد البشرية بالإدارة الضريبية.

ويؤدي التزام المشرع الضريبي بإقرار معاملة عادلة لكل من الإدارة وكذلك المكلفين إلى إحداث استقرار وتوزن نفسي بين كل الأطراف ذوي العلاقة ومن ثم الإدارة الضريبية تستعيد سلطاتها و المكلفين سوف يستشرفون بوجود سلطة حماية.

12 المحور الثاني عشر: الأخذ بمفهوم إدارة المخاطر:

على الإدارة الضريبية أن تأخذ بمفاهيم إدارة المخاطر الضريبية لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود، ويقصد بالمخاطر الضريبية مخاطر المتأخرات الضريبية، مخاطر الفحص الشامل، مخاطر تناقص القيمة الحالية للحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغير سعر الصرف، مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية.

13 – المحور الثالث عشر: البساطة والبعد عن التعقيد في إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة:

يحقق هذا المحور هدف الانسيابية والبساطة وخفض حجم الوقت والجهد المطلوبين لإتمام إجراءات الفحص وربط وتحصيل الضريبة، ويتطلب هذا المحور عدة عناصر منها:

- موضوعية نصوص التشريع الضريبي مما يسهل من إتمام عملية ربط الضريبة؛
- عدم إجازة فحص عناصر سبق فحصها إلا بعد اكتشاف حقائق جوهرية؛
- تفعيل الفحص بالعينة واستقرار وانسيابية العمل وقبولها في الجمع الضريبي.

14 – المحور الرابع عشر: فرض عقوبة على كل إخلال بالالتزام الضريبي مع تناسب العقوبة ودرجة الجرم وشمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية:

يستهدف هذا المحور تحقيق ثلاثة عناصر هي:

- ضرورة إيجاد عقوبة على كل إخلال بالتزام ضريبي؛
- تناسب العقوبة مع درجة الجرم؛
- شمولها لكافة أطراف المنظومة الضريبية دون تمييز.

15 – المحور الخامس عشر: ميكنة مراحل العمل الضريبي باستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة.

- اتخاذ الأساليب الالكترونية وسيلة للإفصاح والنشر عن كل ما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات؛
- اعتماد الوسائل الالكترونية كوسيلة للتخاطب والإعلان والإخطار وتقديم التصريحات وسداد الضريبية؛
- اعتماد الدفاتر التي تم إعدادها باستخدام الحسابات الآلية؛
- اعتماد الأساليب الالكترونية كوسيلة لإجراءات الطعن.

ومنه يمكن القول أن الحوكمة الضريبية ما هي إلا امتداد لمفهوم حوكمة المؤسسات باعتبار أن الإدارة الضريبية هي مؤسسة تابعة للحكومة، ومفهومها وأهدافها لا يختلف كثيرا عن حوكمة المؤسسات التي جاءت بمجموعة من المبادئ على غرار الإفصاح والشفافية والموضوعية وتقنين حقوق المكلفين.

المبحث الثالث: إطار الحوكمة في الجزائر:

وفي سياق تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات، وبعد عقود من سياسة التخطيط الاقتصادي في الجزائر والعديد من العوامل الأخرى التي أدت إلى إضعاف التطور المؤسسي، سعت الجزائر جاهدة لتحسين بيئة الأعمال وانفتاح على اقتصاد السوق يتميز بتنافسية المؤسسات، مما دفع الجزائر بالاهتمام بحوكمة المؤسسات حيث أصبحت أولوية وطنية واستراتيجيه هامة وذلك لأهميتها في مرحلة ما بعد النفط، فقامت بإطلاق أول دليل لحوكمة الشركات عام 2009، وقامت بوضعه مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف، كما تم إنشاء مركز "حوكمة الشركات" في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، وكذا تحسين قيم الحوكمة بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية وغيرها من المبادرات الايجابية التي تهدف إلى تعزيز الحوكمة في البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: مسار الجزائر في إرساء الحوكمة:

إصدار ترسانة من القوانين: في إطار تعزيز حوكمة المؤسسات قام المشرع الجزائري بإصدار مجموعة من القوانين منها:

- المرسوم الرئاسي رقم 04-128 المؤرخ في 19 أفريل 2004 المتضمن المصادقة بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر سنة 2003[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 26، المؤرخة في 25 أبريل 2004، **المرسوم الرئاسي رقم 04-128** ، المؤرخ في 19 أفريل 2004، المادة الأولى، ص 12.

وتهدف الاتفاقية إلى[1]:

- ترويج وتدعيم التدابير الرامية إلى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجع؛

- ترويج وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد، بما في ذلك في مجال استرداد الموجودات؛

- تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

• المرسوم الرئاسي رقم 06-137 المؤرخ في 2006/04/10 المتضمن المصادقة على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمكافحة الفساد المعتمدة في مابوتو في 11 يوليو 2003.

وتهدف الاتفاقية إلى[2]:

- تشجيع وتعزيز قيام الدول الأطراف بإنشاء الآليات اللازمة في إفريقيا لمنع الفساد وضبطه والمعاقبة والقضاء عليه وعلى الجرائم ذات الصلة، في القطاعين العام والخاص؛

- تعزيز وتسهيل وتنظيم التعاون فيما بين الدول من أجل ضمان فعالية التدابير والإجراءات الخاصة بمنع الفساد والجرائم ذات الصلة في إفريقيا وضبطها والمعاقبة والقضاء عليها؛

- تنسيق ومواءمة السياسات والتشريعات بين الدول الأطراف لأغراض منع الفساد وضبطه والمعاقبة والقضاء عليه في القارة؛

- تعزيز التنمية الاجتماعية والاقتصادية عن طريق إزالة العقبات التي تحول دون التمتع بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وكذلك الحقوق المدنية والسياسية؛

- توفير الظروف المناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الشؤون العامة.

• المرسوم الرئاسي رقم 14-249 الصادر بتاريخ 08-09-2014 المتضمن المصادقة على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد المحررة بالقاهرة بتاريخ 21 ديسمبر 2010.

وتهدف الاتفاقية إلى[1]:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 26، مرجع سبق ذكره، المادة ص 13.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 16 أبريل 2006، **المرسوم الرئاسي رقم 06-137** ، المؤرخ في 10 أفريل 2006، ص ص 5 6.

– تعزيز التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته وكشفه بكل أشكاله، وسائر الجرائم المتصلة به وملاحقة مرتكبيها؛

– تعزيز التعاون العربي على الوقاية من الفساد ومكافحته وكشفه واسترداد الموجودات؛

– تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة وسيادة القانون؛

– تشجيع الأفراد ومؤسسات المجتمع المدني على المشاركة الفعالة في منع ومكافحة الفساد.

- قانون 05-01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال المعدل بالأمر 12-02
- مراجعة قانون الصفقات العمومية وذلك لضمان النزاهة في إنفاق المال العام وإضفاء الشفافية التامة على الطلبات العمومية وتعزيز ترشيد النفقات العامة.

- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته:

تنفيذا لالتزاماتها الدولية وتطبيقا لأحكام الاتفاقيات المبرمة في إطار مكافحة الفساد، أقدمت الجزائر على إصدار قانون خاص لمعالجة قضايا الفساد وهو القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المعدل و المتمم، الذي أنشأ بموجب المادة 17 منه هيئة متخصصة بالنظر في قضايا الفساد ومحاربته، تتمثل في الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، وهي آلية من الآليات القانونية المتخصصة في مجال مكافحة الفساد والجرائم المرتبطة بها، التي اعتمدها المشرع الجزائري امتثالا لأحكام المادة 36 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لإرساء وترويج سياسات وممارسات فعالة لمكافحة الفساد، التي تؤكد ضرورة اتخاذ كل دولة طرف وفقا للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني، كل التدابير اللازمة لضمان وجود هيئة أو هيئات مستقلة متخصصة في مكافحة الفساد، وتجدر الإشارة هنا أنه قبل إنشاء هذه الهيئة أنشأ المشرع الجزائري سنة 1996 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-233 المرصد الوطني لمراقبة الرشوة والوقاية منها إلا أن هذا الجهاز لم ينجح في أداء المهام المخول له وقد تم حله في سنة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، المؤرخة في 21 سبتمبر 2014،**المرسوم الرئاسي رقم 14-249**، المؤرخ في 08 سبتمبر 2014، ص 6.

2000 وبناءا على ذلك جاء المشرع الجزائري بموجب القانون رقم 06-01 السالف الذكر بالهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته[1].

وتتمتع الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وفقا للمادة 20 من القانون رقم 06-01، بمجموعة من المهام يمكن حصرها فيما يلي[2]:

- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد تجسد مبادئ دولة القانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الشؤون والأموال العمومية؛

- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد، لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة، واقتراح تدابير خاصة منها ذات الطابع التشريعي أو التنظيمي للوقاية من الفساد، وكذا التعاون مع القطاعات المعنية العمومية والخاصة في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة؛

- إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد؛

- جمع ومركزة واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها، لا سيما البحث في التشريع والتنظيم والإجراءات والممارسات الإدارية، عن عوامل الفساد لأجل توصيات لإزالتها؛

- التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعاليتها؛

- تلقي التصريحات بالممتلكات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية ودراسة واستغلا ل المعلومات الواردة فيها والسهر على حفظها وذلك مع مراعاة أحكام المادة 6 أعلاه في فقرتها 1 و 3؛

- الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة والتحري في الوقائع ذات علاقة بالفساد؛

---

[1] أكسوم عيلام رشيدة، إقلولي أولد رابح صافية، **عن دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته في مواجهة الفساد والحد منه في القانون الجزائري**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 16، العدد 04، 2021، ص 13.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14، المؤرخة في 08 مارس 2006، القانون رقم 06-01 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المؤرخ في 20 فبراير 2006، ص 8.

– ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال المباشرة ميدانيا، على أساس التقارير الدورية والمنتظمة المدعمة بإحصائيات وتحاليل متصلة بمجال الوقاية من الفساد ومكافحته، التي ترد إليها من القطاعات والمتدخلين المعنيين؛

– السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات، وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني و الدولي؛

– الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته و تقييمها.

- **استحداث الديوان المركزي لقمع الفساد:**

حرصا من السلطات العليا في الجزائر على إعطاء دفعا جديداً لمكافحة الفساد، أصدر رئيس الجمهورية تعليمة رئاسية رقم 03 مؤرخة في 13 ديسمبر 2009 متعلقة بتفعيل مكافحة هذه الآفة وهي التعليمة التي شددت على وجوب دعم الوسائل والميكانيزمات القانونية والعملياتية لأحسن تصدي لهذه الظاهرة، وتطبيقا لمحتوى هذه التعليمة، خضع القانون رقم 06–01 المشار إليه إلى تعديل بموجب الأمر رقم 10–05 المؤرخ في 26 أوت 2010 حيث أنشأ في مادته 24 مكرر الديوان المركزي لقمع الفساد وكلف بالبحث والتحري في مجال مكافحة جرائم الفساد والجرائم المقترنة بها عند الاقتضاء مع تمكينه من التدخل ضمن اختصاص إقليمي موسع، وبالرجوع إلى نص المادة 5 من المرسوم الرئاسي رقم 11–426 نجدها قد حددت المهام المنوطة به كالآتي[1]:

– جمع كل معلومة تسمح بالكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها ومركزة ذلك واستغلاله.

– جمع الأدلة و القيام بتحقيقات في وقائع الفساد وإحالة مرتكبيها للمثول أما الجهة القضائية المختصة.

– تطوير التعاون والتساند مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية.

– اقتراح كل إجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يتولاها على السلطات المختصة.

[1] المرسوم الرئاسي رقم 11–426 المؤرخ في 8 سبتمبر 2011 يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره المعدل المادة 05 منه.

- **انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007:** حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة علمية تتخذ.

- **إنشاءمجموعةعمل لحوكمة المؤسسات:** قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع حوكمة الشركات الجديدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة الشركات للجزائري.

- **إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:** تم إصدار هذا الدليل سنة 2009 من قبل جمعية CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر، كما أطلق عليه ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، بحيث يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية، وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصدالشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع.

وعليه فإن الغاية المرجوة بتنفيذ مبادئ هذا الميثاق ليست هي أن تجعل من المؤسسة منغلقة على نفسها بمحض إرادتها أو مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها، بل على العكس فهو يمنحها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن.

- **إطلاق مركز حوكمة الشركات في الجزائر:** بناء على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم حوكمة الشركات الديمقراطية بما فيها الشفافية والمسائلة والمسؤولية.

- **برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز حوكمة الشركات في الجزائر:** تبنى الاتحاد الأوروبي برنامجا ب 10 ملايين يورو لدعم حوكمة الشركات في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل، ويرمي البرنامج الجديد إلى تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي، ويهدف هذه البرنامج إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة، وتعزيز مكافحة الفساد، وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية، وتحسين متابعة إدارة المالية العامة.

- **الإصلاح الضريبي** و الذي تم في إطاره ما يلي:

✓ إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب وفقا للخطوط الوظيفية بالنسبة للمصالح المركزية، وحسب مبدأ التجزئة بالنسبة للمصالح التشغيلية.

✓ تحديث الإجراءات الإدارية وتبسيطها.

✓ تعزيز روح المدنية الضريبية، وتوسيع الوعاء الضريبي.

✓ إقامة إدارة تسهر على خدمة المستفيدين.

- **مراجعة النظام المحاسبي:** إن اعتماد النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة هامة وحتمية لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية في ظل اتجاه الجزائر نحو الانفتاح والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة حيث قامت بإصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ومن بين الأهداف المنتظر تحقيقها بعد تطبيق SCF ما يلي[1]:

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطاتها وأحجامها.
- السماح بإجراء مقارنة القوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري المنعقد يومي 06 07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

- المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها.
- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات و بالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات و بالتالي تسهيل اتخاذ القرارات.
- المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات.
- العمل على ترسيخ أسس الحجم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).
- أن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها (TVA، ضرائب على الأرباح .....) .
- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو مايؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر.
- ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارسها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن SCF ما هو في الواقع إلى تبني للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي.

- مشاركة الجزائر ضمن المبادرة الجديدة لتنمية افريقيا النيباد:

تعد الجزائر إحدى الدول الخمس المؤسسة لمبادرة الشراكة الجديدة لتنمية إفريقيا النيباد، كما أنها مسؤولة عن لجنة الموارد البشرية بها، وقد لعبت لجزائر دورا هاما وبارزا في المراحل الأولى للمبادرة ، من خلال مشاركتها مع جنوب إفريقيا و نيجيريا في صياغة مبادرة "ماب" وبتكليف صادر عن القمة الإفريقية في " لومي " سنة 2000، وقد مهد الاهتمام الجزائري بالمبادرة باختيار الرئيس الجزائري كنائب لرئيس اللجنة التنفيذية لرؤساء دول وحكومات النيباد.

- وبالنسبة لمستوى التمثيل الرسمي في الاجتماعات المختلفة المتعلقة بالمبادرة يلاحظ حرص الرئيس على حضور القمم والاجتماعات الخاصة بالمبادرة ففي الغالب كانت الجزائر ممثلة من خلال الرئيس الجزائري أو من خلال ممثليه الخاصين وهذا يعكس مدى اهتمام الجزائر بإنجاح المبادرة . كما عكف الرئيس كأحد مؤسسي مبادرة النيباد على المشاركة في قمم إفريقيا ومجموعة

الثماني، وقد أكد من خلال تدخلاته في العديد من المرات على ضرورة تعزيز النمو الاقتصادي في البلدان الإفريقية عن طريق فتح باب الاستثمار المحلي والأجنبي في المنشآت القاعدية لاسيما منها الطرقات والكهرباء والماء والفلاحة وتكنولوجيات الإعلام والاتصال إلى جانب الموارد البشرية، وبناء شراكات قوية مع البلدان المتقدمة،بشرط ألا يكون تعدد هذه الشركات نتيجة أو مظهرا لمطامع جديدة تخص ثروات القارة، كما أن الرئيس حريصا دائما على ضرورة إخراج القارة الإفريقية من التهميش الدائم والمطرد الذي عرفته في السابق من طرف الدول المتقدمة، وذلك بالاعتماد في المقام الأول على مواردها وتضحيات مواطنيها، والتزام قادتها بمبادرة الشراكة من اجل تنمية إفريقيا،وتعزيز آليات التنسيق فيما بينهم من منطلق روح التكامل والفعالية بما يجعل النيباد برنامجا حقيقيا للتنمية الاجتماعية الاقتصادية والسياسية.

- وقد استضافت الجزائر القمة الثانية عشر للجنة التنفيذية لرؤساء دول وحكومات المبادرة في نوفمبر 2004 واحتلت هذه القمة أهمية خاصة حيث تزامن انعقادها مع مرور ثلاث سنوات كاملة على المبادرة، لذلك فقد ناقشت القمة انجازات المبادرة خلال هذه المدة وقامت بمراجعة شاملة للمبادرات والمشروعات والإجراءات التي يتم اتخاذها لتنفيذ المبادرة،كما تمت مراجعة تنفيذ المبادرة ودعم مشاركة القطاع الخاص.

- كما احتضنت الجزائر أشغال القمة الاستثنائية للجنة رؤساء الدول والحكومات لتنفيذ الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا (النيباد) في مارس 2007، وشارك في هذه الأشغال التي تميزت بحضور ستة رؤساء دول حوالي عشرين بلدا إفريقيا وتوج الاجتماع بقرار إدماج أمانة النيباد في مفوضية الإتحاد الإفريقي في أجل أقصاه سنة ابتداء من جوان 2007. كما استضافت الجزائر في 18 من مارس 2009 أشغال اجتماع خبراء البلدان المؤسسة لمبادرة الشراكة الجديدة من اجل تنمية إفريقيا (نيباد) وذلك بحضور الممثلين الشخصيين لرؤساء الدول المؤسسة للنيباد والأمانة العامة لهذه الآلية علاوة على ممثل رئيس الاتحاد الإفريقي، وسمح الاجتماع الذي دام يومين بتحضير مشاركة القادة الأفارقة في الحوار مع نظرائهم في مجموعة الـ 8 خلال القمة التي أجريت في شهر جويلية بلاماداليا (ايطاليا) علاوة على تحضير الدورة المقبلة للمنتدى من اجل الشراكة مع إفريقيا الذي كان مرتقبا خلال السداسي الأول من نفس السنة، كما تناول لقاء الخبراء مواضيع أخرى ذات أهمية لتنمية القارة الإفريقية منها اثر الأزمة المالية العالمية وأثار التغيرات المناخية.

- وفي إطار مبادرة النيباد استضافت الجزائر قمة البيئة التي تمخض عنها إعلان الجزائر حول البيئة في إفريقيا في ديسمبر 2003، ومؤتمر الاستثمار بين دول الشمال الإفريقي ومنظمة الكومنولث في إطار عمل المفوضية الإفريقية في نوفمبر 2004،والمؤتمر الإقليمي العام للتكنولوجيا في ديسمبر 2004.

- وفيما يخص المشاركة في الآليات الطوعية لمبادرة وأهمها آلية مراجعة النظراء كانت الجزائر أول دول شمال إفريقيا انضماما إلى المبادرة، وخضعت للمراجعة سنة 2005، وفي هذا الإطار أجرت رئيسة مجموعة الشخصيات البارزة في الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء السيدة "ماري انجيليك سافاني" خلال زيارتها للجزائر محادثات مع مسؤولي الحكومة والمجتمع المدني حول تحضير التقرير الوطني للتقييم الذاتي الذي قدمته الجزائر للآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء فيما بعد، وقد استقبلت من قبل الوزير المنتدب المكلف بالشؤون المغاربية الذي أعرب لها عن الأهمية التي يوليها رئيس الجمهورية شخصيا لإعداد أفضل للتقرير الوطني للتقييم الذاتي بإشراك كل الفئات الوطنية وممثلي مختلف الفاعلين في الحياة السياسية والاقتصادية والثقافية بمؤسسات الدولة والمجتمع المدني والمتعاملين الاقتصاديين. وقد اطلع السيد عبد القادر مساهل مسؤولة الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء على مختلف إجراءات التنظيم لاسيما اللوجستية والمالية التي اتخذت لضمان السير الحسن لمسار التقييم الذاتي.

- وقد أعلن الرئيس الجزائري في كلمة ألقاها في الاجتماع الثاني لمنتدى رؤساء دول وحكومات آلية مراجعة النظراء، والذي عقد على هامش الاجتماع الثاني عشر للجنة التنفيذية لرؤساء حكومات النيباد أن الجزائر قد شكلت مجموعة عمل لإعداد برنامج العمل الوطني، وهي بذلك تكون قد بدأت بالفعل الخطوات الأولى لعملية المراجعة، كما ركز في كلمته على أهمية الآلية في تحقيق نهضة إفريقيا ودعم الشراكة مع الدول الغربية كونها تؤكد عزم الدول الإفريقية على المضي قدما في دعم الديمقراطية و الحكم الرشيد في القارة.

- وفيما يتعلق بالاهتمام بالمبادرة على مستوى القطاعات الرسمية تقوم بعض القطاعات ذات الصلة بالملفات الموكلة للجزائر بأنشطة مختلفة للوفاء بالتزاماتها تجاه المبادرة، فالجزائر عينت ممثل شخصي للرئيس مكلف بشؤون النيباد وأبدت القطاعات الرسمية فيها اهتماما بالمبادرة.

- ولأجل تعزيز التزام الجزائر بالمبادرة أنشأت بعض المؤسسات الوطنية الجديدة التي تعينها على الوفاء بالتزاماتها وفقا للمبادرة، حيث قام مجلس الوزراء على سبيل المثال بإقرار إنشاء هيئة للتشغيل والحد من الفقر تتكون من ممثلي المؤسسات العامة المختصة والمجتمع المدني،وتقوم بالإعداد للدراسات الخاصة بالموضوع و دعم الشراكة مع المؤسسات الدولية[1].

المطلب الثاني: التحديات التي تواجه الجزائر في إطار الحكم الراشد:

في ظل الظروف المتعلقة بانفتاح الجزائر على العالم الخارجي ،وزيادة حدة المنافسة نتيجة إفرازات العولمة ،تبرز مجموعة من التحديات الأساسية الواجب تصديها لاستكمال سياسة الحوكمة في الجزائريمكن تلخيصها في مايلي[2]:

- الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، ويعتبر أحد مشاكلها نظرا للآثار السلبية والخطيرة الناجمة عنه، حيث يدل على ضعف مؤسسات الحوكمة وهو يعتبر تهديدا جديا لجذب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فإنه ينطوي على تكاليف اقتصادية عالية على الخزينة العمومية، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص موارد الدولة، مما يشكل عائقا أمام خطط برامج التنمية واستقرار المجتمعات ومنه زعزعة الثقة العامة والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، فالحكومات الفاسدة دائما ما تقف أمام الإصلاحات التشريعية وأمام اكتمال عملية بناء دولة فعالة وخاضعة للمساءلة، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

فحسب تقارير منظمة الشفافية الدولية يصنف مؤشر الفساد في الجزائر كما يلي:

[1] شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام**، مرجع سبق ذكره، ص ص 202 203.

[2] عمامرة ياسمينة، **تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر**، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 02، العدد 01، أفريل 2017، ص12.

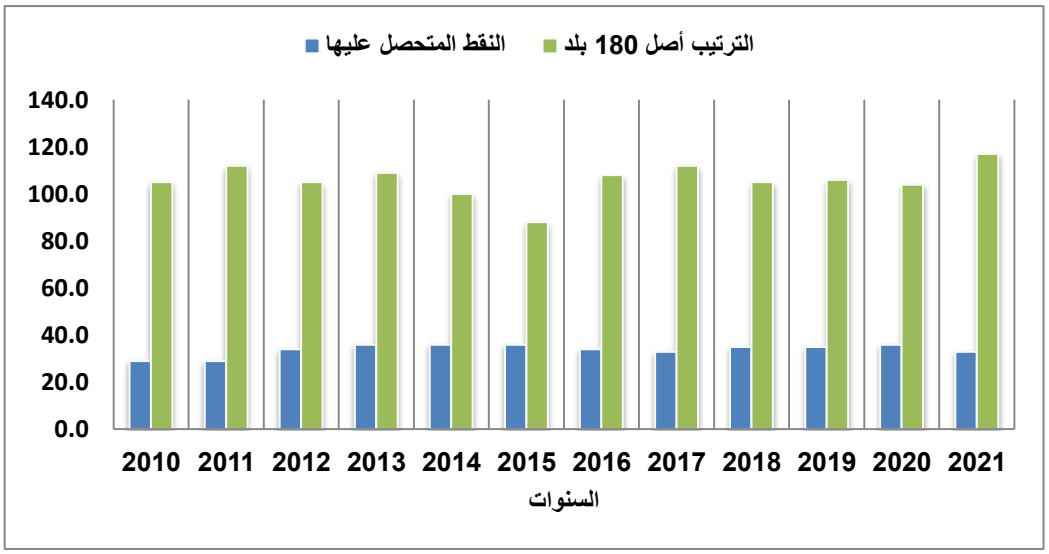
الجدول 04:ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة (2010-2021)

السنوات / النقط	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
النقط المتحصل عليها	29	29	34	36	36	36	34	33	35	36	36	33
الترتيبأصل 180 بلد	105	112	105	109	100	88	108	112	105	106	104	117

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

تقارير منظمة الشفافية الدولية عن مدركات الفساد للسنوات (2010-2021)

شكل 09: ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة (2010-2021)



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول السابق

من خلال قراءتنا للمعطيات الواردة للجدول رقم 03 والصادرة عن منظمة الشفافية الدولية والتي تصنف الدول على أساس مدى انتشار الفساد في القطاع العام، يتضح لنا أن الجزائر تصنف من ضمن الدول المتأخرة في مجال الحد من الفساد حيث احتلت الجزائر في سنة 2021 المرتبة 117 من أصل 180 دولة شملها التقرير، كما يلاحظ أنها خلال الفترة الممتدة 2015-2021 لم تتحصل على مرتبة جيدة وهي نتيجة ليست مرضية، وهو ما يدل على وجود مشاكل لابد من معالجتها، ومن الأمور التي تفسر هذا التموقع السيئ للجزائر في هذا المؤشر هو ما تشهده في السنوات الأخيرة من قضايا لها علاقة بالفساد مثل قضية بنك الخليفة والبنك الصناعي والتجاري الجزائري وقضية الطريق السيار شرق – غرب وقضية سونطراك في قطاع المحروقات بالإضافة إلى قضايا نهب المال العام والتي تورط فيها كبار المسؤولين في الدولة.

- **إحترام سيادة القانون:**

تعتبر سيادة القانون حجر الأساس للمجتمعات فهو المبدأ الذي بموجبه يخضع جميع أفراد المجتمع بما في ذلك أعضاء الحكومة على قدم المساواة للقوانين كما يقتضي هذا المبدأ كذلك اتخاذ التدابير لكفالة الالتزام بمبادئ سيادة القانون والمساواة أمام القانون والمساءلة أمام القانون، وتأتي أهمية سيادة القانون كونها إحدى الأدوات الأساسية التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لهذا لابد من التركيز على بعض العناصر حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية، كالوضوح، التحديد، إلزامية التطبيق، الجزاء في حالة المخالفة.

وتشير الإحصائيات الصادرة عن تقرير البنك الإفريقي للحوكمة عن مجموعة معتبرة من مبادئ الحكم الراشد في الجزائر نجد منها مؤشر سيادة القانون الذي يعد من أهم مبادئ الحوكمة

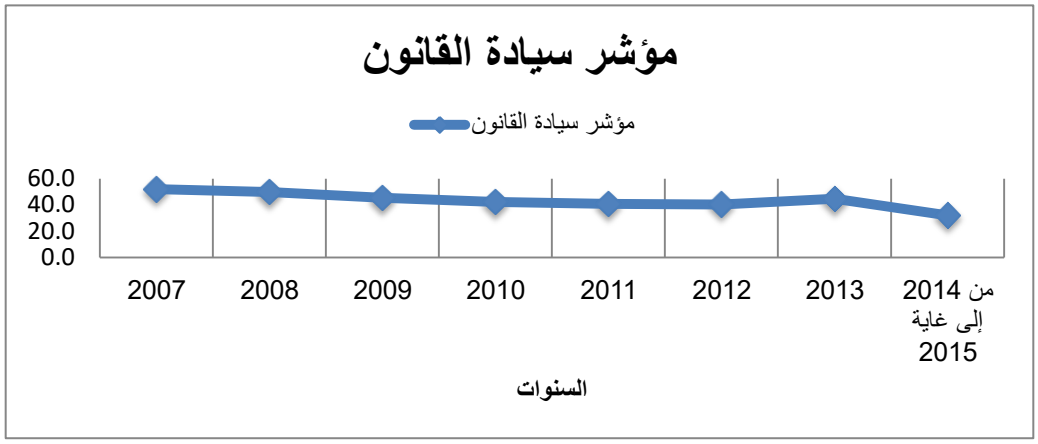
الجدول 05: ترتيب الجزائر وفق مؤشر سيادة القانون حسب تقرير البنك الإفريقي للحوكمة

مجموع النقاط من 100الترتيب من أصل 54 دولة إفريقية

السنوات / المؤشر	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	من 2014 إلى 2015	التغيرات من 2007 إلى
مؤشرسيادة القانون	52.0	49.9	45.4	42.3	40.8	40.3	44.7	31.9	11.6-

المصدر : طكوش صبرينة ، فاضل صباح ، **واقع الحكم الراشد في الجزائر** ، REVUE DES SCIENCESCOMMERCIALES ، Vol.17, N° 01 : Décembre 2018 ، ص 17

شكل 10: ترتيب الجزائر وفق مؤشر سيادة القانون حسب تقرير البنك الإفريقي للحوكمة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق

من خلال قراءتنا للمعطيات الواردة في الجدول رقم 04 والصادرة عن البنك الإفريقي للحوكمة والتي تصنف الدول على أساس سيادة القانون، نستنتج أن مؤشر سيادة القانون في

الجزائر عرف انخفاضا تدريجيا إبتداءا من سنة 2007 بـ 27 نقطة ليسجل أدنى نقطة له في سنة 2015 ب 30.9 نقطة مقارنة بالسنوات محل الدراسة، وتعود أسباب هذا التراجع إلى التأخر في حل بعض القضايا، إلى جانب ضعف التواصل والحوار بين المحكومين وبين حاكمهم وبين الكيانات الخاصة.

- **الممارسة العملية والديمقراطية:**

تسعى كافة الدول لتعزيز مبادئ الحوكمة من خلال إرساء قواعد الديمقراطية التي تعبر عن سيادة الشعب وقداسة إرادته العامة، وأن رأي الأغلبية هو المعيار الصادق للحقيقة، ويخلص من ذلك إلى أن الحكومة التي تقوم على أساس السيادة الشعبية وتحقق للمواطن الحرية والمساواة وتخضع السلطة فيها لرقابة الرأي العام، كما أنها تعني اتساعا في تمثيل الجمهور بإجراء الانتخابات والاستفتاءات الشعبية، وتركز على حماية المواطنين أمام السلطة المستبدة، أي أنها تضمن أمن وحرية الأفراد، وتبني المؤسسات لضمان حياة ديمقراطية في المجتمع[1]، ويترتب عنها ما يلي:

✓ تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه؛

✓ تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة وبدون أي ضغوط .

[1] تقرير مركز دراسات الشرق الأوسط، **الديمقراطية في الوطن العربي مؤشرات وآفاق**، العدد 17، 2002، ص 15.

الجدول 06: ترتيب بعض الدول العربية وفق مؤشر الديمقراطية لسنة 2020

الرتبة	الدول	متوسط النقاط	العملية الانتخابية والتعددية	أداء الحكومة	المشاركة السياسية	الثقافة السياسية	الحرية المدنية	التصنيف
54	تونس	6.59	9.17	5.36	7.22	5.63	5.59	ديمقراطية معيبة
96	المغرب	5.04	5.25	4.64	5.56	5.63	4.12	نظام هجين
108	لبنان	4.16	3.50	1.50	6.67	5.00	4.12	نظام هجين
113	فلسطين	3.83	3.33	0.14	7.78	4.38	3.53	متسلط
114	الكويت	3.80	3.58	3.93	3.89	4.38	3.24	متسلط
115	الجزائر	3.77	3.08	2.50	4.44	5.00	3.82	متسلط
118	العراق	3.62	5.25	0.00	6.67	5.00	1.18	متسلط
118	الأردن	3.62	2.67	3.93	3.98	4.38	3.24	متسلط
126	قطر	3.24	0.00	4.29	2.78	5.63	3.53	متسلط
136	عمان	3.00	0.08	3.93	2.78	4.38	3.82	متسلط
138	مصر	2.93	1.33	3.21	3.33	5.00	1.76	متسلط
145	الإمارات العربية المتحدة	2.70	0.00	3.93	2.22	5.00	2.65	متسلط
149	السودان	2.54	0.00	1.79	4.44	5.00	1.47	متسلط

150	البحرين	2.49	0.83	2.71	2.78	4.38	1.76	متسلط
156	المملكة العربية السعودية	2.08	0.00	3.57	2.22	3.13	1.47	متسلط
157	ليبيا	1.95	0.00	0.00	3.33	3.75	2.65	متسلط
157	اليمن	1.95	0.00	0.00	3.89	5.00	0.88	متسلط
164	سوريا	1.43	0.00	0.00	2.78	4.38	0.00	متسلط

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: تقرير مجلة الإيكونوميست لسنة 2020.

- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح:

من المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية هو علاقتها مع الغير سواء كانت إدارات أو مستثمرين أو مساهمين وقد حدد الميثاق الوطني مشاكل المؤسسات الجزائرية والتي تسعى الحوكمة لإيجاد حل لها في النقاط التالية[1]:

- كيف يمكن جذب مستثمرين خارجيين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية: وهذا غالبا يطرح مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين خاصة أصحاب الأقلية خشية فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى الأغلبية، وحل هذه المشكلة في التطبيق الصارم لمبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم.

- كيف يمكن للمؤسسة من إقامة علاقة في الإدارة الجبائية: بمرور الوقت توسعت علاقة الحذر لدى المؤسسات الجزائرية حتى الخاصة منها مع الإدارة الجبائية، والحل في إتباع الشفافية والنزاهة في الإفصاح عن الحسابات وهو ما يعد عنصرا أساسيا في بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء.

[1] ميثاق الحكم الراشد، 2009، ص 24.

- كيف يمكن توضيح العلاقة مع المساهمين: تعرف المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة الجمعية مفهوما سلبيا والحل من وجهة نظر حوكمة الشركات هو اعتماد مبدأ معاملة المساهمين على قدر من المساواة وتحديد حقوقهم وواجباتهم.

- كيف يمكن توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين: إن وجود المسيرين غير المساهمين أو غير المنتمين للعائلة يطرح العديد من المشاكل منها الثقة والامتياز والأجر، وهذا يظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة والمراقبة للجنة المديرين وغيرها.

- كيف يمكن توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي: إن تبني قواعد الحكم الراشد يسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية التي تعاني إما من تمييعها أو من تركيزها المبالغ فيه وهذا يؤدي إلى ظهور الأزمات الداخلية سواء لدى الفريق التنفيذي أو بين المساهمين.

المطلب الثالث: تحليل مدى نجاعة الحوكمة في الجزائر على ضوء المؤشرات الدولية

بعد الاهتمام الذي حظيت به الحوكمة فقد أصبح لهذا الأخير دور كبير في التصنيفات الممنوحة للدول من خلال معايير تقيم على أساسها، خاصة التي اعتمدها البنك الدولي من أكثر المعايير شمولية وأفضلها استخداما لقياس كفاءة وفعالية الحكومات، قدم دانيال كوفمان وزملاءه في البنك العالمي مؤشرا لقياس نوعية إدارة الحكم والذي يتكون من ستة مؤشرات مقسمة إلى ثلاثة معايير وفيما يلي نورد الإطار المفاهيمي لكل منها[1]:

✓ **المعيار الأول – العملية التي بواسطتها يتم اختيار الحكومات ومراقبتها واستبدالها:** حيث يشمل هذا المعيار مؤشرين:

- **الصوت والمساءلة:** حيث يقيس هذا المؤشر مدى قدرة مواطنين بلد ما على المشاركة في انتخاب حكومتهم، وكذلك حرية التعبير، حرية تكوين الجمعيات وحرية وسائل الإعلام.

[1] لياس شوبار، جوادي عصام، **الحكم الراشد والنمو الاقتصادي في الدول العربية دراسة قياسية باستعمال بيانات بانيل خلال الفترة 2000-2012**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، 2016، ص ص 14 15.

- **الاستقرار السياسي وغياب العنف:** حيث يقيس هذا المؤشر احتمال زعزعة استقرار الحكومة بوسائل غير دستورية أو عن طريق العنف بما في ذلك الإرهاب.

✓ **المعيار الثاني– قدرة الحكومة وضع سياسات قاعدية فعالة:** حيث يتكون هذا المعيار من مؤشرين:

- **فعالية الحكومة:** ونقصد بهذا المؤشر نوعية الخدمات العامة، وقدرة جهاز الحكومة التنفيذي واستقلاله عن الضغوط السياسية، ونوعية إعداد السياسات العمومية والموازنات المختلفة للحكومة.

- **الأطر التنظيمية:** يقيس هذا المؤشر قدرة الحكومة على توفير سياسات وتنظيمات سليمة تتيح تنمية القطاع الخاص وتساعد على ذلك.

✓ **المعيار الثالث– احترام الهيئات المسيرة للمواطنين والدولة معا:** حيث يتكون هذا المعيار من مؤشرين:

- **حكم القانون:** حيث يقيس هذا المؤشر مدى ثقة المتعاملين في أحكام القانون في المجتمع والتقيد بها بما في ذلك نوعية إنفاذ العقود وحقوق الملكية والشرطة والمحاكم وكذلك احتمال وقوع جرائم وأعمال عنف.

مكافحة الفساد: يقيس هذا المؤشر مدى استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية، بما في ذلك أعمال الفساد صغيرها وكبيرها وكذلك استحواذ النخبة وأصحاب المصالح الشخصية على مقدرات الدولة.

الجدول 07: مؤشرات الحكم الراشد في الجزائر حسب البنك الدولي

السنة	فعالية الحكومة	إبداء الرأي و المساءلة	سيادة القانون	السيطرة على الفساد	الاستقرار السياسي	جودة القوانين والتشريعات
1996	13.1	14.5	12.6	33.33	5.3	20.11
1998	19.7	12.4	12.5	22.16	4.8	22.80
2000	14.9	14.4	11.9	18.78	10.1	23.08
2001	31.1	18.9	33.2	23.23	6.9	29.59

2002	31.1	18.9	31.7	28.79	5.5	32.14
2003	34.5	23.6	33.5	27.80	10.7	30.05
2004	39.2	25.5	28.2	40.00	20.4	42.65
2005	30.8	22.6	27.8	36.59	15.5	29.41
2006	32.5	20.2	24.9	34.47	14.00	27.18
2007	31.1	20.7	25.5	33.01	14.9	21.36
2008	35.4	17.5	23.2	33.49	13.3	12.92
2009	38.8	18.5	26.5	36.67	11.8	9.57
2010	36.0	20.2	24.4	35.07	10.4	9.95
2011	35.1	22.5	26.8	37.44	9.50	11.85
2012	35.1	23.9	31.0	39.34	12.80	8.17
2013	35.1	25.1	24.0	32.21	9.5	10.17
2014	35.6	24.6	18.8	28.85	11.90	10.58
2015	13.1	14.5	12.6	33.33	5.3	20.11

المصدر: بلعاطل عياش، بن حاح مونير، **أثر المؤشرات العالمية للحكم الراشد على فعالية الحكومة في الجزائر – دراسة قياسية**، مجلة آفاق علمية، المجلد 13، العدد 01، 2021، ص ص 645 646.

من خلال قراءتنا للجدول أعلاه نلاحظ:

– بالنسبة لمؤشر فعالية الحكومة: يمكن التمييز بين مرحلتين الأولى قبل عام 2001 حيث لم تتجاوز قيمة هذا المؤشّر عتبة 15 %بينما تراوحت قيمته خلال الفترة 2001 إلى غاية 2014 بين 31.1 إلى 39.2 وخلال هذا النطاق الزمني كانت الجزائر تعتبر من البلدان المتوسطة من حيث فعالية الأداء العام.

– بالنسبة لمؤشر الاستقرار السياسي: عرف تذبذبا خلال فترة الدراسة وقد هذا راجع لعدم استقرار الوضع السياسي في البلاد.

– أما بالنسبة لمؤشر سيادة القانون فحب معطيات الجدول يتضح تدهور قيمته منذ سنة 2012 حيث انتقلت قيمته 31.0% إلى 12.6% مما يدل على كثرة الانتهاكات على مستوى القوانين والتشريعات المعمول بها.

– بالنسبة لمؤّشر ضبط الفساد انتقل من28.79%سنة 2002 إلى40.0%سنة 2004،وهي أعلى قيمة يبلغها المؤشّر خلال فترة الدراسة وخلال الفترة 2007–2011 تراجعت قيمة هذا المؤّشر بالرغم من أن هذه الفترة شهدت العديد من الإصلاحات بعد المصادقة على العديد من اتفاقيات مكافحة الفساد و إنشاء العديد من الهيئات الخاصة بذلك ، ثم بلغ 39.34% سنة 2012 وعرف تراجعا سنة 2014 ليصل إلى 28.85%.

– مؤشر جودة التشريعات مثل باقي المؤشرات الأخرى،عرف تذبذبا خلال فترة الدراسة ضمن مجال تراوح ما بين 42.65 % سنة 2004 والتي تعبر عن أعلى قيمة بلغها هذا المؤشر طيلة فترة الدراسة و8.17 %**سنة 2012** وهي أدنى قيمة.

– أداء مؤشر إبداء الرأي والمساءلة يلاحظ أن قيمته لم تتجاوز عتبة 25.5 % وهي أعلى قيمة يبلغها المؤشر سنة 2004.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بحوكمة المؤسسات وبوادرها في الجزائر نجد أن الأزمات المالية الأخيرة وانهيار العديد من المؤسسات العالمية من الأسباب الرئيسية في بروز وتطور مصطلح حوكمة المؤسسات، وعلى الرغم من الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة المؤسسات سواء على الصعيد المهني أو الأكاديمي إلا أنه لا يوجد تعريف موحد لهذا المصطلح، ويبقى التعريف المقدم من طرف تقرير كادبيري **(Cadbury)** لحوكمة المؤسسات بأنها "النظام يتم بمقتضاه إدارة ومراقبة الشركات" من أشهر التعاريف الملخصة لحوكمة المؤسسات. كما تم إدراج هذا المفهوم في العديد من المجلات منها المجال الضريبي وهو ما أطلق عليه بالحوكمة الضريبية والتي تهدف إلى تحقيق إصلاح ضريبي شامل يوازن بين مصالح كافة أطراف المنظومة الضريبية، مما جعلها تتمتع بأهمية بالغة، وتحقق أهداف مهمة تخدم جميع الأطراف.

الفصل الثاني

محددات فعالية النظام

الضريبي الجزائري

تمهيد

تشكل الضرائب الجوهر الأساسي لأي تشريع مالي كونها أداة لتنظيم المسار المالي في الدولة، فهي تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ووسيلة فعالة في توجيه مسار النشاط الاقتصادي للدولة، مما جعل الدول تكرس جل اهتماماتها في تطوير أنظمتها الضريبية، ولكي يتم تصميم نظام ضريبي فعال، لابد أن يراعي الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، وأن يتطور مواكبا التحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية وهو ما دفع بالباحثين والمختصين للبحث في موضوع الفعالية الضريبية ومؤشراتها، من أجل بناء وتصميم نظام ضريبي فعال.

ونظرا للمعطيات الجديدة على المستوى الدولي، وكذلك على المستوى الوطني، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات مست هيكله خاصة في سنة 1992، حيث هدفت هذهالإصلاحات الضريبية إلى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيها يتماشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني والوصول إلى الفعالية وسنتطرق في هذا الفصل إلى واقع النظام الضريبي الجزائري وفعاليته من خلال المباحث الثلاثة كما يلي:

- المبحث الأول: تطورات النظام الضريبي الجزائري في ظل استراتيجية الإصلاح.
- المبحث الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري.
- المبحث الثالث: عوائق فعالية النظام الضريبي الجزائري وتحدياته.

المبحث الأول: تطورات النظام الضريبي الجزائري في ظل استراتيجية الإصلاح

عرفت الجزائر في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات، تحولات إقليمية ومحلية أدت إلى التأثير على النهج الاقتصادي المتبع، من خلال الانتقال إلى اقتصاد السوق وضمن هذا السياق كان من الضروري إجراء تغييرات في القوانين والنظم التي تحكم الاقتصاد الجزائري، حتى تتواكب مع هذه التغييرات الجديدة، وكذا سد الثغرات التي كانت تعاني منها، ومن بين الأنظمة التي كان من الضروري إعادة إصلاحها النظام الضريبي وضمن هذا السياق يمكن تقسيم الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي إلى جيلين:

الجيل الأول: والذي عرف فيه النظام الضريبي إعادة صياغة الأحكام الضريبية بإلغاء بعض الضرائب واستحداث ضرائب جديدة.

الجيل الثاني: مس فيه الإصلاح الأحكام الضريبية بالإضافة إلى إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وكذا اعتماد الطرق الحديثة في التسيير.

المطلب الأول: دواعي الإصلاح الضريبي في الجزائر وأهدافه

في سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي والتي قدمت سنة 1989 تقرير مفصل حول الإصلاح الضريبي في الجزائر والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، ويهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني، وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف التي نلخصها فيما يلي:

- تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة؛
- التوزيع الفعال للموارد؛
- عدالة النظام الضريبي؛

- بساطة وانسجام النظام الضريبي مع الدول الأخرى.[1]

الفرع الأول – دواعي الإصلاح الضريبي في الجزائر

تعاني دول العالم النامي أشكالا مختلفة من القصور في الإيرادات الضريبية تعود أسبابها إلى ضعف في هيكل النظام الضريبي، وسوء في أدائه لوظائفه الأساسية المنوطة به، ويمكن إجمالها فيما يلي:

1- ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

إن معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفا في جهدها الضريبي(الحصيلة الضريبية)،وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية عن الطاقة الضريبية المحتملة ومن ثم يعد تحويلا لطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الاختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.

وفي هذا الصدد يشير خبراء صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الاقتطاع الضريبي الفعلي ،ومعدلاته المستهدفة، وذلك بقياس نسبة الحصيلة الضريبة الفعلية إلى الحصيلة الضريبية الممكنة ويحسب كالآتي:

- الضريبة المحققة الفعلية / الضريبة الممكنة > 1: هذا يعكس ارتفاع الجهد الضريبي وبالتالي فإن العجز المالي لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية وإنما إلى عوامل أخرى يتعلق بعضها بجانب النفقات؛

- الضريبة المحققة الفعلية / الضريبة الممكنة < 1: هذا يعني أن الجهد الضريبي في الدول أقل منها يجب أن يكون عجز الميزانية العامة يرجع إلى حد كبير إلى قصور السياسة الضريبية، وأنه من الممكن علاج العجز من خلال تلافي أوجه القصور في تلك السياسة؛

[1] ناصرمراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 9، العدد 09، 2009،ص66.

- الضريبة المحققة الفعلية / الضريبة الممكنة = 1: يعني أن الجهد الضريبي متوازن، وأن المشكلات المالية التي تواجه الدولة في مجال إيراداتها ونفقاتها العامة يمكن علاجها من خلال أدوات السياسة المالية بشقيها الضريبي و الإنفاقي[1].

و لقد عزت الأدبيات ضعف الجهد الضريبي في الدول النامية ومن ضمنها الأقطار العربية إلى الأسباب التالية [2]:

- انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه، ما يؤدي حكما إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكن تحصيلها، فدالة الضرائب تعتمد إلى حد كبير على نصيب الفرد من الدخل القومي السنوي، فالأقطار التي يكون متوسط دخل الفرد السنوي فيها مرتفعا عادة ما تكون فها نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك البلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضا، وتستثنى من هذه القاعدة معظم الدول العربية النفطية؛
- سيادة نظم اقتصادية تعطي دورا أكبر للدولة من دور قوى السوق في تخصيص الموارد؛
- اتساع نطاق العملات العينية، حيث يتم جزء كبير من عمليات التبادل وبخاصة في القطاع الريفي، عن طريق المقايضة فكلما شكل القطاع الزراعي جزءا أكبر من النشاط في الاقتصاد المحلي كلما تسبب ذلك في ضعف الجهد الضريبي؛
- عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة في قطاع الأعمال ما يؤدي إلى صعوبة تقدير نتائج نشاط المشروعات الخاصة؛
- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية خصوصا تلك التي يكون الغرض منها تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع بذاته، كالقطاع الصناعي مثلا؛
- ضعف الجهاز التنظيمي والإداري للهيئة المخولة بتحصيل الضرائب ما يساعد على انتشار ظاهرة التهرب والتجنب الضريبي؛

---

[1] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص ص116-117.

[2] ناجي تونى،**سياسات الإصلاح الضريبي**، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد13، 2003 ، ص ص4 5.

- اتساع نشاطات القطاع غير المنظم حيث يكون جانبا كبيرا من المداخيل غير مشروعا وبعيدا عن رقابة الدولة، وبالتالي يصعب إخضاعه للضرائب.

2- اختلال الهيكل الضريبي: يعود اختلال الهيكل الضريبي إلى سيادة الضرائب على الإنتاج والضرائب على الاستهلاك والضرائب التي تمس التجارة الخارجية في الدول النامية، حيث تتجاوز نسبتها حصة الأسد من إجمالي الإيرادات الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة أين تعتمد الهيكل الضريبي فيها بشكل كبير على الضرائب على الدخل والضرائب على الثروة.

وهذا ما يوضحه الجدول التالي لهيكل الإيرادات الوطنية للضرائب في خمس (05) دول متقدمة، حسب نوع كل ضريبة كما يلي:

جدول 08: هيكل الإيرادات الوطنية للضرائب في خمس دول متقدمة

الوحدة : نسبة مئوية %

البيان	اليابان 1992	أمريكا 1990	ألمانيا 1989	فرنسا 1989	انجلترا 1990	المتوسط العام للدول
الضرائب المباشرة	74.1	91.7	53.3	39.1	58.7	63.4
ضريبة على الدخل	41.7	74.9	43.0	20.6	36.5	43.1
ضريبة على الشركات	28.3	15.0	7.4	11.5	13.8	15.6
ضريبة التركات	3.4	1.8	0.5	1.7	0.9	1.7
ضرائب أخرى	0.7	-	2.4	5.3	8.5	3.4
الضرائب غير المباشرة	25.9	8.3	46.7	60.9	41.3	36.6
ضريبة القيمة المضافة	7.6	-	28.5	45.0	22.8	20.5
ضريبة الخمور	3.1	0.9	1.3	-	3.1	1.5
ضريبة جمركية	1.3	2.7	1.5	0.9	1.2	2.0

ضرائب و رسوم أخرى	13.9	4.7	15.4	15.0	14.2	12.6
الإجمالي	100	100	100	100	100	100

المصدر – بوزيد سفيان،**عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة – دراسة حالة الجزائر ما بين 2000-2010**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015-2016، ص 70.

يوضح الجدول السابق الأهمية النسبية لأنواع الضرائب في بعض الدول المتقدمة، حيث تحتل الضرائب المباشرة أهمية كبيرة بنسبة 63.4 % مقارنة بالضرائب غير المباشرة التي تمثل 36.6 % وتحتل الضريبة على الدخل المرتبة الأولى في الضرائب المباشرة بنسبة 43.1 % وتليها الضريبة على الشركات بنسبة 15.2 %، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فتحتل الضريبة على القيمة المضافة المكانة الأولى بنسبة 20.5%.

3- ضعف الجهاز الإداري:يتسم الجهاز الإداري في الدول النامية بالضعف وهذا راجع إلى نقص الوسائل المادية اللازمة لممارسة عملها وغياب الكادر البشري المؤهل لذلك وانتشار بعض السلوكيات والتصرفات البيروقراطية والمحاباة في تطبيق القوانين الضريبية وهو ما يؤثر سلبا على عمل الإدارة الضريبية وكفاءتها.

4- ثقل العبء الضريبي: إن كثرة الضرائب وتنوعها وارتفاع معدلاتها من جهة والتغيرات المستمرة وغير المدروسة من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي نتيجة لثقل العبء الضريبي من جهة، ونفور المكلفين من الضريبة وعدم الثقة في النظام الضريبي وعدم قدرة الإدارة الضريبية على استيعاب التغيرات المستمرة للنظام الضريبي والتحكم فيه. فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تغييرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي:

- 60 % قبل تاريخ 1986/01/01.
- 50 % من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31.
- 55 % من تاريخ 1987/01/01 إلى 1988/12/31.
- 50 % من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

وفي دراسة أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988 على مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على الشركات الجزائرية وجد أن العبء الضريبي مرتفع على هذه الشركات والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول 09 :معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988.

البلدان	معدل الضريبة	الفارق بالمعدل المطبق في الجزائر
الجزائر	% 55	
المغرب	% 49.5	% 5.5
تونس	% 38	% 17
مصر	% 40	% 15
الولايات المتحدة الأمريكية	% 34	% 21
بريطانيا	%35	%20

المصدر: حجار مبروكة، **أثر الضريبة على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2005-2006، ص 59.

5- غياب العدالة الضريبية: يعاني النظام الضريبي في العديد من الدول النامية من عدم العدالة، حيث يتحمل أصحاب الدخول الصغيرة والمحدودة قدرا كبيرا من الضرائب، بل في كثير من الحالات تكون ضرائب الدخل الشخصي مفروضة على الدخول الصغيرة (غياب العدالة الرأسية) ومن جهة أخرى هناك عدم عدالة من ناحية المحتوى أي ما يدخل في حساب الضريبة على الدخل، ففي العديد من الدول النامية تقتصر ضريبة الدخل على مصادر الرواتب والأجور، ولا تشمل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة (غياب العدالة الأفقية).

6- التحولات الاقتصادية الدولية:

لقدساهمتالتغيراتالاقتصاديةالدوليةبشكلكبيرفيتبنيالجزائرإصلاحنظامها الضريبي ومن هذه المتغيرات نجد[1]:

[1] ناصر مراد، **تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد 02، 2003، ص ص 190 191.

- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومؤسسات التجارة العالمية؛

- إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة؛

- الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية؛

- استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعقد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية، وبنمو أعباء الديون.

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر:

تتمحور أهم الأهداف المرجوة التي يصبو المشرع الضريبي إلى تحقيقها من خلال عملية الإصلاح الضريبي فيما يلي[1]:

- تبسيط وعصرنة النظام الضريبي من خلال تصميمه بشكل بسيط ومرن وبعيد عن التعقيد وكثرة الرسوم والضرائب والنصوص بغية تحقيق شفافية وفعالية الإدارة الضريبية؛

- إدارة ضريبية فعالة، حيث أن الإدارة الضريبية يجب أن تظهر بوجه يتسم بالتنظيم والصرامة التامة لأنها مكلفة بتحقيق أهداف ميزانية الدولة؛

- إعطاء ديناميكية للنشاط الإنتاجي، وذلك بتقليل عدد أوعية الضرائب التي تخضع لها المؤسسات الإنتاجية سواء ذات الصفة المعنوية أو الطبيعية، بحيث تم جمع مجموعة من الضرائب المطبقة على مداخيل نوعية مختلفة في ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للأشخاص المعنويين، وهو ما يبسط إجراءات التعامل ويشجع عملية الاستثمار؛

- قمع التهرب الضريبي؛

[1] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 106-107.

- تأسيس ضرائب بسيطة يسهل تسييرها من طرف الأفراد العاملين لدى مختلف مصالح الإدارة الجبائية؛

- إجبار المكلفين على مسك محاسبة منتظمة لتسهيل عملية الرقابة الجبائية؛

- تعميم إجراءات الشراء والبيع عن طريق الفواتير؛

- تأسيس المفتشيات المتعددة تجمع على مستواها جميع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلفون بالضريبة، وبالتالي ضمان فعالية أكبر في تسيير ملفه الجبائي.

المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري على ضوء إصلاحات الضريبية للجيل الأول

تعرض الاقتصاد الجزائري في منتصف الثمانينات إلى أزمة مالية نتيجة انهيار أسعار البترول، وكذلك في إطار التوجه الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ولمواكبة هذه التطورات شهدت هذه الفترة عدة إصلاحات اقتصادية، كان من بينها إصلاح النظام الضريبي، وذلك من خلال إلغاء الضرائب التي تشوه الاقتصاد واستحداث ضرائب أكثر تطورا وعدالة، ومنه سنحاول التعرض إلى مكونات بنية النظام الضريبي الجزائري من خلال عرض أهم الضرائب التي أدرجت بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

الفرع الأول: مرتكزات الإصلاح لسنة 1992

لقد ارتكز مضمون الإصلاحات الضريبية الذي عرفتها الجزائر سنة 1992على استحداث ثلاثة ضرائب جديدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة عل القيمة المضافة، وقد أسفرت نتائج هاته الإصلاحات على إيجاد بنية جديدة للنظام الجبائي، ترتكز على العناصر التالية:[1]

[1] شلال عبد القادر، عمارة منال، محمد هاني، **أثر الاصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري**، الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة البويرة، يومي 18-19 أفريل 2018.

1- **الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية:**

حيث تندرج عملية الفصل أو التمييز بين الضرائب المحصلة لفائدة الدولة وتلك المحصلة لفائدة الجماعات المحلية في إطار الجهود الرامية لتعزيز مكانة اللامركزية الضريبية والتي تعني نقل القرارات المتعلقة بالإنفاق العام وتحصيل الضرائب إلى الأجهزة الحكومية وهذا لما للجماعات المحلية من دور في التنمية الاقتصادية.

حيث تم تخصيص الضرائب التالية لصالح ميزانية الدولة: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضرائب على الإنفاق، الضرائب على التداول والضرائب على التجارة الخارجية.

كما تم تخصيص الضرائب التالية لصالح الجماعات المحلية: الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الضرائب على الملكية كالرسم العقاري ورسم التطهير.

2- **الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية:**

يندرج فصل المشرع الضريبي بين الجباية العادية والجباية البترولية في سياق الإصلاح الضريبي في إطار المساعي الرامية إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ومحاولة معالجة الاختلالات السابقة والمتمثلة في إهمال الجباية العادية والتركيز على الجباية البترولية كمورد رئيسي لخزينة الدولة وما نتج عنه من انخفاض حاد في إيرادات الجباية البترولية نتيجة للهزة التي عرفتها السوق البترولية سنة 1986 وانعكاس ذلك على السياسة التنموية للبلاد، لذا حاولت الجزائر تقليص تبعية ميزانية الدولة للجباية البترولية.

1- إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية: وشملت عملية إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية اتخاذ التدابير التالية:

- إدخال الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد الذي يحصل كما تحصل الحقوق والرسوم الجمركية؛
- استبدال نظام الرسم التعويضي الذي هو ضريبة على الإنفاق، بهدف دعم المنتجات ذات الاستهلاك الواسع بنظام الرسم النوعي على المواد محلية الصنع والواردات؛

- إعادة هيكلة التعريفة الجمركية بتخفيض معدلاتها من ثمانية معدلات إلى خمس معدلات تتراوح ما بين 0 % إلى 45 %؛
- إنشاء تعريفة جمركية جديدة بأربع معدلات تتراوح ما بين 0 % و30% وهذا في سياق الجهود الرامية لتوحيد التعريفة الجمركية ومن ثم إلغائها تدريجيا في سياق انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة ومناطق التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي.

الفرع الثاني: الضرائب المستحدثة في ظل الإصلاح لسنة 1992:

عرف النظام الضريبي الجزائري تغييرا جذريا في هيكله حيث تم استبدال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بضريبة على الدخل الإجمالي IRG تمس الأشخاص الطبيعية وضريبة على أرباح الشركات IBS تمس الأشخاص المعنوية أما على مستوى الرسوم على رقم الأعمال فقد تم حذف الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدماتTUGPSواستبدالهما بضريبة جديدة تسمى الرسم على القيمة المضافة TVA.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

تتميز الضرائب على الدخل بخصائص جعلت جل الدول تضعها محل الصدارة في نظمها الضريبية وتعتمد عليها بصورة أساسية في تمويل النفقات العامة، لأنها تشكل وعاءا ضريبيا غزيراً ومتجدد، وسهلة القبول لدي المكلفين بها، ولها من المزايا ما يجعلها أداة هامة من أدوات السياسة المالية الكفيلة بتحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[1].

1-1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها:

تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

استحدثت الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة1991[2] لتعوض نظام الضرائب النوعية والتكميلية والتي كانت معتمدة في النظام الضريبي السابق، والتي

[1] فوزي عطوي، **المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص71.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 57، المؤرخة في 1990/12/31، **القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991**، المادة 38، ص 1842.

كانت مفروضة بمعدلات متعددة على كل نوع من أنواع الدخل على حدى. لذا جمعت هذه الضرائب في وعاء واحد هو الضريبة على الدخل الإجمالي. وقد نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي» وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"[1].

- **خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:**

ومنخلالما سبق فإن هذه الضريبة تفرض على الدخل الصافي الإجمالي الذي يحصل عليه المكلف بالضريبة من عدة مصادر، ومن خلال التعريف السابق يمكن استنتاجالخصائصالتالية[2]:

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة.
- ضريبة وحيدة: بحيث أنها تفرض على كافة أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة.
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون دخلا صافيا من خلال مباشرتهم لأنشطتهم المختلفة أو ممتلكاتهم.
- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذا الدخل والمحددة قانونا.
- ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.
- ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامته.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، ص 11.

[2] محمود جمام، **النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2009-2010، ص 114.

1-2-مجال التطبيق: نصت المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها"[1] وتطبق الضريبة على الدخل الإجمالي على ما يلي:

جدول 10: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي	الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي
– الأرباح الصناعية والتجارية. – أرباح المهن غير التجارية. – الأرباح الفلاحية. – الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية. – عائدات رؤوس الأموال المنقولة. – المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية. – فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة .	– الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. – الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر إذا كانت عائداتهم من مصدر جزائري. – الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل تفرض عليها الضريبة بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى. – الشركاء في شركات الأشخاص. – الشركاء في الشركات المدنية المهنية. – أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي. – أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المواد :2 – 4- 7 ص ص 11 12.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، ص 12.

1-3- المعدلات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي:

قام المشرع الضريبي بالعديد من التعديلات على مستوى المعدلات الخاصة بهذه الضريبة وقد كان الدافع الرئيسي من وراء هذه التعديلات هو تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بها.

جدول 11:أهم تعديلات على الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي خلال الفترة (1992- 2022)

سنة التعديل	مبلغ الدخل الخاضع للضريبة(بالدينار)	معدل الضريبة	المصدر
1992	لايتجاوز25.200	%0	المادة: 17 من القانون 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية العدد: 65، الصادرة بتاريخ 1991/12/18.
	من 25.201إلى37.800	% 12	
	من 37.801 إلى63.000	% 15	
	من 63.001 إلى100.800	% 19	
	من 100.801إلى151.200	% 23	
	من 152.201إلى214.200	% 29	
	من 214.201 إلى289.800	% 35	
	من289.801إلى378.000	% 42	
	من 378.001 إلى478.800	% 49	
	من 478.801 إلى 592.200	% 56	
	من 592.201 إلى 718.200	% 63	
	يفوق 718.200	% 70	
1994	لا يتجاوز30.00	%0	المادة: 09 من القانون 93-18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد: 88، الصادرة بتاريخ 1993/12/30.
	من 30.201إلى120.00	% 15	
	من 120.001 إلى240.000	% 20	
	من 240.001إلى720.000	% 30	
	من 720.001إلى1.920.000	% 40	
	يفوق 1.920.000	% 50	
1999	لايتجاوز60.00	%0	المادة: 10 من القانون 98-12
	من 60.201إلى180.000	% 10	

	من 180.001 إلى360.000	% 20	المؤرخ في 1998/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد: 98، الصادرة بتاريخ
	من 360.001إلى720.000	% 30	
	من 720.001إلى1.920.000	% 35	
	يفوق 1.920.000	% 40	
2003	لا يتجاوز60.00	%0	المادة: 14 من القانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد: 86، الصادرة بتاريخ 2002/12/25.
	من 60.201إلى180.000	% 10	
	من 180.001 إلى360.000	% 20	
	من 360.001إلى1.080.000	% 30	
	من 1.080.001إلى.240.000	% 35	
	يفوق 3.240.000	% 40	
2008	لا يتجاوز120.000	%0	المادة: 05 من القانون 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد: 82 الصادرة بتاريخ 2007/12/31
	من 120.000 إلى 360.000	%20	
	من 360.001 إلى 1.440.000	%30	
	أكثر من 1.440.000	%35	
2022	لا يتجاوز 240.000	% 0	المادة: 31 من القانون 21-16 المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد: 100 الصادرة بتاريخ 2021/12/30
	من 240.001 إلى 480.000	% 23	
	من 480.001 إلى 960.000	% 27	
	من 960.001 إلى 1.920.000	% 30	
	من 1.920.001 إلى 3.840.000	% 33	
	أكثر من 3.840.000	% 35	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين مالية.

يتضح من خلال الجدول السابق أن معدل الضريبة على الدخل الإجمالي وكذا المبلغ الخاضع للضريبة مر بجملة من التعديلات بداية من سنة 1992 حيث كان مبلغ الإعفاء لا يتجاوز مبلغ 25.200 دج وبـ 11 معدلا أعلاها 70 % والذي يطبق على مبلغ يفوق718.200 دج، إلى غاية 2022 حيث ارتفع الحد الأدنى للإعفاء إلى 240.000 دج، كما تقلص عدد الفئات الخاضعة للضريبة إلى ستة فئات مع انخفاض معدلاتها إلى أقصى معدل هو 35 % يطبق على المبلغ 3.840.000 دج.

ويمكن القول أن المشرع سعى من وراء هذه التعديلات إلى استقرار النظام الضريبي وإضفاء نوع من البساطة والشفافية وتفادي التعقيدات على هذه الضريبة سواء بالنسبة للمكلف أو إدارة الضرائب، إضافة إلى تشجيع الاستثمارات المحلية وزيادة إحلال العدالة الضريبية، كونها تراعي المقدرة التكليفية للمكلف كتحديد حد أدنى معفى منه، كما تجدر الإشارة أن التعديل الضريبي لسنة 2022 جاء نتيجة التضخم و انهيار قيمة الدينار الجزائري حيث سعى من ورائه المشرع الضريبي إلى حماية القدرة الشرائية للمواطنين و دعم المتعاملين الاقتصاديين.

1-4- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول 12: الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

الإعفاءات الدائمة	الإعفاءات المؤقتة
- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي والمقدر ب 240.000 دج، كما تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل التي لا تتعدى 30.000 دج. - السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين	- الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تسيرها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"أو "الصندوق الوطني لتسيير القرض المصغر" وذلك لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، عندما تمارس هذه الأنشطة في المناطق الواجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، ترفع فترة الإعفاء إلى 6 سنوات

الجزائريين. – المداخيل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها. –مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية. –المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك عل حالته. – المداخيل الناتجة عن عمليات تصدير السلع والخدمات. – المداخيل التي تم استخدامها خلال سنة تحقيقها، في المساهمة في رأسمال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات. –المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور. – مداخيل المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها: 6 هكتار بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الجنوب أوفي الهضاب العليا، 2 هكتار بالنسبة للمستثمرات الواقعة في المناطق الأخرى. – أرباح الودائع في حسابات الاستثمار، المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية. – م 68 – فوائض القيمة على التنازل عن: ملك عقاري مرتبط بتركة، من أجل تصفية ميراث شائع موجود، ملك عقاري في إطار عقود تمويل المرابحة والإجارة المنتهية بالتمليك. – الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي. – الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن	ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمدّد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة. وعندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة الجنوب تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي، المسجلة بعنوان ميزانية تجهيز الدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا" تمدد فترة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. – المداخيل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني لمدة 10سنوات. – تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، وذلك ابتداء من تاريخ استغلالها. – تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي الجبلية ، وذلك ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

المركزية للتموين، الذي أنشىء نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك. – الأجور و المكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم. – التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة. – تعويضات المنطقة الجغرافية. –المنح ذات الطابع العائلي – التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم. – منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين. – الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني. – معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية. – المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي. – تعويض التسريح – التعويضات المرتبطة بالإقامة والعزلة في حدود 70 % من الأجر القاعدي.	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المواد: 5 – 13 – 13 مكرر– 36 – 56 مكرر – 68 – 80 مكرر1 – 104، ص ص 10 .38

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 135 من قانون المالية لسنة 1991[1]، لتعوض ضريبة الصناعية والتجارية (BIC)، كان الهدف منها هو إخضاع الأشخاص المعنوية دون استثناء سواء قطاع عام أو خاص لهذه الضريبة، كما تطبق على المؤسسات الأجنبية والجزائرية.

2-1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها:

- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمي هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات"[2]

- خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص تتجلى فيما يلي[3]:

- ضريبة وحيدة: أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

-ضريبة عامة: وذلك بجمع كل الأرباح والمداخيل دون مراعاة طبيعتها.

-ضريبة سنوية: أي أنها تفرض في كل سنة مرة على إجمالي الأرباح.

-ضريبة نسبية: أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل ثابت ليس جدول ضريبة تصاعدي.

-ضريبة تصريحيه: أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل 30 أفريل من كل سنة تلي سنة تحقق الربح.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 57، المؤرخة في 1990/12/31، مرجع سبق ذكره، ص 1866.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 135، ص 47.

[3] حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص72.

مجال تطبيق الضريبة: تفرض هذه الضريبة على جميعا لأرباح المحققة في الجزائر[1]، وهو ما نصت عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خضوع الشركات التالية للضريبية على أرباح الشركات[2]:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

2-2- معدلات الضريبة على أرباح الشركات: تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول التالي:

[1]وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 137، ص48.

[2]وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 136، ص47.

جدول 13: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الاصناف	الربح الخاضع للضريبة	المعدل المطبق
معدل عام	أنشطة إنتاج السلع.	%19
	أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار.	%23
	الأنشطة الأخرى .	%26
	في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة ، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط .	
	تؤسس ضريبة إضافية على أرباح تطبق على شركات صناعة التبغ، حيث الوعاء الضريبي لهذه الضريبة هو ذلك الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، ويتم تحصيلها هذه الضريبة بنفس شروط تحصيل الضريبة على أرباح الشركات	%10
معدلات الاقتطاع من المصدر	• الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر . • عوائد الديون والودائع والكفالات.	%10
	المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.	%40
	• المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير. • فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 149 مكرر.	%20
	• عوائد المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في	%30

	الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. • المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر. • الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.	
	عوائد شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت المعاملة بالمثل.	%10
	عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية و كذا المداخيل المماثلة المذكورة في المواد 45 إلى 48 المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر.	%15
	المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة.	%5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 150 ص ص 58 59.

2-3-الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات: يمكن حصر الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات التي منحها المشرع الجزائري، حيث جاءت المادة (138) بجملة من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة[1].

✓ **الإعفاءات الدائمة:** تستفيد من الإعفاء الدائم كل من:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛
- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 138، ص ص 48 49.

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء؛
- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته؛
- عمليات تصدير السلع و الخدمات؛
- تعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات.

✓ **الإعفاءات المؤقتة:** تستفيد من الإعفاء المؤقت كل من:

- إعفاء كلي ولمدة ثلاثة سنوات بالنسبة للأنشطة والمشاريع المستفيدة من إعانات الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة الصندوق، ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها،كما يمكن أن ترفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات بالنسبة للأنشطة المراد ترقيتها وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمدد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة، وعندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة الجنوب تستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا" تمدد فترة الإعفاء إلى 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة 10 سنوات.
- وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط.

3- الرسم على القيمة المضافة:

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان معمولا به قبل الإصلاحات الضريبية والمتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S) في مسايرة الأهداف الاقتصادية المسطرة وعدم ملاءمته مع التوجه الاقتصادي الحديث للدولة كان لزاما على الجزائر أن تقوم بإجراء تغييرات على الضرائب غير

المباشرة، لهذا جاءت ضرورة استبدال هذين الرسمين بضريبة حديثة تعرف باسم الرسم على القيمة المضافة، والتي أنشأت بموجب قانون المالية لسنة 1991[1] ودخل حيز التطبيق 1992 ليتم إدراج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من 01 جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى "الرسم على عمليات البنوك و التأمين" [2].

3-1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة وخصائصها:

الرسم على القيمة المضافة هو من أهم الرسوم غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك[3]، ويقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل وتسديد الرسم إلى إدارة الضرائب، وهي السمة المحددة لهذا الرسم[4].

- **تعريف الرسم على القيمة المضافة:**

إن الرسم على القيمة المضافة هو رسم إجمالي على الاستهلاك، يمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويخضع كذلك لهذا الرسم قطاع البنوك والتأمين وهو رسم يطبق على القيمة المضافة المنشاة خلال كل طور من أطوار العملية الاقتصادية أو التجارية، لذا يعتبر كل من المنتجين والتجار والمستوردين وكذا تجار التجزئة خاضعين لهذا الرسم[5].

كما تعرف أيضا بأنها الرسم العام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، وهو يقع كليا على المستهلك ويحصل كلما حدثت عملية خاضعة للضريبة.[6]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزارية، العدد 57، المؤرخة في 1990/12/31،مرجع سبق ذكره، ص 1927.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، جوان 2021، ص 4.

[3] Bouznad Hocine . Ben amara Mansour **. Le droit fiscal des affaires en algérie** . editions houma . Alger. 2012 . p 161 .

[4] سعادة فاطمة الزهرة، مسعودي خيرة، **الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري – دراسة تاريخية**، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، المجلد 3، العدد 2، جوان 2018، ص 235.

[5] إبراهيم عطاري، **الإصلاحات الجبائية في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر،2006، ص 4.

[6] دنيدني يحي،**المالية العمومية**، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، طبعة 2010، الجزائر، ص 189.

- **خصائص الرسم على القيمة المضافة:** يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخاصيات التالية [1]:

- ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

- ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.

- ضريبة نسبية القيمة: تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).

- ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات الجزئية: بالفعل في كل مرحلة توزيع،فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الاجمالية تطابق الحسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

- ضريبة تتوقف على آلية الخصوم: في هذا الصدد، والمراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي يجب على المدين أن:

✓ يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.

✓ يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشكة لسعر الكلفة.

✓ يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

- ضريبة محايدة: بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

المصدر:معدلات الرسم على القيمة المضافةوتوزيع حصيلتها:

وقد خضعت معدلات الرسم على القيمة المضافة لعدة تغيرات وتعديلات منذ بداية تطبيقها، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سبق ذكره،ص ص 4 5.

جدول 14:تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر للفترة (1992-2022)

قوانين المالية المعدلات	1992	1995	1997	2001	2017	2022
المعدل الخاص المخفض	%7	%7	%7	%7	%9	%9
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغي	ملغي	ملغي
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17	%19	%19
المعدل المرتفع	%40	ملغي	ملغي	ملغي	ملغي	ملغي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات: 1992 – 1995 – 1997 -2001 – 2017- 2022.

وتوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي[1]:

-بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل: 75 % لفائدة ميزانية الدولة؛

- 10% لفائدة البلديات مباشرة؛

- 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية؛

-وبالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى تدفع حصة البلديات إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية؛

بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد:85 % لفائدة ميزانية الدولة؛

- 15 % لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

[1]وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الرسم على رقم الأعمال لسنة 2023**، المادة 161، ص 47.

مجال التطبيق:

جدول 15: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

العمليات الخاضعة للرسم وجوبا	العمليات الخاضعة للرسم اختيارياً
– المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4 – الأشغال العقارية. – العمليات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من طرف التجار المستوردين– المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة – التسليمات لأنفسهم و تتكون من عمليات تثبيت القيم المنقولة التي قوم بها الخاضعون لرسم و الأملاك غير تلك المثبتة الت يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة– عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.– بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.– العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك.– عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية. – عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية. – المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و 02-71 من التعريفة الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في	حسب المادة 03 يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم ما يلي:– للتصدير– للشركات البترولية– للمكلفين بالرسم، الآخرون– للمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء، كما يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة ويجب أن يرسل أو يودع الاختيار لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتباراً من اليوم الأول من الشهر الموالي الذي يكتتب فيه الاختيار.

المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفة الجمركية- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمخلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين- عمليات البيع المنجزة إلكترونياً.	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2023**، المواد 2-3 ص ص 5 6.

ومنه فإن ما تم استخلاصه من الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها سنة 1992 هو أن الجباية أصبحت وسيلة حقيقية ترافق التطور للأنشطة والمناطق، حيث تم اتخاذ عدة إجراءات جبائية تتمثل في منح إعفاءات لمدة محدودة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وحتى بالنسبة لبعض الرسوم وذلك بغية تشجيع بعض الأنشطة المصرح بأولويتها أو المتواجدة في مناطق يجب ترقيتها.

المطلب الثالث: الإصلاحات الضريبية للجيل الثاني:

لا يقتصر الإصلاح الضريبي على الجانب التشريعي بل يتعداه إلى الجانب الإداري والتنظيمي، فنجاح عملية الإصلاح تتوقف على مدى توفر إدارة ضريبية فعالة قادرة على القيام بالمهام الموكلة إليها وتنفيذها على أرض الواقع، وكذا اعتماد الطرق الحديثة في التسيير، لهذا جاء الإصلاح الضريبي للجيل الثاني والذي تم في إطاره ما يلي:[1]

[1] غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**-، مرجع سبق ذكره، ص 112.

- إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب وفقا للخطوط الوظيفية بالنسبة للمصالح المركزية، وحسب مبدأ التجزئة بالنسبة للمصالح التشغيلية؛
- تحديث الإجراءات الإدارية وتبسيطها؛
- تعزيز روح المدنية الضريبية، وتوسيع الوعاء الضريبي؛
- إقامة إدارة تسهر على خدمة المستفيدين.

الفرع الأول: الإصلاح التشريعي:

شهدت سنوات التسعينات بداية الإصلاحات الضريبية في الجزائر استحداث ضرائب جديدة تضاهي بذلك الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة وهذا بموجب قانون المالية لسنة 1991،وهذا بغية تبسيط النظام الضريبي من الناحية التشريعية والذي يندرج ضمن الاستراتيجية الجبائية المتمحورة حول الفعالية الاقتصادية، كما اتخذت بعدها مجموعة من الإصلاحات تمثلت في:

- استحداث قانون الإجراءات الجبائية: والذي صدر بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، حيث تم نقل العديد من المواد المتعلقة بالإجراءات الجبائية من القوانين الجبائية الخمسة (قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل) وذلك بغية دمج الإجراءات الضريبية المختلفة والمتعلقة بأنواع الضرائب وتبسيطها، بالإضافة إلى كيفية سير عملية التحقيق الجبائي إضافة إلى بعض الإجراءات التي تخص التحصيل والتقليل من المنازعات الضريبية، حيث أصبح هذا القانون حجر الأساس في عمل الإدارة الضريبية باعتبارها أحد محاور المنظومة الضريبية إلى جانب المكلف والتشريع، كما سهل أطر عمل أعوان التحقيق بصفة خاصة.

- استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة: تبسيطا للإجراءات الضريبية ومواصلة مسار الإصلاح الضريبي وتخفيفا للضغط الضريبي، فقد تم تأسيس بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 ضريبة جزافية وحيدة فقد كانت موجهة لصغار المكلفين الذين لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق من طرفهم 3.000.000 دج لتحل محل نظام التقدير الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، وكانت المعدلات المفروضة 6 % يخص الأشخاص الذين يمارسون بيع البضائع والأشياء و 12

% الأشخاص الذين يؤدون خدمات، وقد خضعت هذه الضريبة للعديد من التعديلات سواء من حيث رقم الأعمال الأقصى الخاضع أو مجال التطبيق أو المعدل وآخر هذه التعديلات كانت في إطار قانون المالية لسنة 2022 الذي قلص المعدل إلى 5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع[1].كما قلص رقم الأعمال الأقصى إلى 8.000.000 دج من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو غير تجاري أو حرفيا وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية، عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن غير التجارية و يستثنى من هذا النظام[2]:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء –إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 224.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة،وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين.
- الأشغال العمومية والري والبناء.

- تعديل الأنظمة الضريبية: تم تعديل الأنظمة الضريبية المعمول بها سنة 2015، حيث تم حذف نظام التصريح المراقب والنظام المبسط وجعلهم نظامين فقط، وطبقا لقانون المالية 2022، فنظام

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 282 مكرر 4، ص 107.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**، المادة 282 مكرر 1، ص 106.

الضريبة الجزافية الوحيدة يخضع له المكلفون الطبيعيون الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج، والنظام الحقيقي للمكلفين الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج أو يختاروا الخضوع إليه وحتى وإن كان رقم أعمالهم أقل من الحد المطلوب وهذا الاختيار لا رجعة فيه، كما تم إدراج بعض الأنشطة تلقائيا في النظام الحقيقي بغض النظر عن رقم أعمالهم وكذا الأشخاص المعنويين.

- استحداث شكل جديد في التحقيق "التحقيق المصوب في المحاسبة": يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أشكال الرقابة الجبائية المدرج حديثا نسبيا مقارنة ببقية أشكال الرقابة المعمقة الأخرى (التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف)، حيث تم تأسيسه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، غير أن تطبيقه الفعلي تأخر لسنة 2010 ويمكن تعريفه على أنه: "إجراء رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة ويتضمن هذا الشكل الرقابي فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب لكل أو جزء من فترة غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة "[1].

ويتمحور التحقيق المصوب أساسا حول[2]:

✓ مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتمسة؛

✓ مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤونات)؛

✓ مراقبة الاستردادات وقروض الضرائب؛

✓ مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

---

[1] لواج منير، لواج عبد الرحيم، **التحقيق المصوب في المحاسبة أي فعالية في مكافحة التهرب الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل**،الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المنعقد يوم 26 فيفري 2022، ص **360**.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، **التحقيق المصوب، إجراء جديد للرقابة الموجهة**، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70، الجزائر، ص 08.

- مسايرة النظام المحاسبي المالي: عرف ميدان المحاسبة تطورات كبيرة في البيئة الجزائرية خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة IAS-IFRS، حيث أصبحت ذات طابع دولي، إلا أنه اصطدم بصعوبات عديدة أهمها القوانين الضريبية ولتقليل الفجوة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أصدرت الجزائر عدة مواد قانونية في إطار تكييف القواعد الضريبية بالقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي وذلك من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 نوجزها في الجدول التالي [1]:

جدول 16: التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي

السنة	السند القانوني	التدابير الجبائية المستحدثة	محتوى الإجراء
2009	المادة رقم 4 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 44 المؤرخة في 26 جويلية 2009	متابعة العقود طويلة الأجل	إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبيتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال ،وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة. ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والخواصل

[1] عفاف زهراوي، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 6، العدد 1، جوان 2020، ص ص 39 42.

			والنتائج ،تماشيا مع التسبيق.
	المادة رقم 5 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 44 المؤرخة في 26 جويلية 2009	خصم الاهتلاكات و المؤونات	• يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها. • الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة.
	المادة رقم 6 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 44 المؤرخة في 26 جويلية 2009	تغليب القاعدة الضريبية	يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. وعلى الإدارة الجبائية بقبول جميع المقتر حات في حالة لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة، وفي حالة التعارض فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.
	المادة رقم 8 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009	خصم المصاريف الأولية	تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

	المادة رقم 10 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 44 المؤرخة في 26 جويلية 2009	إعادة تقييم الأصول	يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس(5) سنوات" وتشير المادة إلى "تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة"
2010	المادة رقم 8 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ،. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009	الاهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري	يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما في ما يتعلق بطريقة اهتلاكها فيتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري.
	المادة رقم 9 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009	إعانات التجهيز	تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة الموالية، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق تلك الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض

			القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة وتدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها.
	المادة رقم 10 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009	العجز المالي	في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز
	المادة رقم 11 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009	خصم المصاريف الأولية	تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق
2011	المادة رقم 12 من القانون رقم 10- 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية للجمهورية	تقديم مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة	يلتزم المكلفين بالضريبة بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة: - مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من

	الجزائرية العدد 80 المؤرخة في 30 ديسمبر 2010		حصيلتهم وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها، والاهتلاكات والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات والأرصدة – جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة – كشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور
2012	المادة رقم 7 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 72 المؤرخة في 29 ديسمبر 2011	إعانات التجهيز	تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة الموالية، غير أنه الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك.
2014	المادة رقم 6 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013	إعانات التجهيز	تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق تلك

			الإعانات،يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.
	المادة رقم 9 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013	مصاريف غير قابلة للخصم	لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي الهدايا المختلفة، باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة 500 دج والإعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار(1.000.000 دج).
2015	المادة رقم 3 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2014	الأرباح المهنية	تكتسي طابع الأرباح المهنية لتطبيق ضريبة الدخل الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مكاسب صافية بالرأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية.
	المادة رقم 7 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 الجريدة	فوائض القيمة المحققة في نشاط تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر	تسري على الأشخاص الطبيعيين أيضا الأحكام المتعلقة بشروط إعفاء أو فرض الضريبة على فوائض القيمة، الناتجة عن التنازل الكلي أو الجزئي عن عناصر الأصول في إطار نشاط صناعي أو

	الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2014		تجاري أو فلاحي أو أثناء ممارسة نشاط مهني
2017	المادة رقم 3 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 77 المؤرخة في 29 ديسمبر 2016	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار عقد القرض الإيجاري	لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة كل فوائض القيمة الناتجة عن تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع " ليزباك " lease back
	المادة رقم 8 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 77 المؤرخة في 29 ديسمبر 2016	ضرورة مسك محاسبة تحليلية	تلتزم الشركات بمسك محاسبة تحليلية و تقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات الجبائية.

2018	المادة رقم 7 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017	الخضوع لأحكام النظام المحاسبي المالي	تخضع الإمكانية المتاحة أمام المؤسسات لاختتام سنتها المالية في تاريخ 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
	المادة رقم 10 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017	مصاريف غير قابلة للخصم	لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي: الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.
2019	المادة رقم 4 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018	إعادة تقييم الأصول	لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع
2022	المادة رقم 43 من	خصم الاهتلاكات	يمكن تقييد العناصر ذات القيمة

	القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 100 المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.	والمؤونات	المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 60.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية التي ترتبط بها.
	المادة رقم 50 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 100 المؤرخة في 30 ديسمبر 2021	مصاريف غير قابلة للخصم	لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية الهدايا المختلفة، باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة 1.000 دج، والإعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار (4.000.000 دج)
2023	المادة رقم 10 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 89 المؤرخة في 29 ديسمبر 2022.	مصاريف غير قابلة للخصم	الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 1.000.000 دج مع احتساب كل الرسوم، غير أنه يتم قبول الخصم عندما يسدد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين مالية

الفرع الثاني: عصرنة الإدارة الضريبية:

لا يقتصر الإصلاح الضريبي على الجانب التشريعي بل يتعداه إلى الجانب الهيكلي والتنظيمي، فالإدارة الضريبية تتواجد حاليا في قلب الإصلاحات الهيكلية التي مست بعض الإدارات العمومية وذلك للدور الفعال الذي تلعبه في تنظيم النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى وظيفتها في تحصيل الموارد المالية السيادية فهي الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي وحماية حقوق الدولة من ناحية وحقوق المكلفين بالضريبة من ناحية أخرى.

1- إصلاح هياكل الإدارة الضريبية:

تأثرت الإدارة الضريبية بالوضع الدولي والوطني لهذا أصبحت مطالبة بوضع استراتيجية لعصرنة هياكلها، لهذا تم انشاء هياكل جديدة على المستويين المركزي والخارجي تمثلت في:

1-1- على مستوى المصالح المركزية:

- **استحداث مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية (DIDF):**

نظرا للعجز الواضح والكبير الذي تعاني منه إدارة الضرائب فيما يتعلق بجمع ومعالجة المعلومات الجبائية من أجل المعرفة الجيدة والتحديد الصحيح والدقيق لمداخيل المكلفين بغرض إخضاعها للضريبة، فقد تم استحداث على مستوى المصالح المركزية مديرية الإعلام والوثائق الجبائية [1]، هدفها إنشاء بتك للمعلومات على المستوى الوطني وبناء جسور وقنوات للاتصال مع الإدارات والمؤسسات التي من شأنها أن تقدم لها معلومات هامة ومفيدة حول المكلفين بالضريبة، لتقدمها هي الأخرى بعد معالجتها وترتيبها لمختلف المصالح المركزية والخارجية المعنية بها بغية استغلالها في المجال الضريبي.

1-2- على مستوى المصالح الخارجية: لم يقتصر الاصلاح الهيكلي باستحداث هياكل إدارية جديدة على مستوى المصالح المركزية فحسب بل تعداه إلى المصالح الخارجية باعتبارها الهيئة المكلفة بتطبيق التشريع الضريبي والمتفاعلة مع المكلفين بالضريبة حيث هدف التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الضريبية على المستوى الخارجي إلى الإنتقال من إدارة ضرائب ذات طراز أفقي تقوم

[1]Ministère des finances , direction générale des impôt , la lettre de la DGI, « modernisation de l'administration fiscale transparence, efficacité, et efficience » ,№ 30, 2008, p 1 .

بالأدوار الآتية (تسجيل، تسيير، تحصيل، مراقبة، منازعات) إلى إدارة ضرائب ذات طراز عمودي تصنف حسب تقسيم فئة المكلفين ودرجة أهميتهم من حيث المساهمة في تمويل النفقات العامة للدولة[1]،

وفي ما يلي مضمون الإصلاح الهيكلي على مستوى المصالح الخارجية:[2]

- **مديرية كبريات المؤسسات (DGE):** يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، حث من المنتظر أن تساهم عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية في استكمال إصلاح القانون الجبائي، الذي شرع فيه في بداية عام 1992، حيث تقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير الملفات الجبائية والمراقبة والتحصيل بالنسبة لـ:

- الشركات والمؤسسات الأجنبية؛

- الشركات العاملة في ميدان المحروقات؛

- الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي رقم أعمالها أكبر أو يساوي 100 مليون دج.

- **مراكز الضرائب (CDI):** يعد مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي والذين رقم أعمالهم السنوي يفوق 15 مليون

[1] حراش براهيم، **عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير – دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010**-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص 178.

[2] رمادلية عبد الله سفيان، قويدري كمال، **تفعيل خدمة الإدارة الالكترونية في الجزائر – عصرنة الإدارة الضريبية نموذجا** –، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 02، 2020، ص ص 471 472.

دج والذين لا يدخلون ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وكذا المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي .[1]

- **المراكز الجوارية للضرائب (CPI):** مثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب، ويعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، يهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.

2- تبسيط وتعزيز إجراءات عمل الإدارة الضريبية نحو تحسين الخدمة العمومية: اعتمدت السلطات العمومية خطة إستراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط النظام الضريبي والتخفيف من مستوى تعقيد الإجراءات الإدارية قصد الاستجابة للتطلعات الأولوية للمكلفين بالضريبة ومن هذه الإجراءات[2]:

2-1 إجراءات مخففة عند تسليم الوثائق الجبائية: قصد توفير الوقت للمكلفين بالضريبة، قامت المديرية العامة للضرائب بتبسيط كيفيات وشروط إنشاء أو غلق الملفات الجبائية وكذا تسليم بعض الوثائق الجبائية، يعتبر هذا الإجراء خطوة من شأنها إضفاء فعالية أكثر على الخدمة العمومية من خلال تخفيض آجال دراسة الملفات وتبسيط الإجراءات الإدارية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

[1] نجاة نوي، **دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين –مركز الضرائب البويرة نموذجا–**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 333.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، **إجراءات مبسطة في خدمة المكلفين بالضريبة**، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/69، الجزائر، ص 08.

جدول 17: تبسيط الإجراءات الإدارية لفائدة المكلفين بالضريبة عند تسليم الوثائق الجبائية

الإجراءات الإدارية	عدد الوثائق المطلوبة قبل العصرنة	عدد الوثائق المطلوبة بعد العصرنة
فتح ملف أشخاص طبيعيين	09	04
فتح ملف أشخاص طبيعيين	11	06
توقيف ملف النشاط	07	02
ملف نظام المزايا الجبائية	15	03
مستخرج من جدول الضرائب	03	01

المصدر: بوزيان فيصل، محي الدين محمود عمر، **عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة**، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01 (2021)، ص 299.

2-2 الإجراء الجديد للترقيم (رقم التعريف الجبائي): بغية تفعيل عمل الإدارة الجبائية، تم إنشاء ما يسمى برقم التعريف الجبائي بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006، حيث يجب إظهار رقم التعريف الجبائي خلال كل معاملة تجارية أو مالية لتبرير التواجد الجبائي. وانطلاقا من الفاتح جوان 2013 تم وضع إجراء إداري جديد يكمن في اللامركزية على مستوى مديريات الضرائب الولائية من خلال اصدار شهادة الترقيم حيث يتم منح رقم التعريف الجبائي في غضون 48 ساعة التي تلي الطلب.

3-2 الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب (نافذة معلومات للمكلف بالضريبة): حيث تقوم المديرية العامة للضرائب بنشر عبر موقعها الالكتروني القوانين الجبائية وقوانين المالية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي، إضافة إلى دلائل المكلفين بالضريبة، فضلا عن هذه المعلومات، تم فتح فضاء تفاعلي يمكن مستخدمي الانترنيت من تلقي إجابات على انشغلاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي : *contact* dgi@mf.gov.dz، كما يقدم الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب خدمة أخرى تخص "الاشتراك في رسالة المديرية العامة للضرائب" حيث بمجرد

اشتراك مستخدمي الانترنيت في هذا العنوان، يتلقون عبر بريدهم الالكتروني الأعداد الجديدة لهذه الرسالة الإعلامية.

جدول 18:إحصائيات سنوية لاستعمال الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية 2015-2018

المؤشر	2015	2016	2017	2018
عدد الزيارات للموقع الالكتروني	428366	728279	1274206	1303824
عدد الصفحات التي تم تصفحها	1596471	2346234	3532707	3542373

المصدر:*http://mfdgi.gov.dz/images/pdf/Statistiques_accueil_site.pdf*

نلاحظ من خلال الجدول أن الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية يسجل ارتفاعا في عدد الزيارات ومن حيث تصفح الصفحات، وهذا راجع إلى اهتمام الإدارة الضريبية بتوفير معلومات وتحيينها كما تم إدراج بوابة لتحميل الوثائق التي يستخدمها المكلفين بالضريبة في تقديم تصريحاتهم كما تم إحداث بوابة خاصة بتقديم التصريحات عن بعد.

2-4 استحداث البوابة الالكترونية "جبايتك": نشأت في ظل التطورات المستمرة والمتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات والرقمنة، حيث أصبح لزاما على الإدارة الضريبية تبني استراتيجية جديدة ترمي لزيادة كسب رضا المكلفين من خلال نظام معلومات متطور يعمل على تقديم خدمات ضريبية متميزة وإنشاء تفاعل رقمي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وفي هذا الصدد قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء بوبة الكترونية أطلقت عليها اسم "جبايتك – Jibayatic" تركز على لا مادية كل العمليات الجبائية والآلية الكاملة لجميع إجراءات معالجة السندات، بهدف تقديم دعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات للإدارة الضريبية لإتمام مهامها وبلوغ أهدافها، وتطوير فرص جديدة في جمع المعلومات الضريبية، وتسهيل تداولها، وبذلك تعد البوابة الالكترونية جبايتك من أهم تكنولوجيات الشبكة الحديثة التي تعتمد عليها المراكز الضريبية في رقمنة الإجراءات الضريبية.

تتميز البوابة الالكترونية "جبايتك" بأنه نظام تابع لأنظمة تخطيط الموارد ERP، تم الشروع في إنجازه في بداية سنة 2011 من طرف شركة INDRA وهي شركة إسبانية مختصة في إدماج أنظمة المعلومات الالكترونية[1].

يعد إنشاء هذه البوابة خطوة هامة بالنسبة للإدارة الضريبية من خلال تعزيز القاعدة التكنولوجية وترقية الخدمات عن بعد وتحسين ظروف المكلفين، ويمكن تلخيص امتيازاتها فيما يلي[2]:

- فيما يخص للإدارة:

- التشغيل الآلي الكلي لجميع الإجراءات الإدارية بدءا من استقبال المكلف بالضريبة وصولا إلى الوعاء والتحصيل وتسيير الملف الجبائي.

- التبادل السريع للمعلومات بين المصالح ومع مختلف المصالح المؤسساتية من خلال تطوير واجهات متعددة.

- رقمنة عمليات تسيير المادة الضريبية.

- التشغيل الآلي لعمليات المحاسبة: عمليات الخزينة، توزيع الرسم على النشاط المهني والحساب الفعلي للمبلغ الرئيسي للتصريح والتعريف بالمكلفين بالضريبة.

- رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة مع إعطاء للمحققين إمكانية القيام بعملية مقاربة بين المعلومات الواردة بعد إنشاء العرائض.

- الحصول على جداول في الوقت المناسب والتي من شأنها أن تسمح بتقييم أداء المصالح ومتابعة مستوى التحصيل حسب صنف الضرائب وقطاع النشاط.

- تقديم معطيات تلخيصية موثوقة للدراسات الاستشرافية والتحليلية واتخاذ القرارات.

- تقليص تكاليف الطلبات المتعلقة بالمطبوعات الجبائية.

---

[1] خير الدين شرواطي، **دور نظام المعلومات الجبائي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر – دراسة حالة لدى مديرية الضرائب البليدة –**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، 2022، ص ص 397 398.

[2] DGI, La lettre de la DGI . n 85/2017, **Le lancement du nouveau système d'information « Jibayatic » une gestion de l'impôt plus transparente**, 2017, p 7.

- فيما يخص المكلفين بالضريبة:

- إجراء العمليات من المقر مع المديرية العامة للضرائب وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الضريبية؛

- الولوج إلى الإدارة الضريبية 24/24 ساعة خلال كامل أيام الأسبوع؛
- تزويد المكلفين بالضريبة بالمعلومات حول رزنامته الجبائية المحينة مع التزاماته الجبائية؛
- الولوج إلى استماراته التصريحية المودعة والاطلاع عليها، إضافة إلى التصريح المركزي للرسم على النشاط المهني (في حالة وجود فروع للمكلف في أقاليم جبائية مختلفة)؛
- الدفع الالكتروني عن طريق شبكة الانترنت لضرائبه ورسومه؛
- الاطلاع على دينه الجبائي الكلي؛
- طلب الشهادات الجبائية؛
- تقديم الطعون (طعون ولائية تخفيض مشروط وغيرها)؛
- طلب امتيازات جبائية.

2-5 الصحيفة الجبائية: تأسست بموجب المادة 43 من قانون من قانون المالية لسنة 2006 وتعرف على ملف وحيد ومركزي يتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة إلى جانب نشاطاتهم وأملاكهم، قصد استغلالها بطريقة منسجمة وغير مشتتة، سواء تعلق الأمر بمجال الوعاء أو تحصيل الضرائب أو الرسوم أو الإتاوات أو الرقابة أو المنازعات، كما يتعين عليها تفادي كل استعمال سيء أو تدليسي لهذه المعلومات وتعتبر الصحيفة الجبائية إلى جانب السجل الوطني الخاص بفئة المكلفين بالضريبة ورقم التعريف الجبائي وسيلة عصرية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا مكافحة الجريمة الاقتصادية والمالية بكل أشكالها.

2-6 مرجعية نوعية الخدمة: تم إنشاء مشروع مرجعية نوعية الخدمة طبقا للتعليمة العامة رقم 01 المؤرخة في 07 جوان 2012 الصادرة عن السيد المدير العام للضرائب،حيث تعتبر وسيلة ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة، فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن

يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة بغية ضمان تكفل أحسن بشكاوى المكلفين بالضريبة وتهدف مرجع نوعية الخدمة إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

- جعل من نوعية الخدمة أولية استراتيجية للإدارة الجبائية؛
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية؛
- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة؛
- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة؛
- الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة؛
- قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.

جدول 19: إحصائيات حول مرجعية نوعية الخدمة المطبقة بالهياكل الجديدة للإدارة الضريبية

المؤشر	2015	2016	2017	2018
نسبة احترام ظروف الدخول	%76.67	%70.53	%77.93	%91.00
نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة	%99.60	%99.90	%99.00	%97.90
نسبة نوعية الخدمة المؤداة	%73.03	%69.56	%74.17	%84.17
نسبة احترام الآجال	%63.33	%64.13	%71.00	%73.73
الإصغاء للمكلفين بالضريبة	%68.64	%71.86	%69.00	%67.20
المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة	%74.43	%72.62	%74.26	%79.69

المصدر:رمادلية عبد الله سفيان، قويدري كمال، **تفعيل خدمة الإدارة الالكترونية في الجزائر – عصرنة الإدارة الضريبية نموذجا**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 02، 2020، ص 474.

[1] بوزيان فيصل، محي الدين محمود عمر، **عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة**، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01 (2021)، ص 301.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة المطبق في تحسن مستمر إلا أنه في سنة 2016 سجل تراجعا مقارنة بسنة 2015 بـ -1.81% وهذا بسبب تدني نسبة نوعية الخدمات المؤداة وتراجع نسبة احترام ظروف العمل في بعض الهياكل الجديدة للإدارة الضريبية، ثم بعدها عرف تحسنا خلال سنتي 2017 و2018 حيث وصل إلى نسبة على التوالي 74.26% و79.69% مما يعكس المجهودات المبذولة لتحسين نوعية الخدمة من طرف مصالح الإدارة الضريبية.

3- المحرر الجبائي: يعتبر من أهم الإجراءات التي أقرها المشرع الضريبي بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012، ويعتبر قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجا إليها المكلف بالضريبة حسن النية إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الضريبي المعمول به [1]، فهو يعد من الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في ظل تشريع ضريبي يمتاز بالتعقيد وعدم الاستقرار، وحمايته من تعسف الإدارة الضريبية من ناحية، وتمكين الإدارة الضريبية من تجاوز كل المنازعات المستقبلية التي قد تنشب بينها وبين المكلفين بالضريبة ومنه إرساء علاقة قوية مع المكلفين واستقرار المعاملة الضريبية.

المبحث الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري:

إن الأهمية التي تحظى بها فعالية النظام الضريبي كونها مؤشراً هاماً يعتمد عليه في الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الضريبية لأي دولة، وما لهذه الأخيرة من دور في تحقيق أهداف السياسة المالية التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة.

المطلب الأول: مفهوم الفعالية ومؤشراتها:

نظرا لأهمية الفعالية ونتيجة للتطورات في المجال الضريبي فقد أدت دراسة الفعالية الضريبية إلى اهتمام العديد من الباحثين، حيث ركزوا من خلال دراساتهم على البحث عن معايير ومؤشرات

[1] الجريدة الرسمية ، العدد05 ،المؤرخة في 12 سبتمبر 2012 ، **المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 يتعلق بالمحرر الجبائي**، المادة 02، ، ص 10.

لهذه الفعالية بهدف تطويرها وتحسينها للوصول إلى تصميم أنظمة ضريبية فعالةومن أهم التعريفات المقدمة للفعالية الضريبية:

- حسب (Annie vallée) فإنه يرى بأن: "الضريبة الجيدة فعالة نظريا هي التي يمكن تحصيلها والتي لا تشوه هيكل الأسعار النسبية والتي لها أثر الدخل وليس أثر الإحلال"[1]؛
- ويرى آخرون مثل ميشيل بوفييهMICHEL BOUVIER "إن الضريبة المثلى هي الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة حيث أنها تدفع من طرف الجميع ويصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد"[2]؛
- كما يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متوازن من خلال جعل الضريبة تتكيف مع متطلبات واحتياجات التنمية الاقتصادية القائمة والمستجدة، لتفضي في النهاية إلى تحسين مستوى أداء الاقتصاد الكلي، وتحقيق النمو الاقتصادي المستهدف[3].

الفرع الثاني: مؤشرات الفعالية الضريبية:

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتحديد النظام الضريبي الجيد نذكر منها:

أولا- مؤشر فيتوتانزي: وتتمثل فيما يلي[4]:

1-**مؤشر التركيز:** ويقضي هذا بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تدر إيرادات محدودة يمكن

---

[1]Annie Vallée،**Les SystèmeFiscaux**، Edition du seuil، France,2000, p :80.

[2]Michel Bouvier, « **la question de l'impôt idéal** », Archives de ph ilosophi de droit tome 46, édition DallozFrance, 2002, p16

[3] عيسى سماعين، **دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 27، 2021، ص 161.

[4] عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 161.

أن يؤدي إلى تسهيل تقييم أثار تغيرات السياسة الضريبية وتفادي وجود انطباع بأن الضرائب مفرطة.

2-**مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة فعلا فيجب التخلص منها دون أن يكون لحذفها أثر على مردودية النظام الضريبي، سعيا لتبسيط النظام الضريبي وتجنب تعقيده وإثقال كاهل المكلف بضرائب متعددة وذات حصيلة ضعيفة.

3-**مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة،تعرض وعاء الضريبة للتآكل مع الانخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزيد الدولة في منحها، وبالتالي يكون الانخفاض في الحصيلة الضريبية متوقعاً عندما لا تؤتي الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية ثمارها في ضخ استثمارات جديدة تفيد الاقتصاد الوطني،أو عندما لا يتعدى الأمر مجرد تغيير لوائح قانونية أو استثمارات قائمة بالفعل لكي تستفيد من هذه المزايا،كما تتأثر الدولة بكل إجراء ضريبي تقوم به لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر مما يؤدي إلى التقليل من مواردها الضريبية، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا الإجراء (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4-**مؤشر تأخيرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في أجالها، لأن هذا التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من ميل المكلفين إلى التأخر في دفع مستحقاتهم الضريبية.

5-**مؤشر التحديد:** ويركز هذا المؤشر على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات نسب أو معدلات منخفضة.

6-**مؤشر الموضوعية:** يقوم هذا المؤشر على ضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعيــة بما يضمن للمكلفين بالضريبة التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء

أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو إبهام، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف، وهذا ما يضمن له الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

7-**مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبة لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

8-**مؤشر تكلفة التحصيل:** ويقضى هذا المؤشر بجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوي الحصيلة الضريبية، وهو أحد القواعد الأساسية لفرض الضريبة، وهو مبدأ الاقتصاد في الجباية.

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم أنظمة ضريبية جيدة: من أهم هذه المؤشرات نجد:

1- مؤشرات التي قدمها الاقتصادي موريس أليه وهي:[1]

- مؤشر عدم التميز: حيث أن نفس القواعد تطبق على كل المكلفين، وهي مطابقة لقاعدة المساواة لآدم سميث؛
- مؤشر الحياد: حيث يتم فرض الضرائب التي لا تؤثر ولا تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين، ويتعلق الأمر بالضرائب على الريع وهي الدخول المستقلة عن النشاط الاقتصادي للمكلفين؛
- مؤشر عدم التعسف: أي الضرائب يجب أن تكون بسيطة وواضحة تتعلق بقرار ديمقراطي، أي يتم فرضها بناء على انتخابات ويعتبر هذا المعيار مطابق لقاعدة الوضوح لآدم سميث؛
- مؤشر الموضوعية: الضريبة أن تحترم كيان الإنسان وذلك بعدم فرض ضرائب شخصية (على الرؤوس) والتي تتميز بالتعسف بطبيعتها؛

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 193.

- مؤشر المشروعية: حسب هذا المبدأ فإن كل نشاط يولد ثروة أو خدمة مفيدة يجب جره وبعيد عن أي ضريبة.

2- مؤشرات ريتشارد موسجريف (Richard Musgrave) وهي من المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته، ومن أهم هذه المؤشرات نذكر ما يلي:[1]

- عدم التمييز في توزيع العبء الضريبي، حيث تطبق جميع القواعد على جميع المكلفين؛

- اختيار الضرائب التي تقلل من التعارض مع القرارات الاقتصادية، أي فرض الضرائب دون تغيرات جوهرية في السلوك الاقتصادي؛

- عدم التعسف والتجاوز من قبل الإدارة الضريبية، بحيث يجب أن تكون الضريبة بسيطة وواضحة؛

- يجب أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار؛

- تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدني مستوى ممكن لكي يتوافق مع الأهداف الأخرى.

المطلب الثاني: تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري:

تعتمد الدراسات الاقتصادية وكذا التقارير الرسمية في تحليل مستوى النظام الضريبي على العديد من المؤشرات والمناهج المختلفة والمرتبطة بالأهداف المسطرة عند تصميم النظام الضريبي، ولتقييم النظام الضريبي الجزائري هناك عدة طرق لقياسه والتي تتمحور في الكمية والوظيفة وقد ارتأينا إلى:

الفرع الأول: تقييم الفعالية وفق المردودية المالية:

لقياس فعالية النظام الضريبي نستند على القياس الكمي، حيث تشكل الحصيلة المالية الفعلية للنظام الضريبي الجزائري إحدى المؤشرات الأساسية للتأكد من فعاليته ومدى نجاعة الإصلاح الضريبي الذي سعت إليه الدولة الجزائرية بداية التسعينات، وذلك من خلال متابعة تطور الإيرادات الضريبية.

---

[1] عبيرات لخضر ،**فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة – دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**–، مرجع سبق ذكره، ص 109.

1- مقارنة الجباية العادية والجباية البترولية:

يهدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة.

جدول 20:تطور إيرادات الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر للفترة 2008-2020

الوحدة: مليار د ج

السنوات/ البيان	الجباية العادية	الجباية البترولية	مجموع الجباية	نسبة الجباية العادية في مجموع الجباية (%)	نسبة الجباية البترولية في مجموع الجباية (%)
2008	958,27	1.715,40	2.673,67	35,84	64,16
2009	1.146,13	1.927,00	3.073,13	37,30	62,70
2010	1.280,49	1.501,70	2.782,19	46,02	53,98
2011	1.511,45	1.529,40	3.040,85	49,70	50,30
2012	1.911,21	1.519,04	3.430,25	55,72	44,28
2013	2.027,74	1.615,90	3.643,64	55,65	44,35
2014	2.089,77	1.577,73	3.667,50	56,98	43,02
2015	2.360,37	1.722,94	4.083,31	57,81	42,19
2016	2.491,99	1.682,55	4.174,54	59,69	40,31
2017	2.661,69	2.126,99	4.788,67	55,58	44,42
2018	2.713,15	2.349,69	5.062,85	53,59	46,41
2019	2.849,22	2.518,49	5.367,71	53,08	46,92
2020	2.625,16	1.394,71	4.019,87	65.30	34.70

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: قوانين تسوية الميزانية – الديوان الوطني للإحصائيات

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن حصيلة الجباية بصفة عامة عرفت زيادة مستمرة خلال الفترة 2008 إلى 2020، إلا أننا نلاحظ تراجعا في نسبة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات العامة، حيث انتقلت هذه النسبة من 64.16 % سنة 2008 إلى 34.70% سنة 2020 وهذا راجع إلى انخفاض أسعار البترول وعدم استقرارها في الأسواق العالمية، ويقابله ارتفاع تدريجي في نسبة مساهمة الجباية العادية حيث بلغت حصيلتها 2.625,16 مليار دينار جزائري خلال سنة 2020 ما نسبته 65.30 % من إجمالي الجباية، وعلى الرغم من هذا التطور الإيجابي في إيرادات الجباية العادية إلا أنها لم ترق إلى المستوى المطلوب لأن هذا التطور راجع إلى انخفاض أسعار البترول، ويعود تواضع الجباية العادية لعدة أسباب منها: عدم تحكم الإدارة الضريبية في الضرائب المفروضة نتيجة التغيرات الحاصلة في القوانين الضريبية وكثرة حالات التهرب الضريبي نتيجة لغياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وعدم قدرة الإدارة على مواجهة هذه الظاهرة لافتقارها على الإمكانيات اللازمة، بالإضافة إلى تزايد حجم الإعفاءات الضريبية الممنوحة في إطار سياسة الدولة لتشجيع الاستثمار.

2- من خلال معدل تنفيذ الإيرادات الضريبية:

يعتبر مؤشر تنفيذ الإيرادات الضريبية من أهم المؤشرات لقياس مردودية النظام الضريبي والحكم على فعالية النظام الضريبي، وهذا بمقارنة الحصيلة الضريبية الفعلية مع الحصيلة الضريبية التقديرية ويمكن صياغة ذلك المقياس كما يلي:

معدل التنفيذ = الجباية العادية الفعلية / الجباية العادية المقدرة.

من خلال العلاقة السابقة عندما تتجاوز الحصيلة الضريبية الفعلية الحصيلة الضريبية المقدرة يمكن أن نقول أن فعالية الضريبة جيدة والعكس صحيح، لذلك نستعرض تطور هذه النسبة للفترة 2008-2020 من خلال الجدول التالي:

جدول 21: تطور معدل تنفيذ الجباية العادية في الجزائر للفترة 2008-2020

الوحدة: مليار دج

السنوات/ البيان	الجباية العادية الفعلية (1)	الجباية العادية المقدرة (2)	معدل التنفيذ (1) /(2)(%)
2008	958,27	848,60	112,92
2009	1.146,13	1.014,60	112,96
2010	1.280,49	1.244,50	102,89
2011	1.511,45	1.473,50	102,58
2012	1.911,21	1.651,74	115,71
2013	2.027,74	1.831,40	110,72
2014	2.089,77	2.267,45	92,16
2015	2.360,37	2.616,37	90,22
2016	2.491,99	2.722,68	91,53
2017	2.661,69	2.845,37	93,54
2018	2.713,15	2.869,78	94,54
2019	2.849,22	3.041,42	93,68
2020	2.625,16	3.046,87	86.16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: قوانين تسوية الميزانية – الديوان الوطني للإحصائيات – تقديرات وزارة المالية.

يتضح من الجدول أعلاه أن معدل تنفيذ الجباية العادية قد فاق 100% خلال الفترة من 2008 إلى 2013 مما يدل على وجود أوعية ضريبية جديدة ناتجة عن الامتيازات الضريبية الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من طرف الدولة، وقد عرفت تذبذبات من سنة 2014 إلى 2020 حيث سجلت أسوء نسبة سنة 2020 أين وصل معدل تنفيذ الجباية العادية إلى 86.16 % هذا مؤشرا إلى فشل النظام الضريبي في تحقيق الموازنة المصادق عليها ويعود ذلك

إلى عدم قدرة الإدارة الضريبية على مسايرة التعديلات الصادرة في قوانين المالية بالإضافة إلى أن حساب التقديرات المتوقعة كانت إدارية أكثر منها عملية.

3- تطور حصيلة مكونات الجباية العادية :

تعد الجباية العادية ثاني أهم مصدر في ميزانية الدولة بعد الجباية البترولية المتكونة أساسا من الضرائب العائدة إلى ميزانية الدولة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى بعض الضرائب والرسوم الأخرى العائدة بصفة جزئية إلى ميزانية الدولة.

جدول 22:تطور حصيلة مكونات الجباية العادية في الجزائر للفترة 2008-2020

الوحدة: مليار دج

	حاصل الضرائب المباشرة	حاصل التسجيل والطابع	حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال	حاصل الضرائب غير المباشرة	حاصل الجمارك	مجموع الجباية العادية
2008	331.97	33.62	426.84	1.41	164.44	958.27
2009	462.54	35.81	474.31	1.26	172.21	1,146.13
2010	560.42	39.65	494.42	1.43	184.58	1,280.49
2011	685.19	47.37	554.67	1.60	222.62	1,511.45
2012	862.90	56.09	653.24	2.00	336.98	1,911.21
2013	823.02	62.52	734.41	3.46	404.33	2,027.74
2014	882.17	70.77	765.27	1.68	369.88	2,089.77
2015	1,035.13	84.71	829.06	1.50	409.97	2,360.37
2016	1,110.22	95.78	891.67	6.61	387.70	2,491.99
2017	1,207.67	92.60	992.82	4.28	364.31	2,661.69
2018	1,203.65	88.40	1,092.94	4.18	323.99	2,713.15
2019	1,265.93	83.70	1,128.85	5.23	365.50	2,849.22
2020	1.183,35	69,34	1.038,56	6,12	328,20	2.625,16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: قوانين تسوية الميزانية – الديوان الوطني للإحصائيات

من خلال احصائيات الجدول أعلاه يتضح أن إيرادات الجباية العادية عرفت نموا خلال فترة الدراسة وبعد تفحصنا لمكوناتها تمت ملاحظة ما يلي:

- تمثل حصيلة الرسم على رقم الأعمال الضرائب الأكثر تحصيلا فهي تهيمن على إجمالي الجباية العادية نتيجة توسع مجال الإخضاع للرسم على القيمة المضافة وارتفاع معدلاتها؛

- عرفت حصيلة الضرائب غير المباشرة ارتفاعا تصاعديا إلا أن مساهمتها في إجمالي حصيلة الجباية العادية كانت متوسطة؛

- أما بخصوص حقوق التسجيل والطابع فإننا نلاحظ أنها لم تشهد تطورا كبيرا، حيث بلغت أعلى نسبة لها سنة 2016 بقيمة قدرها 95.78مليار دج ويرجع ذلك إلى تخلي الأفراد عن تسجيل عمليات انتقال الملكية وعدم التصريح بالمبالغ الحقيقية لهذه العمليات أمام الموثقين، بالإضافة إلى غياب سوق عقارية تكون مؤشرا على صحة الأسعار المصرح بها.

4- مدى تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير:

يعتبر تغطية نفقات التسيير بواسطة حصيلة الجباية العادية من المؤشرات الدالة على كفاءة وفعالية النظام الضريبي نظرا لعدم استقرار الجباية البترولية المعرضة للانخفاض والارتفاع نتيجة عدم استقرار أسعار البترول السواق العالمية.

جدول 23 : نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير للفترة 2008-2019

الوحدة: مليار دج

السنوات/ البيان	حصيلة الجباية العادية (1)	نفقات التسيير (2)	النسبة (1) / (2)%
2008	958,27	2.217,70	43,21
2009	1.146,13	2.300,00	49,83
2010	1.280,49	2.736,20	46,80
2011	1.511,45	3.879,20	38,96
2012	1.911,21	4.782,60	39,96
2013	2.027,74	4.131,50	49,08
2014	2.089,77	4.494,30	46,50

2015	2.360,37	4.617,00	51,12
2016	2.491,99	4.585,60	54,34
2017	2.661,69	4.677,20	56,91
2018	2.713,15	4.670,30	58,09
2019	2.849,22	4.879,10	58,40

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على قوانين تسوية الميزانية – الديوان الوطني للاحصائيات

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير لم تتخطى نسبة 58,40**%**كأقصى نسبة تغطية خلال فترة الدراسة على الرغم من ارتفاع حصيلة الجباية العاديةإلا أنها لا تزال عاجزة عن تغطية نفقات التسيير المتزايدة بسبب ارتفاع العمالة الحكومية والمطالبة بالزيادة في الرواتب والأجور، بالإضافة إلى عدم ترشيد الإنفاق العمومي، حيث ابتداء من 2016 قامت الحكومة الجزائرية بتسقيف النفقات العمومية نتيجة عصرنة نظام الميزانية والتي تهدف الدولة من خلاله توسيع مساهمتها في فعالية الإنفاق العمومي، لذلك نجد أن نفقات التسيير عرفت نوعا من الاستقرار.

الفرع الثاني: تقييم الفعالية وفق المردودية الاقتصادية:

يقصد بهذا المعيار مدى تجاوب النظام الضريبي مع الاعتبارات الاقتصادية والتي تتمثل أساسا في جذب الاستثمار الأجنبي ودعم الصادرات والوصول إلى ضغط الضريبي أفضل لهذا سنتناول هذا المعيار من جوانب محددة.

1- الاستثمار الأجنبي:

لقد شهد الاستثمار في الجزائر اهتماما واسعا من قبل الدولة،إذ عملت على تهيئة المناخ للمستثمرين بمنحهم إعفاءات جزئية وأخرى كلية لبعض أنواع الضرائب والرسوم،وتقديم ضمانات كفيلة بتشجيعهم من أجل تكوين جهاز إنتاجي قادر على تلبية الحاجات من مختلف السلع

والخدمات في المعاملة التفصيلية للأنشطة الاقتصادية، ويتجلى ظهور السياسة التحفيزية التي طبقت في الجزائر من خلال سن مجموعة من القوانين المنظمة للاستثمار والمتمثلة في[1]:

- **قانون الاستثمار93-12:** هدف هذا القانون أساسا إلى توسيع مشاركة رأس المال الخاص المحلي والأجنبي لإنجاز برامج الاستثمار التي تحقق الأولويات التي حددتها الدولة، والخاصة بخلق فرص العمل وترقية الصادرات خارج المحروقات وإشباع الحاجيات الأساسية للسوق الوطنية، مما يمكن من تقليص درجة التبعية للأسواق الخارجية.

- **الأمر 01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار:** تدعم الإطار القانوني لترقية وتطوير الاستثمار الخاص في الجزائر بصدور الأمر الرئاسي 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار، وقد حدد هذا الأمر النظام الذي أصبح يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، وكذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الامتياز و/أو الرخصة.

- **قانون 16-06 المتعلق بترقية الاستثمار:** صدر هذا القانون في 03 أوت 2016 ويهدف إلى تحديد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات قصد الاستفادة من المزايا المقررة في هذا القانون، شرط أن تخضع هذه الاستثمارات قبل انجازها للتسجيل لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

- **قانون رقم 19-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2020:** نصت المادة 109 من هذا القانون على إلغاء العمل بالقاعدة الاستثمارية 49-51 %، والإبقاء عليها فقط التي تكتسي طابعا استراتيجيا بالنسبة للاقتصاد الوطني.

[1] أسماء سي علي، سهام طرشاني، بن يوسف خلف الله، **القاعدة الاستثمارية 49 % -51 % ودورها في تعطيل الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر خلال الفترة (2000-2019)**، مجلة الباحث، المجلد 21(01)، 2021، ص ص 199- 200.

جدول 24: تطور تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الجزائر خلال الفترة 2000-2019.

الوحدة : مليون دولار أمريكي بالأسعار الجارية

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Inward FDI Flows	280.11	1113.11	1065	637.9	881.9	1145.3	1888.2	1743.3	2631.7	2753.8
السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Inward FDI Flows	2301.2	2580.4	1499.5	1696.9	1506.7	584.5-	1637	1232.3	1506.3	1381.9

المصدر :أسماء سي علي، سهام طرشاني، بن يوسف خلف الله، **القاعدة الاستثمارية 49 % -51 % ودورها في تعطيل الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر خلال الفترة (2000-2019)**،مرجع سبق ذكره، ص208.

يتضح من الجدول السابق أن تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر شهدت ارتفاعا كبيرا خلال الفترة 2000-2011 وهذا يرجع للاهتمام الذي أولته الدولة الجزائرية للاستثمار والتي أتت بنتائج حسنة، حيث ازداد حجم الاستثمار من 280.11 دولار أمريكي سنة 2000 ليصل على 1381.9 دولار أمريكي سنة 2019 نظرا للدعم المادي والمعنوي الذي لقيته من السلطة،وكذا توفير مناخ استثمار يساعد على زيادة الإنتاج.

2- الضغط الضريبي:

من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة مردودية النظام الضريبي وتخفيف العبء الضريبي على المكلفين وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية،حيث

يكتسي أهمية بالغة كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية التي تمكن من الحصول على أكبر حصيلة دون إحداث ضرر بالاقتصاد الوطني.

2-1 تعريف الضغط الضريبي:

لقد تعددت المصطلحات المستعملة لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والناتج الداخلي الخام الإجمالي، فالبعض يطلق عليه اسم الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والبعض الآخر يطلق عليه مستوى الجباية كما هو عند المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا وعند البعض معدل الاقتطاع الاجباري، ومهما اختلفت التسميات فإن الضغط الضريبي يعتبر مؤشراً للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني ويستعمل لتقييم النظم الضريبية على المستوى التطبيقي، حيث أنه لا يشكل عبئا حقيقيا على الأفراد إلا عندما يساء استخدام الأموال المقتطعة على شكل ضرائب، ومنه يبحث الضغط الضريبي عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني[1].

ومن أهم التعاريف التي ذكرت نجد ما يلي:

- يعبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي إلى بعض المقادير الاقتصادية والتي تكون في العادة: الناتج المحلي الخام، الناتج الوطني الخام، مجموع الاقتطاعات العمومية (مجموع موارد الدولة)[2]؛

- يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغييرات اقتصادية واجتماعية، تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاستقطاعات الضريبية من ناحية، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من ناحية أخرى[3].

---

[1] بن طيرش عطاء الله، سويح جمال، **مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر – دراسة تحليلية للفترة 2000-2015 –**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2017، ص 285.

[2] عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، مرجع سبق ذكره، الجزائر، 2004، ص 15.

[3] يونس أحمد بطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001، ص 87 .

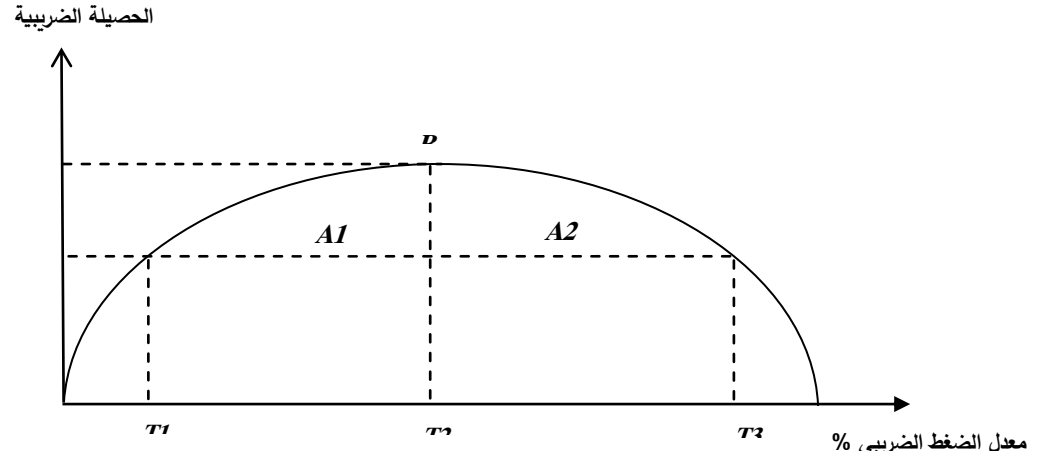
2-2 معدل الضغط الضريبي الأمثل:

يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها[1].

وقد حدد الاقتصادي كولن كلارك COLIN CLARC نسبة الضغط الضريبي الأمثل بـ 25 **%**

وقد أوضح ArtherLaffer العالم الاقتصادي صاحب فكرة "الضريبة تقتل الضريبة" أن الضرائب المرتفعة والتي تفوق المستوى المطلوب من طرف المكلف تصبح عبئا غير عقلاني وعاملا معرقلا للاقتصاد وهو ما يوضحه الشكل التالي:

شكل 11: منحنى لافر *Laffer*



المصدر: المرسى السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص:129.

استنادا إلى منحنى لافر فإنه يمكن تقسيم المنحنى إلى مرحلتين حيث في المرحلة الأولى (T-T1) تكون العلاقة طردية بين الضغط الضريبي والإيراد الضريبي حتى إلى مستوى أمثل من

[1] بن تريدي يحي، ونادي رشيد، **قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007-2017**، مجلة آفاق علمية، المجلد 12، العدد 04، 2020، ص 638.

الضغط أما المرحلة الثانية (T1-T2) تصبح العلاقة عكسية، بحيث أي زيادة في الضرائب ستؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية (زيادة الضريبة تقتل الضريبة).

جدول 25: معدل الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 2008-2020

الوحدة: مليار دج

السنوات/ البيان	حصيلة الإيرادات العامة	الناتج الداخلي الخام	معدل الضغط الضريبي%
2008	2.673,67	11.043,70	24,21
2009	3.073,13	9.968,00	30,83
2010	2.782,19	11.991,60	23,20
2011	3.040,85	14.589,00	20,84
2012	3.430,25	16.209,60	21,16
2013	3.643,64	16.647,90	21,89
2014	3.667,50	17.228,60	21,29
2015	4.083,31	16.712,70	24,43
2016	4.174,54	17.514,60	23,83
2017	4.788,67	18.575,80	25,78
2018	5.062,85	20.259,00	24,99
2019	5.367,71	20.284,20	26,46
2020	4.253,30	18.383,80	23,14

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على قوانين تسوية الميزانية – النشرة الإحصائية لبنك الجزائر.

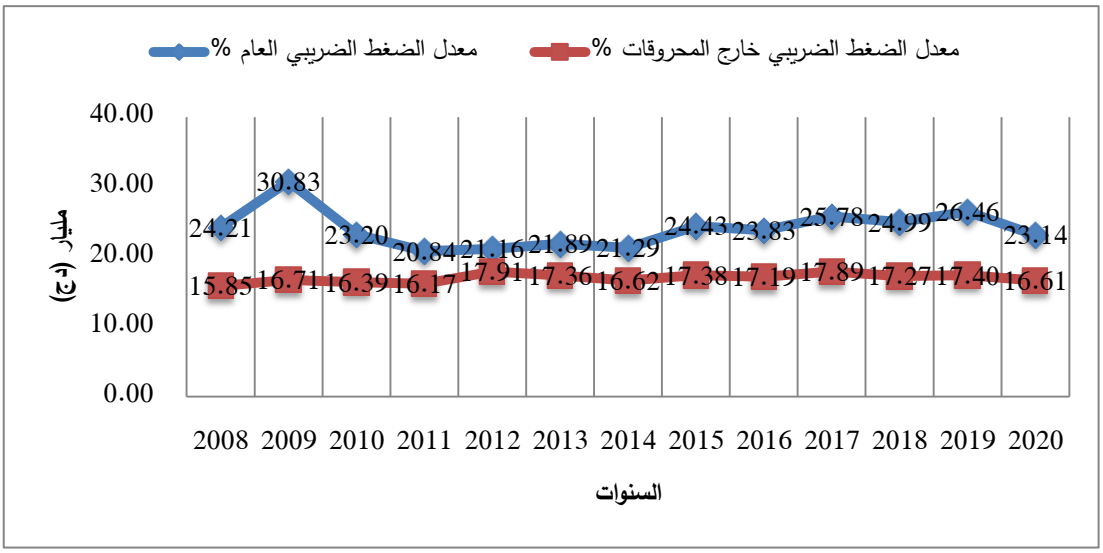
جدول 26: تطور مؤشر الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر للفترة 2008-2020

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	حصيلة الجباية العادية	الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات	معدل الضغط الضريبي%
2008	958.27	6.046.10	15,85
2009	1.146,13	6.858,90	16,71
2010	1.280,49	7.811,20	16,39
2011	1.511,45	9.346,50	16,17
2012	1.911,21	10.672,20	17,91
2013	2.027,74	11.679,90	17,36
2014	2.089,77	12.570,80	16,62
2015	2.360,37	13.578,40	17,38
2016	2.491,99	14.499,50	17,19
2017	2.661,69	14.876,10	17,89
2018	2.713,15	15.711,20	17,27
2019	2.849,22	16.374,10	17,40
2020	2.625,16	15.808,70	16.61

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على قوانين تسوية الميزانية – النشرة الإحصائية لبنك الجزائر.

شكل 12: تطور معدل الضغط الضريبي العام وخارج المحروقات في الجزائر للفترة 2008-2020



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البيانات السابقة.

نلاحظ من خلال الجداول أعلاه التباين بين معدل الضغط الضريبي الإجمالي ومعدل الضغط الضريبي خارج المحروقات بحيث بلغ متوسط الأول للفترة 2008-2020 24,00 % بينما وصل متوسط الثاني 16.98% ويعطي معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني وتعتبر هذه المعدلات متواضعة مقارنة بمستوى الضغط الضريبي النموذجي الذي حدده كولن كلارك بـ 25 % وهذا يدل على عدم فعالية النظام الضريبي خارج قطاع المحروقات وهذا راجع لكثرة الإعفاءات الممنوحة وارتفاع حجم التهرب والغش الضريبيين واتساع الاقتصاد الموازي بالإضافة إلى وجود ضرائب ذات مردودية ضعيفة.

كما أن هذه المعدلات تعتبر أقل مما هو سائد في الكثير من الدول، ففي الدول الصناعية الكبرى السبع يتجاوز معدل الاقتطاع أحيانا 42.5 % ولا يقل عن 27 %، وفي المغرب قارب 40 %، وفي تونس 21.9 % لقانون المالية 2016[1].

[1] بن طيرش عطاء الله، سويح جمال، **مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر – دراسة تحليلية للفترة 2000-2015** –، مرجع سبق ذكره، ص 287.

الفرع الثالث: تقييم الفعالية وفق المعيار التنظيمي:

يسمح هذا المعيار بتقييم فعالية النظام الضريبي من خلال دراسة الجوانب الإدارية والتقنية والتشريعية للنظام الضريبي، وذلك تبعا لمجموعة من المؤشرات المختلفة والمتمثلة في:

1- مؤشر استقرار النظام الضريبي: إن استقرار النظام الضريبي يتطلب إجراءات محدودة المعالم وواضحة مع وجود درجة عالية من ثبات طبيعة الضرائب من حيث تحديد وعاءها ونسبتها، وكذا أساليب وطرق ومواعيد تحصيلها[1]،إلا أن كثرة التعديلات لنصوص التشريعات الضريبية بصفة دائمة يؤدي إلى غموض وتعقد النظام الضريبي، الأمر الذي يجعل تطبيق القوانين الضريبية في غاية الصعوبة بالنسبة إلى أعوان الإدارة الضريبية أو المكلفين بالضريبة على حد سواء، والمتتبع للقوانين المالية في الجزائر يلاحظ أنه لا تكاد تخلو هذه القوانين من التعديلات أو الإلغاءات من سنة إلى أخرى، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 27 : مختلف التعديلات التي مست القوانين الضريبية للفترة 2010-2022.

السنوات	عدد التعديـــلات ما بين تعديل ، إلغاء و إتمام					
	قانون ضرائب مباشرة	قانون الضرائب غير المباشرة	قانون الرسم على رقم الأعمال	قانون التسجيل	قانون الطابع	قانون الإجراءات الجبائية
2010	25	04	03	02	06	09
2011	29	01	10	32	30	16
2012	15	02	08	04	02	18
2013	04	00	02	01	01	11
2014	09	02	08	02	02	06
2015	45	03	11	09	09	14
2016	07	04	05	00	06	13
2017	31	03	15	00	06	25

[1] Guy gilber, alaingheurant, **la fiscalité local en question**, Montchrestein, ETA, 1998, p:65.

2018	14	02	08	20	03	20
2019	10	00	01	00	04	07
2020	53	01	19	02	06	25
2021	35	02	08	02	05	29
2022	48	05	08	08	00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية.

يتضح من خلال هذا الجدول بأن النظام الضريبي الجزائري غلب عليه كثرة التعديلات لنصوصه كل سنة والتي تتضمن إما إلغاء بعض المواد أو تعديل أحكامها أو تتميمها ببنود وفقرات جديدة والتي مست كافة أنواع الضرائب، مما زاد في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي وعلى الرغم من أن هذه التعديلات تهدف إلى تفعيل النظام الضريبي من أجل تحقيق أهدافه إلا أن النظام الضريبي مازال لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى صعوبة مواكبة هذه التعديلات وعدم وضوح الرؤية بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة واتساع الفجوة بينهم، الأمر الذي ساهم في زيادة التهرب الضريبي.

2- مؤشر تكلفة التحصيل:

تعتبر تكلفة التحصيل من أحد المؤشرات لقياس فعالية النظام الضريبي وأداء الإدارة الضريبية، وهو ما يتفق مع قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل وتعني أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة أقل بكثير من الحصيلة الضريبية.

جدول28:تطور مؤشر تكلفة التحصيل خلال الفترة 2012-2017

السنوات	الإيرادات الضريبية الإجمالية للإدارة (مليون دج) (1)	التكلفة الإدارية الإجمالية (مليون دج) (2)	تكلفة(2/1)
2012	1.187.587.965,41	33.826.271,54	2,85
2013	1.169.653.315,40	27.434.182,03	2,35
2014	1.264.648.258,75	28.346.043,61	2,24

2015	1.450.720.148,02	30.511.196,61	2,10
2016	1.594.150.620,60	29.634.411,41	1,86
2017	1.754.740.000,00	28.000.000,00	1,60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشاريع التمهيدية لقانون تسوية السنوات من 2012 إلى 2017.

من خلال القراءة الأولية للجدول نلاحظ أن تكلفة الإدارة الضريبية مقارنة بالايرادات الضريبية سجلت ما نسبته 1.6 % سنة 2017 وتعتبر نسبة غير مرتفعة مقارنة بالسنوات السابقة التي قاربت 3%وهذا راجع أساسا إلى استراتيجية ومسارات الإصلاح وتحديث الجهاز الإداري التي تبنتها الحكومة على جميع المستويات، وسجلت كأعلى نسبة 2.85 %سنة 2012 نتيجة ارتفاع نفقات التسيير الإداري لمختلف مصالح الإدارة الضريبية وخاصة بعد الانطلاق الرسمي لمراكز الضرائب.

3- حل المنازعات الضريبية:

تعتبر المنازعات الضريبية المرآة العاكسة لمصداقية النظم الضريبية ومقياسا لفعاليتها من حيث احترام الإجراءات الضريبية لربط الضريبة من حيث التأسيس أو التحصيل أو المراقبة للضرائب المختلفة، لذا تعتبر الوسيلة المثلى لتلبية مطالب المكلفين بالضريبة دون اللجوء للقضاء، والجدول الموالي يبين لنا معدل التغطية الإجمالي لمختلف قضايا المنازعات الإدارية المقدمة للمصالح الضريبية المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة للفترة 2016-2020.

جدول 29:تطور عدد قضايا المنازعات الضريبية خلال الفترة 2016-2020

الوحدة : عدد الملفات

نوعية التحقيق	السنوات	الشكاوى قيد الدراسة في بداية السنة	الشكاوى المسجلة	المجموع	الشكاوى المعالجة	قرارات الرفض الكلي	قرارات القبول الكلي (الإلغاء)	قرارات القبول الجزئي	معدل التغطية الإجمالي
التحقيق في المحاسبة	2016	348	609	957	502	354	33	115	%52
	2017	483	356	839	549	433	10	106	%65
	2018	324	425	749	515	386	13	116	%69
	2019	226	444	670	408	302	9	97	%61
	2020	264	460	724	476	335	124	17	65.74 %
التحقيق المصوب	2016	9	10	19	6	5	1	0	%32
	2017	11	7	18	8	4	0	4	%44
	2018	13	14	41	23	16	1	6	%56
	2019	18	34	32	20	19	0	1	%63
	2020	12	34	46	38	18	2	18	82.60 %

المصدر : العقون رشيد، بوسماحة محمد، **دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة – دراسة حالة الجزائر (2016-2020)**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص 310-313.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معدل معالجة الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة تراوح ما بين 52 % إلى 69%وهو معدل متوسط نسبيا،أما فيما يخص التحقيق المصوب فتراوح المعدل ما بين 32 % و82.60% وهذا ما يدل على وجود جهد معتبر في معالجة الشكاوى حيث ارتفعت النسبة من 32 % سنة 2016 إلى 82.60 % سنة 2020، وعلى الرغم من هذه المعدلات يمكن القول أن نسبة التكفل تبقى دون المستوى المطلوب ويمكن إرجاعه للأسباب التالية:

- ✓ عدم التحكم في تفسير نصوص القانون الضريبي من طرف موظفي الإدارة الضريبية؛
- ✓ تراكم حجم الشكاوى وعدم إمكانية الفصل فيها من طرف الإدارة الضريبية؛
- ✓ عدم احترام الآجال القانونية للبث في المنازعات؛
- ✓ محدودية الموارد البشرية والمادية مقارنة بحجم القضايا.

المبحث الثالث: عوائق فعالية النظام الضريبي الجزائري وتحدياته.

رغم الأهمية التي توليها الدول لأنظمتها الضريبية إلا أنها تعاني من العديد من التحديات وذلك بدرجات مختلفة من دولة لأخرى ويرتبط ذلك بشدة درجة نمو الدولة والتوجهات العقائدية والاجتماعية لشعبها، لذلك فهي تسعى جاهدة من حين إلى أخر إلى إدخال إصلاحات ضريبية جديدة عليها من أجل الاستجابة للأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية القائمة،ذلك لأن الضرائب تحتل مركزا متميزا في الدراسات المالية، باعتبارها وسيلة استراتيجية يصعب الاستغناء عنها لتفعيل عملية التنمية الاقتصادية وأداة لتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية، ومن أجل ذلك عمدت الدول إلى الاهتمام بجميع جوانب النظام الضريبي، فقامت بتطور الجانب التشريعي وأدخلت إصلاحات أخرى تمثلت في عصرنة إدارتها الضريبية، فوفرت جميع الوسائل المالية والمادية والبشرية، إلا أن الواقع أثبت غير ذلك حيث بقيت هناك عوامل عديدة تعيق فعالية النظام الضريبي وتحديات يقف أمامها عاجز، لهذا سنحاول في هذا المبحث الوقوف على أهم المعوقات والتحديات التي تواجه تحقيق فعالية النظام الضريبي.

المطلب الأول: التحديات الداخلية للنظام الضريبي.

يواجه النظام الضريبي الجزائري العديد من المشاكل والعوائق النابعة من البيئة المحلية والتي تحول دون تحقيقه للأهداف المرجوة منه وتؤثر على دوره الفاعل في تعبئة الإيرادات العامة للدولة ومن هذه العوائق:

1- عدم استقرار النظام الضريبي في الجزائر: لم يتمكن النظام الضريبي الجزائري من تحقيق الاستقرار، مما أدى إلى تعقده، ويظهر ذلك من خلال التعديلات الصادرة في قوانين المالية السنوية والتكميلية مما أدى إلى عدم تمكن المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية من استيعاب مضمون هذه التعديلات كما أن بعض الصياغات القانونية غير واضحة بشكل دقيق مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية وكثرة التأويل لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الضريبية، حيث تساهم التعديلات الكثيرة في تعقد النظام الضريبي من خلال ما يلي[1]:

- ✓ صعوبة مواكبة التعديلات المستمرة من طرف إدارة الضرائب والمكلفين على حد سواء؛
- ✓ إن كثرة التعديل لأحكام التشريع الضريبي يؤدي إلى خلق وضعيات قانونية مختلفة بين التعديل والآخر، خاصة إذا كانت هذه التعديلات في إطار قوانين المالية التكميلية؛
- ✓ التعديل الكثير للقوانين الضريبية يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي نتيجة صعوبة فهم وإدراك التغيرات في التشريع الضريبي من طرف المكلفين، فبحسن نية قد يغفل المكلف عن الإجراءات الجديدة مما يعرضه إلى عقوبات و غرامات ضريبية؛
- ✓ كثرة التعديلات تعطي حالة اللايقين بالنسبة للمكلف، وبالتالي لا يتمكن من معرفة وإدراك الوضعية الضريبية التي سوف تطبق عليه، كما تعطي انطباعا بعدم العدالة وبأن الهدف منها هو زيادة الحصيلة الضريبية فقط.

2- الفساد الضريبي: يعتبر الفساد من التشوهات التي تصيب الأنظمة ككل، فهو يؤدي إلى عدم السير الحسن لها وعرفت منظمة الشفافية الدولية الفساد على أنه: "سوء استخدام السلطة العامة

[1] يوسف قاشي، **قراءة في النظام الضريبي الجزائري – المعوقات والحلول** –، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022، ص 76.

لربح منفعة خاصة "[1] ونقصد هنا الفساد الذي يمس الإدارة الضريبية أي الانحرافات الإدارية والمخالفات التي تصدر عن موظفي الإدارة الضريبية أثناء تأدية مهامهم.

وقد عرف الفساد الضريبي على أنه: "أحد أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب موقعي الضرائب النزهاء من جهة وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الإنفاق العوضي من جهة أخرى "[2].

ويعتبر الفساد الضريبي المعوق الأكبر لكافة دعائم التنمية ومحاولات التقدم ويمتد أثره إلى شتى نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية:[3]

✓ **على الصعيد الاقتصادي يؤدي الفساد إلى:**

- نقص الأموال في الخزينة العامة للدولة وبالتالي نقص الادخار العام؛
- عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع وعدم قدرتها على تشجيع المستثمرين ومنحهم إعفاءات؛
- ركود اقتصادي وارتفاع معدلات التضخم؛
- ظهور ما يعرف بالاقتصاد الخفي.

✓ **على الصعيد الاجتماعي يؤدي الفساد الضريبي إلى:**

- الشعور بعدم المساواة واللاعدالة من قبل المكلفين النزهاء؛

[1] رميساء بنادي، السعيد خويلدي، **العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد**، دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، 2020، ص 463.

[2] بوعلام ولهي، **أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر**، الملتقى الدولي حول تقييم آثار برامج الإستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والإستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص 259.

[3] امباركة سالم العماري، حسني رمضان الشتيوي، **حوكمة النظام الضريبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي "دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين في مصلحة الضرائب الواقعة غرب ليبيا"**، المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، المؤسسات وإشكاليات التنمية في الدول النامية (ليبيا نموذجا)، ص ص559 .560

- الآثار السلبية على حياة الأفراد داخل المجتمع نتيجة لعدم قدرة الدولة عن تلبية الكثير من متطلباتهم واحتياجاتهم في مختلف المجالات (التعليمية، الصحية، الخدمية ...) خاصة في الدول التي لا تمتلك موارد أخرى.

✓ **على الصعيد السياسي يؤدي الفساد الضريبي إلى:**

- تشويه الدور المطلوب من الحكومة بشأن تنفيذ السياسة العامة للدولة وتحقيق مستهدفات خطط التنمية؛

- انهيار وضياع هيبة دولة القانون والمؤسسات بما يعدم ثقة الأفراد فيها؛

- اضعاف كل جهود الإصلاح المعززة للديمقراطية بما يتزعزع معه الاستقرار السياسي؛

- إقصاء الشرفاء والأكفاء من الوصول للمناصب القيادية بما يزيد من حالة السخط بين الأفراد ونفورهم من التعاون مع مؤسسات الدولة؛

- إعاقة وتفويض كافة الجهود الرقابية على أعمال الحكومة والقطاع الخاص.

وتجدر الإشارة إلى أن مكافحة الفساد الضريبي في الجزائر لا تقتصر على قوانين ردعية فقط بل يتطلب ضرورة تشجيع وترقية دور كل الفاعلين من وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني إلى تحسين المنظومة القانونية للضرائب وتفعيل دور الرقابة الضريبية وتعزيز الشفافية والمساءلة وزيادة التوعية بأضرار الفساد الضريبي من خلال حملات تحسيسية وطبعا لا يتم ذلك إلا بوجود إرادة سياسية حقيقية تشرك كل الفاعلين في ظل الحكم الراشد.

3- التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز المشاكل والمعيقات التي يواجهها النظام الضريبي الجزائري، حيث يمس بحصيلة النظام الضريبي ويؤدي إلى حرمان الدولة من إمكانيات مادية ضخمة تغطي بها نفقاتها ويعرف التهرب الضريبي بأنه "تجنب جزئي أو كلي باستخدام طرق

مختلفة لدفع الالتزامات الضريبية المستحقة لشخص طبيعي أو اعتباري أيضا، يمكن اعتبار التهرب الضريبي بمثابة رد دافع الضرائب على الضغوط المالية للدولة"[1].

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه "تخلص المكلفُ كليا أو جزئيا من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها[2].

كما يقصد به "التخلص من دفع الضريبة أو تقليل مبلغها ويكون ذلك إما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة، أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء، وذلك بتعمد المكلفين تقديم بيانات مالية كاذبة عن دخولهم سواء كان ذلك بإظهار الايرادات بأقل من مبلغها الحقيقي أو المبالغة في النفقات أو عدم الافصاح عن بعض أو كل دخولهم[3].

و يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي أثار في غاية الخطورة على فعالية النظم الضريبية، يمكن أن نوجزها فيما يلي[4]:

- الإخلال بالهدف المالي للضريبة: ضياع الخزينة العامة وفقدانها جزء معتبر من الإيرادات المتوقعة من الاستقطاع الضريبي، مما يجعل الدولة غير قادرة على تغطية نفقاتها العامة وممارسة واجباتها تجاه المجتمع على أكمل وجه؛
- زيادة وفرض ضرائب جديدة: انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى زيادة ورفع معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة؛
- مشاكل مالية ناتجة عن الاقتراض الجديد: اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية، مما يؤدي إلى خلق مشاكل تتعلق بسداد الفرض وفوائدها؛

---

[1] Ana Maria Comanadaru,SorinaGeaninaStanescu,AdrianaPaduraru,The henomenon of tax evasion and the need to combat tax evasion ,The journal contemporary economy revistaeconomiacontemparana,Vol 3, 2018 ,P 125.

[2] خالد الخطيب، **التهرب الضريبي**، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، 2000، ص160.

[3] إيمان يحيى محمد، **التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 04، 2013، ص 94.

[4] عيدي الطيب، بوشيخي عائشة، **دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص 403.

- أثر سوء توزيع العبء الضريبي: ينتج عنه الإخلال الكبير بقاعدة العدالة والتضامن بين أفراد المجتمع؛

- آثار اجتماعية جانبية: تدهور الحس الضريبي لدي الكثير من المكلفين وتدهور عامل الصدق في المعاملات وزيادة تعميق الفوارق الاجتماعية.

ويأخذ التهرب الضريبي شكلين[1]:

✓ **التهرب المشروع:** كما يطلق عليه بالتجنب الضريبي، وهو ذلك النوع الذي يعتمد على الثغرات القانونية الموجودة في القانون الضريبي في الدولة، حيث يقوم المكلف على تجنب الواقعة المنشأة للضريبة.

✓ **التهرب غير المشروع:** يطلق عليه بالغش الضريبي ويعرف على أنه عمل مخالف للقانون سواء عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها، أو إخفاء مستندات لديه أو أن لا يقدم إقرارا ضريبيا معتمدا على الإهمال الملاحظ في الإدارة الضريبية، أو تقدير الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية، أو تقديم فاتورة مزورة أو الغش في أنواع السلع.

وبخصوص تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد الجزائري فقد أعلن المدير العام للضرائبأن مجموع المبالغ المستحقة على المكلفين بالضريبة (أفراد وشركات) بلغت 2500ألف مليار دينار لسنتي 2015 و2016، مشيرا بأن بعض المطالبين بتلك الضرائب لم يعد لهم أثر، فيما اختفت بعض الشركات عن الوجود ولم يعد لها أي كيان قانوني. وأوضح بأن التهرب الضريبي ناتج أساسا عن عمليات الاستيراد، حيث يحاول المتعاملون إخفاء القيمة الحقيقية لوارداتهم، إضافة إلى الوحدات الصناعية التي تنشط بصورة غير شرعية، ودون تقديم أي تصريح عن هذه النشاطات، وبهذا الخصوص تم إنشاء خلية لمتابعة عمليات التصحيح الضريبي المفروضة على المتهربين من تسديد المستحقات الضريبية، وأكد بأن مصالحه تعتمد حاليا على عقود تبرم بالتراضي مع المعنيين لتمكينهم من تسديد قيمة الضرائب مع إلغاء الغرامات المالية الإضافية المفروضة بسبب التأخيرات المستحقة عن تسديد الضريبية.

[1] حساني بن عودة، بن دية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، **جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، مجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016، ص ص 58 59.

ومن جانب أخر، أعلن المدير العام عن استحداث جهاز لمكافحة الرشوة في قطاع الضرائب، وقال بأن مصالحه اكتشفت مؤخرا تورط مسؤولين في قضايا فساد، وجاء قرار المدير العام للضرائب بتحريك المفتشية العامة للتحقيق في التهم الموجهة لمسؤولين في مديريات الضرائب بتلقي رشاوي وامتيازات لمتعاملين وتجار وشركات، خاصة بعد تفجر قضايا فساد في قطاع الضرائب بعدما تم توقيف مدراء وإطارات ومفتشين في سلك الضرائب من مختلف أنحاء الوطن في حالة تلبّس بالرشوة والفساد وعمليات ابتزاز[1].

ان مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين نظرا للتحايل والثغرات القانونية التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة.

- الاقتصاد غير الرسمي: يمثل الاقتصاد غير الرسمي ظاهرة تشترك فيها جميع الدول سواء المتقدمة أو النامية منها،ويعرف الاقتصاد غير الرسمي بأنه ذلك الجزء من الاقتصاد الذي يكون خفيا وغير معلنا بغرض تجنب الضرائب، القوانين والتنظيمات التي وضعتها الدولة في منظومتها المعيارية التي سطرتها لسير الاقتصاد الوطني[2]،وقد أصبح هذا الاقتصاد اقتصادا كاملا موازيا يتمتع بجميع قواعد السوق وتشكيل القيمة وتراكم رأس المال، يسير بالموازاة مع الاقتصاد الرسميالمهيكل إداريا، وليس قطاعا غير رسمي فقط[3].

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي تعاني من تفاقم ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي وهو ما يوضحه الجدول التالي:

---

[1] عبيرات لخضر، **فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة –دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري–**، مرجع سبق ذكره، ص ص 216 –217 .

[2] نسرين يحياوي، **الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016، ص 290.

[3] موسوس مغنية، **ضبط الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر لزيادة إيرادات الخزينة العامة**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص 178.

جدول 30:تطور الحجم التقديري للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر

الوحدة: مليار دج

البيان	الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات	نسبة الاقتصاد غير الرسمي	حجم الاقتصاد غير الرسمي
2005	4209.1	%7.80	328.8576
2006	1619.408	%10.40	478.1963
2007	5263.5778	%15.10	796.8571
2008	6046.1489	%16.60	1001.61
2009	6858.9464	%21.30	1461.83
2010	7811.2062	%18.60	1456.47
2011	9346.5	%16.70	1565.19
2012	10673.216	%22.70	2424.65
2013	11679.901	%21.90	2561.41
2014	12570.786	%24.50	3085.37
2015	13578.4	%24.40	3315.65
2016	14499.5	%22.00	3185.17
2017	14876.1	%23.70	3529.58
2018	15711.3	%22.60	3550.11
2019	16374	%21.30	3486.97

المصدر: حموش خولة، **فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، خميس مليانة، 2021-2022، ص 144.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ارتفاعا مستمرا في حجم الاقتصاد الرسمي وهي تمثل نسب معتبرة تدعو إلى تدارك خطورة الوضع مما يستدعي وضع سياسات لدمجها في الاقتصاد الرسمي وتشجيع الأفراد على وضع أموالهم في المنظومة المصرفية واصدار قوانين تحد من توسع الأسواق الموازية.

المطلب الثاني: التحديات الخارجية للنظام الضريبي:

تعمل الأنظمة الضريبية في بيئة اقتصادية منفتحة على العالم نتيجة انتماء الدول إلى المنظمات والمؤسساتالدولية والالتزام اتجاهها كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وهو ما ينعكس على أنظمتها الضريبية ويفرض عليها جملة من التحديات تمنعه من تحقيق أهدافه منها:

1- الازدواج الضريبي:يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من مختصي المالية العامة، بأنه عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي[1]، ويشترط لقيام الازدواج الضريبي توافر عدة شروط نوجزها كما يلي[2]:

✓ وحدة المكلف بالضريبة: من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. هذا الشرط لا يثير صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعية بخلاف الحال بالنسبة للأشخاص الاعتبارية. ففرض ضريبة على أرباح شركات المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركات على المساهمين لا يؤدي إلى ازدواج من الوجهة القانونية لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة وإن أدى إلى ذلك من الوجهة الفعلية بسبب وحدة المصالح بين الشركات والشركاء. حيث يتحمل المساهمون في النهاية الضريبتين. ولهذا يفرق علماء المالية في هذا الصدد بين نوعين من الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الاقتصادي. فنكون أما ازدواج ضريبي قانوني عندما يكون

---

[1] بن شعوان فاتح، حاشي النوري، **الازدواج الضريبي وطرق تفاديه ومعالجته**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد السادس، العدد الأول، أفريل 2022، ص 30.

[2] عزوز مفتاح، علواش نعيمة، **الازدواج الضريبي – المفهوم وآليات المعالجة**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الحادي عشر،المجلد 11، العدد 02، 2018، ص ص 82 -83.

المكلف القانوني هو نفسه الذي يخضع لضريبتين أو أكثر. أما الازدواج الضريبي الاقتصادي فهو الذي يحصل عندما يكون هناك رابطة اقتصادية تربط بين المكلف الأول بالضريبة الأولى وبين المكلف الثاني بالضريبة الثانية.

✓ وحدة المادة الخاضعة للضريبة: يتعين كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلا لضريبة أكثر من مرة واحدة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا؛

✓ أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابه: يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. ونظرا لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة فإن اتفاقات منع الازدواج الضريبي المبرمة بين الدول تحدد الضرائب التي تعتبر متشابهة بين الدول الموقعة عليها. ويقصد هنا أن تكون من الناحية القانونية واحدة؛

✓ وحدة الفترة الزمنية التي فرضت فيها الضريبة: يعني ذلك أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على ذات الشخص في نفس المدة، وعلى ضوء ذلك فلا نكون بصدد ازدواج ضريبي في حالة ما إذا فرضت ضريبة معينة على دخل تحقق في سنة معينة ثم فرضت نفس الضريبة على نفس الدخل في سنة أخرى.

ومن خلال ما سبق فإن الازدواج الضريبي كظاهرة اقتصادية يحدث بتوافر عدة شروط لا يقوم بدونها، فيتوجب أن يخضع نفس الشخص ونفس الوعاء خلال نفس المدة الزمنية لنفس الضريبة. ومن دون ذلك لا يمكن القول بقيام الازدواج الضريبي.

ونظرا لخطورة هذه الظاهرة فإنها مازالت تنال عناية كبيرة من طرف رجال المالية والاقتصاد وذلك للنتائج الخطيرة الناجمة عنها من الناحية الاقتصادية، فبالنسبة للمجال الداخلي كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن قوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة، أما على المستوى الدولي فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولي.

2- **المنافسة الجبائية:** ظهر مصطلح المنافسة الجبائية TaxCompetition في العديد من الأدبيات الأكاديمية، حيث حظي باهتمام سياسي وأكاديمي كبير في الآونة الأخيرة وهذا نتيجة الفروقات والاختلافات الموجودة في الأنظمة الضريبية الدولية وما أتاحته من فرص للشركات ومجمعات الأعمال الدولية في تحويل وتآكل القاعدة الضريبية، حيث شهدت البيئة الجبائية أواخر سنة 2017 منافسة جبائية حادة بين الدول، حيث لجأت إلى خفض معدلات ضرائبها وهذا بعد الاصلاح الضريبي الذي أدخلته الولايات المتحدة الأمريكية في نفس السنة بحجة الحفاظ على الاستثمار الأجنبي داخل أغلب دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 31: التغيرات المنهجية في معدلات الضرائب القانونية في بعض دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

الدولة	2017	2018	التغير	سنة التطبيق
أستراليا	% 30	%25	%5	2027-2024
بلجيكا	%34	%25	%9	2020-2018
فرنسا	%34.4	%25	%9.4	2022-2020
اليونان	%29	%26	%3	2019
الكيان الصهيوني	%24	%23	%1	2018
لوكسمبورغ	%27.1	%26	%1.1	2018
هولندا	%25	%21	%4	2021-2019
النرويج	%24	%23	%1	2018
السويد	%22	%20	%2	جويلية 2018
سويسرا	%21.1	%18.2	%2.9	2019

المملكة المتحدة	%19	%17	%2	2020
الولايات المتحدة	%38.9	%25.8	%13.1	2018

Source Andrew B Lyon and William A McBride . Assessing U S Global Tax Competitiveness after Tax Reform . National Tax Journal . Volume 71 . Number 4 . December 2018 . P 751 788

كلفت هذه الاصلاحات الجبائية ميزانيات الدول خسائر كبيرة من حيث حجم الإيرادات المالية المحصلة سنويا، حيث قدرت الحصيلة الضريبية التي خسرتها الحكومة الأمريكية جراء إدخال قانون الاصلاح الجبائي لسنة 2017 والذي مس عدة ضرائب إلى جانب ضريبة الأرباح على الشركات ما يقدر ب 1.456 تريليون دولار منها 34 مليار دولار خسائر ضريبية متعلقة بضريبة الأرباح على الشركات ستفقدها ميزانية الحكومة الأمريكية على مدار عشرة سنوات منذ إدخال هذا الإصلاح[1].

3- التجارة الالكترونية:

لقد أصبحت النظم الضريبية أمام تحدي جديد فرضته العولمة والتطورات الحاصلة في مجال المعلومات والاتصال وهو ما يعرف بالتجارة الالكترونية والتي تعد وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الانترنت، وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تخرق حاجز الزمان والمكان، لهذا أصبح النظام الجبائي المصمم على أساس المعاملات التقليدية يعاني من وجود ثلاث فجوات وهي:

الفجوة التشريعية: تمثلت في عدم ملاءمة التشريع الجبائي والذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة المعاملات التجارية التقليدية وقصوره في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، وعلى الرغم من إعلان بعض الدول عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية إلا أنه لا يتوافق مع الإصلاحات

[1] نذير بلعوم، أكرم لحمادي، محمد أنيس كليبات، **التحديات والمشاكل الضريبية الدولية: تشخيص للبيئة الجبائية الجزائرية**، الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المنعقد يوم 26 فيفري 2022، ص 59.

التشريعية، لذلك كان لزاماً عل الدول تعديل قوانينها وتشريعاتها مع التطور الحاصل في التجارة الإلكترونية.

الفجوة الإدارية: يعتبر الإدارة الجبائية هي الجهاز المختص في تنفيذ القوانين الجبائية في ظل الموازنة بين ثلاث مصالح:[1]

– مصلحة الدولة: وتتوافر لغزارة الحصيلة ومرونتها؛

– مصلحة الممول: وتتوافر لمراعاة توزيع أعباء الضريبة على سائر الأفراد بما يحقق العدالة بالتفرقة بين أنواع المداخيل؛

– مصلحة المجتمع: وتتوافر هذه المصلحة بمقدار ما تحققه الضريبة من تقدم اقتصادي وزيادة الرفاهية المنشودة لأفراد المجتمع بسبب خدمات الدولة.

ومنه يصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التكنولوجية لضمان أعلى مستوى من الكفاءة والفعالية للنظام الجبائي، إلا أن هناك قصور مسجل في أداء الإدارة الجبائية نظراً لعدم تطوير أساليب عملها مما ينتج عنه فجوة إدارية.

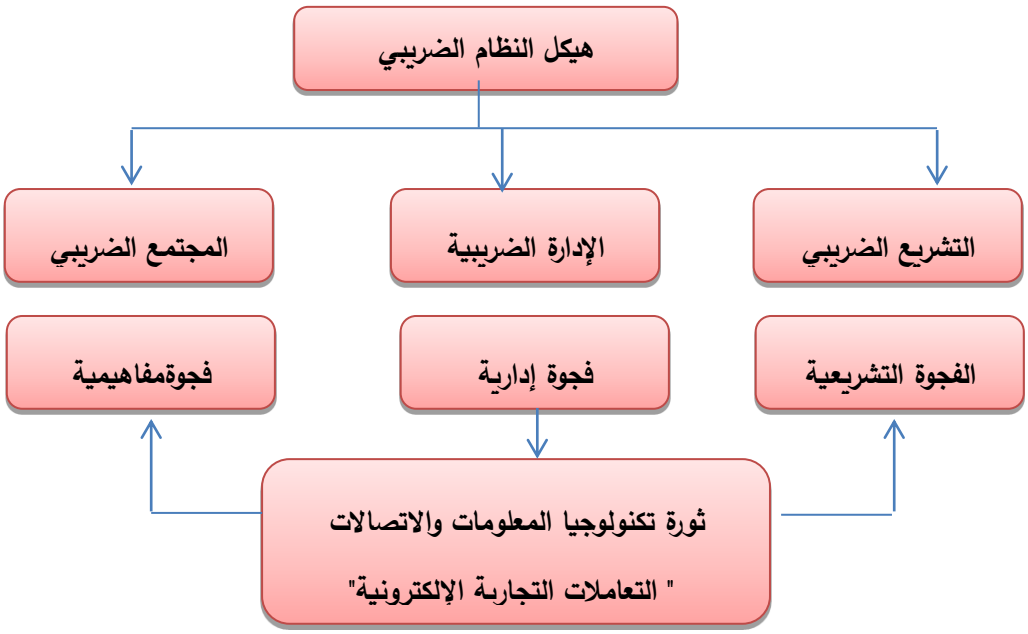
الفجوة المفاهيمية: يعاني المجتمع الجبائي من وجود فجوة مفاهيمية، فعلى الرغم من تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، فإنه لايزال هناك قصور في فهم المفاهيم والمفردات الخاصة بها، وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية.[2]

وهو مايمكن توضيحه في الشكل التالي:

[1] قاسم نايت علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2008، ص 87.

[2] مولود مليكاوي،**آليات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الالكترونية**،مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، 30 جوان 2019، ص32.

شكل 13:العلاقة بين النظام الجبائي والتقدم التكنولوجي



المصدر: مليكاوي مولود، آليات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

وتطرح المعاملات التجارية الإلكترونية العديد من المشكلات التي تحد من قدرة النظام الجبائي على إخضاعها للضرائب، ومن أبرز التحديات التي يواجهها النظام الجبائي على التجارة الإلكترونية ما يلي[1]:

- مشكلة الحصر الضريبي: تبرز هذه المشكلة بسبب أن جزءاً كبيراً من التجارة الإلكترونية يعتبر غير مرئي، لأن مفهوم التجارة الإلكترونية متعدد الأبعاد وتأخذ التجارة الإلكترونية أشكالا ومستويات عديدة حيث تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض، أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين، أو بين المؤسسات التجارية والحكومية، وذلك قد يكون داخل الدولة أو بين الدول، أو قد تتم بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي.

[1] جمال معتوق، وايمان كموش،**الإشكالات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي**،مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019، ص126.

- مشكل السيادة الضريبية: ويقصد به تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ويتعدى مفهوم السيادة الضريبية نطاق القطر الجغرافي، بحيث يصل الحق ليشمل الأشخاص التابعين لها والموجودين في الخارج؛

- تحديد هوية وموقع المكلف: بينما تنطوي الهياكل التجارية العالمية في الاقتصاد على تحديد المكلف، فإن هذه التحديات تتضاعف في الاقتصاد الرقمي، فعلى سبيل المثال قد لا تفرض قوانين السوق على المؤسسات التي تقوم بعمليات البيع عن بعد القيام بأي تسجيل أو تحديد هوية في الدول الخارجية عن موقع إقامتها، وهذا ما يطرح مشكلة بالنسبة للإدارات الجبائية التي لن تتمكن بسهولة من التعرف على البائع الخارجي، وبالتالي عدم ضمان الامتثال للقواعد الجبائية، حتى بالنسبة للمستهلك فهناك العديد من الطرق التي تمكن للإدارة الجبائية من تحديد موقع المستهلك، لكنها تبقى محدودة طالما أن المستهلك بإمكانه إخفاء موقعه.

- صعوبة إثبات التعاملات والعقود: تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابة (أو ما يعرف بالتوثيق) وعلى هذا الأساس فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ في الحسبان العمليات التي تتم إلكترونياً من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال، أضف إلى ذلك تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الجبائية على معرفة محتوى المبادلات وبالتالي قيمتها (ثمنها) ولا أيضا أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقا بالنسبة لجباية الضرائب.

- الطبيعة الافتراضية للمعاملات: إن السياسات الجبائية الحالية المرتبطة بالاقتصاد التقليدي واضحة المعالم، حيث يرتبط إنتاج السلع والخدمات بالتواجد المادي وهذا ما يسهل معرفة مكان فرض الضرائب، أما في الاقتصاد الرقمي فلا يمكن تطبيق النظام الجبائي نفسه، فالعملية التجارية تتم دون وجود فعلي وملموس للسلع والخدمات أو لمكان التبادل وهذا ما يحد من إمكانية فرض أي ضريبة على هذا النوع من المعاملات.

4- **الجنات الضريبية:** تعاني الجزائر كغيرها من الدول من مشكلة تهريب الأموال نحو الجنات الضريبية كما يطلق عليها أيضا الملاذات الضريبية وقد ارتبط الظهور الأول له بجذب الاستثمارات الأجنبية إلا أنه أصبح آلية من آليات التهرب الضريبي الدولي المعاصر، وذلك من خلال تمكين الممارسات السلبية للأفراد والشركات وهو ما يؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي،وتعرف الجنات

الضريبية على أنها: "مقاطعة قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدا أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتمادا على هذه الميزة ،وعادة ما تمنح هذه المقاطعات القضائية ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفه الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال"[1].

كما تعرف: "مناطق تتميز بضغط ضريبي منخفض أو شبه معدوم،وهي دول تتمتع أنظمتها البنكية والمالية بالصرامة الكبيرة فيما يتعلق بسرية المعاملات التي تخص عملاتها الأجانب"[2].

وقد قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) تعريفا للجنات الضريبية على أنها"الدول التي لديها القدرة على تمويل خدماتها العامة بدون ضرائب على الدخل الأسمى أو بمعدل ضريبة منخفض مما يجعلها مكان يتم اللجوء إليه من قبل غير المقيمين للتهرب من الضرائب في دولة موطنهم"[3].

وتتمثل خصائص الجنات الضريبية في[4] :

- كل الجنات الضريبية تقدم السرية وبأشكال مختلفة؛
- انخفاض معدلات الضرائب أو انعدامها؛
- تمتلك الجنات الضريبية خدمات مالية متطورة مقارنة بحجم اقتصادياتها الوطنية؛
- تقوم هذه الأماكن بحماية اقتصادياتها الداخلية من التسهيلات التي تقدمها لتجنب الوقوع في خدع التهرب الضريبي التي تقدمها للغير؛

---

[1] ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخيري، **الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي – حالة الإيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوغل**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص 79.

[2] إلياس قصابي، **التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 26، 2018، ص 176.

[3] تسرين فايز أحمد بدوي، **الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 36، العدد الثالث، 2022، ص ص 173 174.

[4] ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخيري، **مرجع سبق ذكره**، ص 79.

- يتم التحكم في السياسة الداخلية لهذه الدويلات من طرف أشخاص ذوي مصالح مالية من الخارج (وأحيانا تكون هذه المصالح المالية مخالفة للقانون).

وتكلف الجنات الضريبية النظام الضريبي العالمي خسارة 427 مليار دولار سنويا، وبالإعتماد على تقرير شبكة العدالة الضريبية الصادر أواخر نوفمبر 2020يمكن تقدير خسائر الجزائر من الجنات الضريبية بما يزيد عن 429 مليون دولار سنويا بسبب التجاوزات الضريبية الدولية ما يعادل 1.49% من إيراداتها الضريبية المحصلة[1].

[1]وداد بوقلع، مصباح حراق، **الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي – مع الإشارة لحالة الجزائر –**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 62.

خلاصة الفصل :

إن النظام الضريبي الفعال هو الذي يعبر عن حالة الانسجام بين أطراف المنظومة الضريبية والمتمثلة في الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وهذا من خلال سن قوانين وتشريعات ضريبية ملائمة،حيث أفرزت الإصلاحات الضريبية لسنة 1992 تغيرات جذرية في النظام الضريبي الجزائري حيث أصبح تميزه ثلاث اقتطاعات جديدة تمثلت في الضرائب على الدخل الإجمالي،الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة،مما أضفى عليه نوعا من البساطة وأصبح أكثر تلاءم مع المستجدات الاقتصادية غير أن كفاءة وفعالية النظام الضريبي الجزائري ظلت محدودة إن لم نقل منعدمة،حيث تبين فشل محاولة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية،حيث لم يكن لها الدور الفعال في تطوير حصيلة الجباية العادية إذ لا تزال تقتصر على الضرائب غير المباشرة التي تسيطر على الهيكل الضريبي الجزائري، ولا زال مرهون بجملة من التحديات الداخلية من أهمها: عدم الاستقرار وهذا ما تظهره كثرة التعديلات الضريبية، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي بالإضافة إلى التحديات الخارجية والمتمثلة في المنافسة الضريبية والتجارة الالكترونية والجنات الضريبية.

الفصل الثالث

تحليل واقع الحوكمة الضريبية في ظل النظام الضريبي الجزائري

تمهيد

عرف النظام الضريبي الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الهادفة إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، وعلى الرغم من هذه الإصلاحات لا تزال إيرادات الجباية العادية في الجزائر تتميز بعدم الاستقرار والضعف لأنها تعتمد في الأساس على الجباية البترولية، وبالتالي فإن أثر أسعار البترول على تعبئة الموارد المالية للدولة كبير حيث أنه في مرحلة ارتفاع الأسعار تصبح القدرة على التعبئة كبيرة وفي المقابل عند انخفاض الأسعار تظهر الاختلالات المالية التي تشوه الاقتصاد الجزائري، من هذا المنطق يصبح من الضروري تطوير النظام الضريبي خارج المحروقات وإلزامية إرساء مبادئ الحوكمة الضريبية فيه بغية الحصول على موارد مالية مستدامة كفيلة بتغطية النفقات العامة في الجزائر وسعيا إلى تمويل الميزانية العامة من الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية من أجل ضمان تمويل مستقر يرتكز على مساهمة المواطنين في تمويل الخزينة العمومية، وتمكين الجباية العادية من لعب دورها في التنمية الاقتصادية، وسنتطرق في هذا الفصل إلى تحليل واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل الحوكمة الضريبية من خلال المباحث الثلاثة كما يلي:

- المبحث الأول: الأطراف الأساسية للحوكمة الضريبية في الجزائر.
- المبحث الثاني: متطلبات تجسيد الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي الجزائري.
- المبحث الثالث: تقييم واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر.

المبحث الأول: الأطراف الأساسية للحوكمة الضريبية في الجزائر

في ظل التوجه العالمي نحو الامتثال لمبادئ الديمقراطية والعدالة وتحقيق دولة القانون وتعزيز حق الشعوب باعتبارهم أصحاب المصالح في فهم ومعرفة وحتى المشاركة في السياسات العامة للدولة، لهذا فإن تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على هذه السياسات من شأنه تحسين جميع هذه السياسات، ولتجسيد الحوكمة على الأنظمة الضريبية لابد من[1]:

المطلب الأول: حوكمة التشريع الضريبي

يعتبر التشريع الضريبي أحد الأطراف الفاعلة في النظام الضريبي لأنه يسعى إلى تحقيق التوافق والملاءمة بين مصلحة الخزينة العمومية في تحقيق أكبر قدر من حصيلة الضرائب، ومصلحة المكلفين في تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية في نفس الوقت، لهذا يحتاج التشريع الضريبي إلى تطبيق مبادئ الحوكمة لأن من شأن التطبيق أن يعالج العديد من المشاكل ويتفادى العديد من العيوب التي يعاني منها التشريع الضريبي منها:

- عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي بعضها البعض داخل التشريع الضريبي ذاته هو ما يطلق عليه تعبير عدم الاتساق الداخلي وهو ما يتضح من وجود اختلاف وتعارض بل وتناقض في بعض الأحيان بين نص ضريبي معين ونص ضريبي آخر داخل نفس القانون الضريبي والمقصود بهذا العنصر هو التعريف على مدى التماسك في الهيكل وفي الطباعة وعدم وجود اختلافات جوهرية؛

- عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي، وبعض التشريعات القانونية الأخرى وهو ما يطلق عليه عدم الاتساق الخارجي؛

- المبالغة في العبء الضريبي مما يؤدي إلى نقص فائض المستهلك وبالتالي رفاهية المستهلكين؛

- تنوع وتوزع المزايا والإعفاءات الضريبية في عدة قوانين وهو ما يؤدي إلى:

✓ غياب النظرة الكلية الشاملة لموضوع الأعباء والمزايا الضريبية؛

[1] يوسف حسن عثمان جعفر، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة جدة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين**، مرجع سبق ذكره،2017، ص ص 63 64.

✓ ظهور بعض أشكال التناقض والتعارض وأحيانا التشويه؛

✓ فقد النظام الضريبي لأهم عناصره وهو الوضوح والاستقرار في المراكز القانونية، وعدم سهولة معرفة القواعد التي تحكم النشاط الاقتصادي عموما؛

✓ وجود اختلافات وتناقضات بين الأطراف التي تشكل هيكل المنظومة الضريبية وهي التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وهو ما يطلق عليه "فجوة التوقعات الضريبية".

المطلب الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها النظام الضريبي في الدولة فدورها هو تحقيق أهداف النظام الضريبي وهو دور محوري يحول التشريع إلى التطبيق المستهدف، مع الحرص على علاقة مستمرة وجيدة مع المكلفين وبالتالي لا بد من إرساء مبادئ الحوكمة الضريبية لتحسين أداء الإدارة الضريبية، وتتمثل في الآتي:

- جودة الأداء داخل الإدارة الضريبية: تتلخص جودة الأداء في الإدارة الضريبية في الآتي:

✓ إتباع أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يجب أن تتبع الإدارة الضريبية أسلوب إدارة الجودة الشاملة وهو يعتمد على التوجه للعميل الخارجي وهو المكلف وإلى العميل الداخلي وهو الإدارات الفرعية التابعة للإدارة الضريبية وحيث تتطلب أسلوب إدارة الجودة الشاملة تطبيق منهج عمل الفريق المتكاملة، وتوافر البيانات والمعلومات والنظم الداعمة مثل نظم المعلومات المحاسبية ونظم التكاليف وأساليب التدريب ورقابة الجودة وتقييم الأداء بالإضافة إلى توفير القيادات ذات الرؤية القادرة على تحديد المهام الواجبة التطبيق للوصول إلى الأهداف العامة والأهداف الذاتية.

✓ انتهاج مبدأ ديمقراطية الإدارة: يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ ديمقراطية الإدارة التي تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية للمكلفين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم وبمصالحهم.

- التطبيق الصحيح للقانون: يتعين على الإدارة الضريبية أداء واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقانون وأحكام الرقابة على تنفيذها مع عدم إصدار القرارات أو اللوائح إلا في ضوء القوانين، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلافات في تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة وكذلك احترام الحريات الشخصية للمكلفين مما يتعين

معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالمكلفين.

- حسن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية: إن حسن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية يمثل نقطة الارتكاز الأساسية في جودة الأداء لأنهم عمد تلك الإدارة وعنصرها البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية ويؤثر فكره وسلوكه في الحكم على مصداقية هذه السياسات كما يكون على هؤلاء العاملين عبء إرساء دعائم الثقة مع المكلفين، ولذلك يجب أن يكون انتقاء العاملين في الإدارة الضريبية قائما على أسس علمية وموضوعية مع تمتعهم ببعض المزايا التي تكفل بذاتهم كافة الجنود للعمل بجدية وكفاءة.

لهذا فإن اختيار العاملين في الإدارة الضريبية لابد من توفر ما يلي:

✓ تحصيل القدرة المناسبة من المعرفة الضريبية والعلوم الأخرى المتصلة بها؛

✓ التمتع بالخلق القويم في العمل ويتصف بحسن المعاملة والأخلاق الحميدة فيه والعاملين معه؛

✓ الشجاعة الأدبية التي تجعل من العامل في الإدارة الضريبية أن يكون حكما محايدا يعطي كل من المكلف والخزينة العمومية حقه دون خوف؛

✓ إعداد العاملين في الإدارة الضريبية الإعداد التام وذلك في إطار الدورات التدريبية اللازمة لاطلاعهم على كل جديد، وعلى كل تطور الوسائل الكفيلة لجودة الأداء في الإدارة الضريبية وتدعيم فعاليتها بالإضافة إلى تدريبهم على كيفية التعامل مع المكلفين المعاملة الحسنى من ناحية الاستقبال ومن ناحية الإجابة على استفساراتهم والعمل على إقناعهم بالاستناد إلى القوانين واللوائح والتوصيات؛

- رقمنة الإدارة الضريبية: يتعين رقمنة الإدارة الضريبية وإنشاء قواعد بيانات شاملة وتطوير أداء العمل والإنجاز بها عن طريق استخدام أحدث وسائل التكنولوجيا وشبكات الاتصال بهدف التيسير للمكلفين وتقديم كافة الخدمات لهم ونشر الوعي الضريبي بينهم وتسهيل الإجراءات وتوفير الجهد والوقت وتحقيق الجودة الشاملة للمعلومات باستخدام شبكات الاتصال الحديثة من انترنت وخلافه.

- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين: يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بتنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتعميق انتمائهم وشعورهم بمعنى واجبهم في أداء التزاماتهم الضريبية والعمل على

إقناعهم بهذا الواجب وإرساء علاقاتهم بالإدارة الضريبية على أساس قومية قوية مع وضع سياسات تحث في المكلفين نوازع الإحساس بالواجب الضريبي وغرس بذور الالتزام بإعلام الممولين واطلاعهم على ما تؤديه الدولة وما تقدمه من خدمات ذلك لتأصيل الإيمان بالضريبة وبأنها واجب قومي يثبت تأديته عن طيب خاطر عن طريق بث برامج معينة بوسائل الإعلام المسموعة والمرئية والمقروءة.

المطلب الثالث: حوكمة المجتمع الضريبي

يرتبط تحقيق أهداف النظام الضريبي بمدى استجابة المجتمع الضريبي لأداء واجباته الضريبية والعمل على رفع مستوى الوعي الجبائي للمكلفين بالضريبة ليقوموا بأداء واجباتهم بصفة طوعية، وتعزيز كل من الثقة و المستوى الأخلاقي.

من المهم أن يتبنى المكلف بالضريبة (الشخص المعنوي) مفهوم حوكمة الشركات، لأنها تساعد في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، يتم هذا من منطلق أن الشركات التي تعمل وفقا لمبادئ حوكمة الشركات تراعي المصداقية والشفافية في تقاريرها المالية وينعكس الأمر في تصريحاتها الجبائية ووثائقها التبريرية، بالإضافة إلى مسك المحاسبة وفقا للنظام المالي والمحاسبي[1].

ويمكن زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين القيام بما يلي:

– تنظيم حملات إعلامية وبرامج ثقافية قومية لزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين والتعبير بأهمية الضرائب وزيادة الثقة بين المكلف والفاحص الضريبي؛

– تنظيم لقاءات بين المسؤولين في الإدارة الضريبية وممثلي الفئات المختلفة والمهنيين من أجلالوقوف على مشاكل التطبيق وتعديل نسب مجال الربح وزيادة الثقة مع الإدارة الضريبية؛

– طبع الإرشادات الضريبية على البطاقات الانتخابية وبطاقات التموين وأغلفة السلع الأساسية المتداولة لضمان وصول الرسالة الإعلامية للمواطنين؛

[1] بن صوشة صارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 354.

– استحداث قسم إرشاد وخدمة المكلفين بكل إدارة يضم نخبة من الفاحصون للرد على استفسارات المكلفين ومساعدتهم في ملئ النماذج والقرارات الضريبية وشرح الأحكام والقرارات والإجراءات وتبسيطها؛

– إنشاء إدارة بالمصلحة باسم إدارة تنمية الوعي الضريبي لتنفيذ خطة سنوية بالتعاون مع متخصصين في الإعلام وعلم النفس والعلوم السلوكية.

العوامل التي يجب مراعاتها من جانب الإدارة الضريبية لدعم الثقة:

✓ حسن معاملة المكلف وحسن استقباله ومساعدته في إعداد القرار الضريبي بإنشاء إدارة متخصصة بالإدارة الضريبية لخدمة المكلفين؛

✓ توخي الدقة عند الفحص وفقا للدفاتر وعدم إصدارها إلا بعد العرض على رئيس الإدارة الضريبية للتحقق من وجود ضرائب وأسباب موضوعية لإدارتها ودعمها بالمستندات وفقا لأحكام التشريع؛

✓ عدم التشهير بالممول في وسائل الإعلام باعتباره متهربا من الضرائب؛

✓ عدم استناد حالات الفحص الهامة لأي فاحص لم تكن لديه المهارات الكافية لذلك أو بإشراك فاحص آخر معه أصحاب الخبرة.

المبحث الثاني: متطلبات تجسيد الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي الجزائري

في الجزائر وطبقا لتوجهات السلطات العمومية نحو الحوكمة على اعتبارها الحل الفعال لضمان حقوق كافة أصحاب المصالح، سارعت إلى مواكبة متطلبات الحوكمة الضريبية محاولة منها إلى إصلاح المنظومة الضريبية، ومن بين أهم هذه الإجراءات التي قامت بها الجزائر نذكر:

المطلب الأول: إحكام الرقابة الضريبية وتفعيل آليات المساءلة

تعتبر طريقة التصريحات الضريبية أحد الطرق الأكثر استعمالا في تحصيل الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة فهي تقوم على تحديد المستحقات الضريبية من طرف المكلف باستخدام التصريحات الضريبية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية بناء على التشريع الضريبي، غير أن

بعض المكلفين بدفع الضريبة يسعون إلى التملص من دفعها سواء عن طريق التهرب أو الغش الضريبي، لهذا السبب وغيره وضع المشرع الضريبي بعض الآليات من شأنها مكافحة هذه الظواهر وعلى رأسها الرقابة الضريبية وتفعيل آليات المساءلة.

الفرع الأول – إحكام الرقابة الضريبية:

تعتبر الرقابة الضريبية أهم الإجراءات التي تضمنها النظام الضريبي الجزائري، والتي يسعى من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة العمومية وزيادة التحصيل الضريبي، وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال العمل على استرجاع الحقوق التي كانت محل التهرب الضريبي عن طريق عدة أشكال من الرقابة الضريبية.

1- تعريف الرقابة الضريبية:

تعد الرقابة الضريبية وسيلة أو أداة في يد الإدارة الضريبية، حيث منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها.

وقد عرفت الرقابة الضريبية على أنها: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي ،والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة "[1].

وتعرف أيضا: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائيةعلى أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات،بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"[2].

---

[1] Ahmed Hamini, **"L'audit Comptable et financier"**, Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.

[2] عبد المنعم فوزي،"**المالية العامة والسياسات المالية**"،الطبعة الأولى، منشأة المعارف،الإسكندرية، مصر ،بدون سنة نشر، ص46.

ومنه يمكن القول أن الرقابة الضريبية هي عملية إجرائية تقوم بها الإدارة الضريبية، عندما يتم الشك في مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، كما يجب أن يتم ممارسة هذه الرقابة في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها.

2- أهداف الرقابة الضريبية: تسعى الرقابة الضريبية إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة والأنظمة الضريبية، لذا وبناءا على ذلك تقوم هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.

- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء، حيث تعمل على تحديد الانحرافات والتجاوزات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة الجبائية على معرفة وتقييم أدائها والقيام بالإجراءات التصحيحية وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

- الهدف المالي والاقتصادي: ضمان دخول أكبر إيرادات للخزينة العمومية من خلال قمع الغش والتهرب الضريبي من جهة وزيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام من جهة أخرى وبالتالي المساهمة في التنمية.

- الهدف الاجتماعي: يتمثل في تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الضريبية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.

3- المرجعية القانونية للرقابة الضريبية: نظرا للأهمية البالغة للأهداف التي تسعى الرقابة الضريبية إلى تحقيقها من أجل المحافظة على ايرادات الخزينة العمومية، لهذا لابد من وجود

[1] أمال حداش، ناصر شارفي، **أثر النظام الجبائي الالكتروني في زيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر – دراسة ميدانية لعينة من المفتشين والمراقبين الجبائيين–**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01، (2022)، ص176.

مرجعية قانونية تستند إليها، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من القيام برقابة فعالة وعلى أحسن وجه، لهذا فقد حدد المشرع الضريبي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الضريبية يسمح بتحديد سلطات وصلاحيات كل الأطراف المعنية بالرقابة الضريبية، وهذا تجنبا لضياع حقوق الخزينة العمومية من جهة ودون المساس بحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى[1].

3-1- الصلاحيات القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية: إن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الضريبية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها[2]،حيث منح للإدارة الضريبية جملة من الصلاحيات والامتيازات القانونية المتناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الضريبية، تتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي:

- **الحق في الرقابة:** لقد أعطى القانون للإدارة الضريبية الحق في إجراء كل أشكال الرقابة الضريبية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها[3].

ووفقا للنظام الضريبي الجزائري فقد حدد المشرع الجزائري هذه الصور من الرقابة الضريبية من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب والسماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي، ويمكن تقسيم الرقابة الضريبية إلى رقابة داخلية وأخرى خارجية من خلال الشكل التالي:

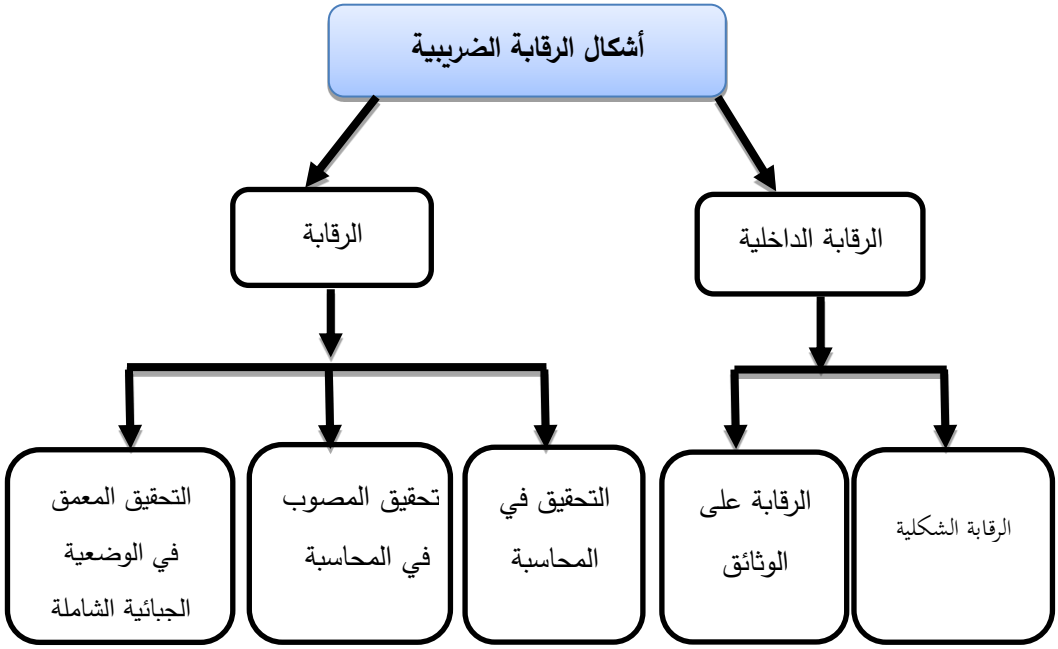
---

[1] سليمان عتير،**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبيةدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011 – 2012، ص 83 84 85 86.

[2] العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 35.

[3] وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائيةلسنة 2023**، المادة 18، ص 8.

شكل 14:أشكال الرقابة الضريبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجانب النظري

- **الحق في الاطلاع:** بالإضافة إلى حق الرقابة التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية، هناك حق آخر لا يقل أهمية عن الرقابة وهو حق الاطلاعحيث لا يمكن القيام برقابة دون التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ويعرف "حق ممنوح للإدارة الضريبية والتي بواسطته سمح لها بجمع المعلومات المتعلقة بوضعية المكلف بالضريبة لضمان صحة التصريحات"[1]، أما المشرع الجزائري فلم يعط تعريفا لحق الاطلاع وإنما أشار إليه في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية" يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها قانونا[2]، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارت الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وأي سلطة إدارية أخرى.
- مصالح الضمان الاجتماعي.

[1]Michel Bouvier .Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt ;Lextenso Edition ; 10ème édition ; 2010 . France ; P 125.

[2]وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 45، ص 30.

- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.
- التجار و الشركات التجارية.
- المؤسسات والهيئات المالية، مثل البنوك، مؤسسات التأمين ... إلخ.

ويعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاععلى الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونا[1]، زيادة على ذلك تطبق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض إلى غاية تمكن الإدارة الضريبية من حق الاطلاع[2].

- **الحق في الزيارة:** نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الضريبية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، حيث يمكن للإدارة الضريبية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناءا على طلب مسؤول الإدارة الضريبية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانهم الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

- **الحق في استدراك الأخطاء :**الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية حدد بأربع سنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الضريبية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالان في التصريحات الجبائية المكتتبة، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الضريبية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.

3-2- حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة: للمكلفين المعنيين بالرقابة الضريبية حقوق كما عليهم واجبات نوجز البعض منها في ما يلي:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 62، ص 36.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 63، ص 36.

3-2-1 حقوق وضمانات المكلفين الخاضعين للرقابة الضريبية: بمقابل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية ومن أجل خلق توازن بين واجبات المكلفين بالضريبة وصلاحيات الإدارة الضريبية فقد منح المشرع للمكلفين بالضريبة جملة من الحقوق والضمانات في مواجهة السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية تتمثل في:

- **الإعلام المسبق بالتحقيق والمرفق بميثاق المكلف بالضريبة:** لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته،على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار[1]، ويمتد أجل التحضير إلى خمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة [2].

- **حق الاستعانة بمستشار جبائي:** تحت طائلة بطلان الإجراء يجب أن يشير الإشعار صراحة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة[3].

- **تحديد مدة التحقيق:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق آجالا محددة، وهذه الآجال محددة وفقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة ووفقا لنوع التحقيق كما يوضحه الجدول التالي:

جدول 32: آجال مدة التحقيق

نوع التحقيق	النشاط	رقم الأعمال لكل سنة مالية محقق فيها	مدة التحقيق	السند القانوني
التحقيق في	مؤسسات تأدية	لا يتجاوز 1.000.000 دج	لا تتجاوز 3 أشهر	المادة 20 من

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 20، ص 11.
[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 21، ص 16.
[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**، المادة 20، ص 12.

المحاسبة	الخدمات			قانون الإجراءات الجبائية
	المؤسسات الأخرى	لا يتجاوز 2.000.000 دج	لا تتجاوز 3 أشهر	
	مؤسسات تأدية الخدمات	لا يفوق 5.000.000 دج	لا تتجاوز 6 أشهر	
	المؤسسات الأخرى	لا يفوق 10.000.000 دج	لا تتجاوز 6 أشهر	
	جميع الحالات الأخرى		لا تتجاوز 9 أشهر	
التحقيق المصوب في المحاسبة	جميع الحالات		لا تتجاوز شهرين	المادة 20 مكرر 1من قانون الإجراءات الجبائية
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	جميع الحالات		لا تتجاوز سنة	المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على: **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**.

- **حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الضريبية:** طبقا للمادة 20 والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الضريبية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في أجل30 يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة و40 يوما بالنسبة إلى التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

3-2-2-التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الضريبية: الالتزامات التي يجب على المكلف مراعاتها واحترامها، للاستفادة من الحقوق الممنوحة وعدم التعرض للعقوبات المترتبة عن مخالفة الالتزامات، تتمثل في التزامات متعلقة بالمحاسبة الواجب مسكها من قبل المكلفين والمتمثلة أساسا في:

- تطبيق محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي الساري العمل به.

- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، واللذان يجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانونا.

- بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الضريبية من المكلفين إلى المصالح الضريبية، حيث يجب التقيد التام بالتنظيم والإجراءات التي تفرضها الإدارة الضريبية من خلال جملة التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها.

الفرع الثاني – تفعيل آليات المساءلة لضمان كفاءة استخدام المال العام:

لا يخلو أي نظام مهما كانت طبيعته من المساءلة وتمثل المساءلة مفهوم أبرز بوصفه جزءا من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بل والحكومة ككل، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة،نالت اهتماما متجددا خلال موجات الإصلاح الإداري،والمساءلة في الواقع تطبق في جميع قطاعات المجتمع الحكومية والخاصة الربحية وغير الربحية،وخاصة فيما يتصل بمحاسبة الموظفين،والمسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العامة[1].

وقد عرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم

[1]شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 114.

والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات اللازمة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش[1].

أما هيئة الأمم المتحدة فقد عرفت المساءلة بأنها الالتزام من قيل المسؤولين (في القطاعين العام والخاص) بالقواعد التالية[2]:

- توضيح كيفية تنفيذ الإدارة لمهامها،ومبررات القرارات التي تتخذها.
- التفاعل المباشر مع الانتقادات والمطالب التي تقدم إليها.
- قبول جزء من المسؤولية عن الأخطاء التي تقع،أو الفشل الذي ينتج عن تلك القرارات.
- وجود آلية واضحة تتيح للمواطنين التحقق من التزام الإدارة بمهامها على الوجه المخطط له.
- وجود آلية واضحة للتعامل مع الأخطاء أو الفشل.

وتعني المساءلة مجموع الاجراءات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقا ووسيلة يضمن بها حسن الالتزام بالقوانين من قبل الممارسين للسلطة العامة، وتعتبر المساءلة من الضمانات التي تكفل المصلحة العامة وآلية مهمة من آليات مكافحة الفساد سواء كانت على المستوى الكلي أو الجزئي.

أولا- أشكال المساءلة:

يختلف شكل المساءلة من مجتمع لآخر بحسب اختلاف نظام الحكم السائد فيها وتنظيمها الإداري والسياسي ويمكن تقسيم أشكال المساءلة إلى قسمين أساسيين[3]:

1- المساءلة الرسمية: تشمل هذه المساءلة كافة صور وأشكال المساءلة التي تباشرها سلطات الدولة الثلاث: التنفيذية،التشريعية والقضائية.

---

[1] بلال خلف السكارنة، **الفساد الإداري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2010، ص 208.

[2] بوزيد سايح، **سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية**، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، 2012، ص 58.

[3] شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 116 117.

– مساءلة السلطة التنفيذية:يقصد بها مسؤولية الحكومة عن محاسبة نفسها عبر سبل إدارية،وتعد مساءلة الإدارة العامة عن طريق ممثلي الحكومة (الوزراء المسؤولين عن أعمال الوزارات....) ركن أساسي في النظامين البرلماني والرئاسي،ويعد قيام الوزراء –كل في وزارته– بمساءلة ومحاسبة المسؤولين عن تقديم الخدمات المدنية أمر شديد الأهمية لتجنب حدوث انحرافات في تطبيق السياسات العامة من طرف هؤلاء المسؤولين أو مرؤوسيهم، وهذا كله بغية ضمان جودة الأداء وحسن استغلال المال العام وتطبيق السياسات العامة للدولة.

وتملك السلطة التنفيذية عدة أدوات للمساءلة ومحاسبة الإدارة العامة ،فهي تملك حق التعيين وحق الفصل لكبار المسؤولين الإداريين عندما يحدث تعارض أو انحراف لهؤلاء المسؤولين مع تطبيق السياسات العامة للدولة ،كما تمتلك حق وضع بعض القوانين واللوائح التنظيمية دون الرجوع إلى السلطة التشريعية مما يساهم في إرساء أسس المساءلة،كما لها الحق في الرقابة على المعلومات الرسمية وهذا يساعد كثيرا على مساءلة الإدارة العامة.

- مساءلة السلطة التشريعية: تعد هذه المساءلة من أقدم آليات المساءلة في النظم الديمقراطية،وهي تمثل وظيفة هامة من وظائف البرلمان الذي يلعب دورا مهما في مجال مكافحة الفساد،حيث يتم من خلالها مراقبة أعمال الحكومة،وتحتها تتم المساءلة والمعارضة لضمان استقامة سير العمل الرسمي،ذلك أن للبرلمان السلطة الأهم لإقرار القوانين، وتأتي أهميتها من كون أن أعضاء الحكومة مسؤولين أمام البرلمان الذي يملك كل الحق في مساءلتهم باعتبارها لجهة التي تمثل الشعب،وهو ما يضمن حسن الأداء والوصول إلى الحكم الرشيد.

أما عن أدوات المساءلة التشريعية فهي عديدة نذكر منها المداولة، السؤال، التحقيق،الاستجواب والسؤال في أغلب الحالات هو عبارة عن طلب إيضاح يوجهه أحد النواب إلى أحد الوزراء أو إلى رئيس الوزراء بقصد التعرف على معلومات تخص سير قطاعه، لإبراز أوجه القصور في بعض الأحيان للرأي العام وهو ما نصت عليه المادة 158 من الدستور "يمكن أعضاء البرلمان أن يوجهوا أي سؤال شفوي او كتابي إلى أي عضو في الحكومة، يكون الجواب عن السؤال الكتابي كتابيا خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما، بالنسبة للأسئلة الشفوية يجب ألا يتعدى أجل الجواب ثلاثون (30) يوما، ويعقد كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة بالتداول جلسة أسبوعية تخصص لأجوبة الحكومة على الأسئلة الشفوية للنواب وأعضاء مجلس

الأمة، إذا رأت أي من الغرفتين أن جواب عضو الحكومة،شفويا كان أو كتابيا يبرر إجراء مناقشة تجري المناقشة حسب الشروط التي ينص عليها النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، تنشر الأسئلة والأجوبة طبقا للشروط التي يخضع لها نشر محاضر مناقشات البرلمان"[1]،كما قد تكون المساءلة التشريعية عن طريق تشكيل لجان "يمكن كل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشىء في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة"[2]. أما الاستجواب فدوره أهم حيث نصت المادة 160 على "يمكن أعضاء البرلمان استجواب الحكومة في أية مسألة ذات أهمية وطنية ،وكذا عن حال تطبيق القوانين ويكون الجواب خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما"[3]،كما تم تفعيل آلية ملتمس الرقابة حيث "يمكن المجلس الشعبي الوطني لدى مناقشته بيان السياسة العامة أو على إثر استجواب أن يصوت على ملتمس رقابة ينصب على مسؤولية الحكومة، لا يقبل هذا الملتمس إلا إذا وقعه سبع (7/1) عدد النواب على الأقل"[4] وتعرف على أنها "تلك الوثيقة التي تبدي من خلالها عدد معين من النواب عن عدم ثقتهم في الأعمال والتصرفات التي قامت بها الحكومة ويعبرون عن رغبتهم في إسقاطها"[5].

كما أضاف لها المشرع مجموعة أخرى من الضوابط ورد النص عليها في المواد من 58إلى المادة 62 من القانون العضوي رقم 16-12 الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملها، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، وتمثلت الشروط التي جاءت بها هذه المواد في حصر استخدام هذه الآلية على نواب المجلس الشعبي الوطني ولابد من توفر نصاب سبع (7/1) عدد النواب على الأقل لإمكانية المطالبة به.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**، المادة 158، ص 35.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**، المادة 159، ص 35.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**، المادة 160، ص 35.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**، المادة 161، ص 35.

[5] قدور ظريف، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة من خلال آلية ملتمس الرقابة**، مجلة أبحاث قانونية وسياسية،المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2017، ص 89.

كما لا يمكن أن يوقع النائب الواحد أكثر من ملتمس رقابة واحد ويودع نص ملتمس الرقابة مندوب أصحابه لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني وينشر في الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس الشعبي الوطني، ويعلق ويوزع على كافة النواب، كما لا يدخل أثناء المناقشات التي تسبق التصويت على ملتمس الرقابة المتعلق ببيان الحكومة عن السياسة العامة إلا: الحكومة بناء على طلبها، مندوب أصحاب ملتمس الرقابة، نائب يرغب في التدخل ضد ملتمس الرقابة، نائب يرغب في التدخل لتأييد ملتمس الرقابة، كما يجب أن يوافق على ملتمس الرقابة بتصويت أغلبية ثلثي 3/2 النواب.

كما تعتبر موازنة الدولة أحد المحاور المهمة للمساءلة "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون (75) يوما من تاريخ إيداعه"[1]،وتعد مناقشة وإقرار الميزانية في البرلمان بمثابة مراجعة للسياسات الحكومية كما تمتد مراقبة الميزانية إلى ما بعد التنفيذ،من خلال عرض الحساب الختامي الذي يمكن من الرقابة على عمل السلطة التنفيذية وعلى مساءلتها في حالة ما إذا حصل أي انحراف عن ما تم المصادقة عليه عند إقرار الموازنة.

– مساءلة السلطة القضائية: من المبادئ الراسخة في أغلب دول العالم حق القضاء في مساءلة الإدارة العامة عن أي عمل من أعمالها،وتعد رقابة القضاء على أعمال الإدارة أهم صور الرقابة وأكثرها ضمانا لحقوق الأفراد وحرياتهم لما تتميز به الرقابة القضائية من استقلال وحياد، وتستند المساءلة القضائية إلى مبدأ المشروعية،ويقتضي هذا المبدأ أن تكون كافة تصرفات الإدارة في حدود القانون بمدلوله العام،ومن المتفق عليه أن هناك صور وحالات للمساءلة القضائية وهي:

- في حالة تجاوز الاختصاص حينما يتعدى الموظف في القطاع العام سلطاته ويخرج عن حدود الاختصاص المقرر له.
- في حالة التفسير الخاطئ لبعض النصوص القانونية بما قد يترتب عليه تحملا لأفراد أعباء غير منصوص عليها في القانون،وهنا يحق للأفراد مقاضاة الإدارة.
- في حالة سوء استخدام السلطة وقيام الموظف في القطاع العمومي باستخدامها على نحو يخالف أهدافها المشروعة عندئذ يحق للمتضرر اللجوء إلى القضاء.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**، المادة 146، ص 33.

- في حالة سوء تفسير بعضالحقائق أو الوقائع والتوصل إلى استنتاجات خاطئة من شأنها أن تضر بالمواطن.
- في حالة حدوث خطأ في الجوانب الإجرائية المتعلقة بأداء العمل التنفيذي وتضرر المواطنين من هذا الخطأ فإن لم يكن لهذا الإجراء سند قانوني فيصبح باطل ويجوز الطعن فيه أمام القضاء، وعلى العموم فإن نطاق المساءلة القضائية يتعلق أساسا بضمان مشروعية العمل وتنفيذه،وبوجود دعوى قضائية من طرف ما، ولنجاح المساءلة القضائية يستوجب وجود قضاء مستقل ونزيه.

2 . المساءلة غير الرسمية: وتعني المساءلة الخارجة عن نطاق المساءلة الرسمية السابقة الذكر وهي تشمل عموما ثلاث أنواع:

– مساءلة المؤسسات غير الحكومية والمجتمع المدني: وهي مؤسسات طوعية غير رسمية هدفها تنفيذ السياسات العامة للدولة بما يحقق النفع العام للمواطن وبعيدا عن أي إسراف أو تبذير أو فساد، وبإمكانها المساهمة في المساءلة عن طريق رقابتها لعمل الحكومة،والمسؤولين التابعين لها، ومساءلتهم عن أي انحراف قد يحدث عند تنفيذ موازنة الدولة.

– مساءلة الرأي العام: تسعى الحكومات الديمقراطية جاهدة لاطلاع الرأي العام على فحوى سياساتها حتى تكتسب الشرعية من تأييده لبرامجها وسياساتها المختلفة وذلك عن طريق استطلاعات الرأي العام بوسائل الإعلام المختلفة التي تسلط الضوء على مواطن الخلل، وتعتبر مساءلة الرأي العام أداة فعالة لمساءلة الحكومة وتعريف المواطن بنتائج أعمالها، وهي تعد من أبرز أنماط المساءلة في الدول الديمقراطية لكون السياسات الحكومية والقرارات المهمة لابد أن تلقى تأييدا وقبولا من الرأي العام.

– مساءلة المواطنين: ويتمثل الهدف الرئيسي للمساءلة المالية في إبقاء المواطن على علم بالتقدم المحرز في تعبئة الموارد المالية،واستخدامها لتلبية حاجيات المجتمع، وللمواطنين مجموعة متنوعة من الأدوات المتاحة لجعل المساءلة المالية واقعا، فالمواطنون لديهم القدرة على كشف حالات عدم التطبيق حسبما أقرته السلطة التشريعية،وما تمت تنفيذه فعلا في الواقع، وبإمكانهم اللجوء للقضاء عندما تنفذ السياسات والقرارات بصفة تمييزية،أو يكون لها تأثير سلبي على المجتمع، كما بوسعهم

المساهمة في المساءلة عن طريق الرقابة على أعمال الحكومة من خلال الحصول على المعلومات المتاحة في القطاع العمومي.

المطلب الثاني: تكريس الشفافية الضريبية وبناء الثقة بين أطراف المنظومة الضريبية

إن تعزيز الثقة بين أطراف المنظومة الضريبية أصبح ضرورة حتمية على الدولة السعي لتحقيقها،وتعتبر الشفافية الضريبية حلقة وصل بين أطراف المنظومة الضريبية،فهي تعمل على توطيد العلاقة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة وتبسيطها ورفع أي لبس ومنه زيادة الثقة في النظام الضريبي.

الفرع الأول – تكريس الشفافية الضريبية:

تعد الشفافية الضريبية أحد ركائز الحوكمة الضريبية فهي أساس أسلوب الإدارة الرشيدةوكشف الأهداف والدوافع ويعتبر وجودنظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقة أحد ملامح التنمية المستدامة،وقد أرست منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 المبادئ الأساسية للحوكمة حيث أدرجت الإفصاح والشفافية أحد هذه المبادئ، وتستلزم الشفافية تمكين العاملين بالاطلاع على كافة تعاملات المكلف بالضريبة وتمكين المتعاملين مع الإدارة الضريبية من التعرف على الموقف الضريبي أولا بأول من خلال البيانات الرسمية وإمكانية الاطلاع على الملف الضريبي[1].

1-1- تعريف الشفافية الضريبية: تعرف الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي تعرض من خلالها القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين،لزيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم[2].

يعرف جابر محمد عل الكعبي وياسر عمار عبد الحميد الشفافية الجبائية على أنها: "الأسلوب الذي يمكن من خلاله عرض مختلف القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على مختلف المكلفين،

[1] جيهان كامل محمد شلبي، **مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2012، ص 1044.

[2] سليمان عتير وآخرون، **دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 26 نوفمبر 2013، ص 573.

وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم المعرفية في فهم مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم ودرجة الوعي لديهم"

وتنص المعايير الدولية على ضرورة توافر العناصر التسعة التالية لتحقيق الشفافية[1]:

- تصميم الإجراءات والتعليمات الحكومية بما يتفق مع قواعد قانونية مكتوبة ومنشورة.

- وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح تحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها والمواعيد التي يجب نشرها فيها والمسؤولية القانونية عن عدم نشرها.

- أن توفر المؤسسات الحكومية معلومات كافية لفهم عملها وتسهيل مراقبة أدائها.

- أن توفر المؤسسات الحكومية البيانات التي يحتاجها المواطن والقطاع الخاص لوضع الخطط المستقبلية، وتقدير معدلات المخاطرة الاستثمارية.

- أن تكون نصوص القوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات في متناول المواطن وأصحاب الأعمال.

- يتم توفير البيانات الأساسية عن الأداء الاقتصادي في وقت سريع وملائم.

- يتم توفير البيانات الرئيسية المتعلقة بالمالية العامة بشكل مفصل ودقيق وسريع

- يتم توفير نصوص الدراسات والبحوث التي تقوم الدوائر الحكومية بإعدادها والتي تمس حياة المواطنين بشكل مباشر.

- تقوم الدوائر الحكومية بشكل دوري وكلما دعت الحاجة بوضع نصوص السياسات والإجراءات والخطط التي تتبناها في متناول الجمهور.

[1] عبد الكريم قندوز، بومدين نورين، **الشفافية والمساءلة كمدخلين للحكم الراشد للحد من ظاهرة الفساد**، مداخلة مقدمة في فعاليات الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 04-05 ديسمبر 2007.

1-2- أهداف الشفافية الضريبية: تتمثل أهداف الشفافية الضريبية في ما يلي:

✓ الحد من الفساد الإداري:تساعد عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف في الحد من الفساد الإداري حيث أن الموظف لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا وجد المكلف على دراية وإطلاعبالقوانين والتعليمات الضريبية.

✓ تخفيض تكلفة الضريبة:عن طريق خفض التكاليف الناجمة عن كل اعتراض للمكلف عن مقدار الضريبة المراد تحصيلها منه، وهذا ما ينجر عنه مضيعة الوقت والجهد بسبب كثرة الإجراءات الإدارية.

✓ المساعدة على تطبيق مبدأ المساءلة :إن إتاحة المعلومات يقلل المخالفة عن جهل بالقواعد القانونية،ويقلل المخالفة أيضا حال معرفتها،وإدراك العواقب الوخيمة المترتبة على المخالفة.

مما سبق يظهر أن هناك علاقة وثيقة بين القواعد التقليدية للضريبة التي وضعها آدم سميث ومفهوم الشفافية الضريبية،يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول33: العلاقة بين الشفافية الضريبية وقواعد الضريبة

قواعد الضريبة	العلاقة مع الشفافية الضريبية
العدالة	تعني مساهمة كل مواطني الدولة في النفقات العامة كل حسب مقدرته التكليفية فكلما كان شعور المكلف بعدالة الضريبة وأنها تعود عليه بالمنفعة كان تحفيزا له بدفع الضريبة دون اللجوء إلى التهرب ومنه ضبط سلوكه وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية في التصريح عن كل المعلومات التي توضح طريقة انفاق الحصيلة الضريبية بما تخدم الصالح العام بالإضافة أن الشفافية الضريبية توضح الصورة أمام الجميع وعدم استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.
اليقين	تعني أن تكون الضريبة واضحة ومحددة سواء من حيث السعر أو الوعاء أو ميعاد الدفع وكذا طريقة الدفع وأن يكون التشريع الضريبي واضحا يفهمه عامة الناس كما يشترط استقرار النظام الضريبيوملاءمته لظروف المجتمع وهو ما تتطلبه الشفافية الضريبية.

الملاءمة عند الدفع	تستدعي هذه القاعدة أنه يجب مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية من طرف الإدارة الضريبية عند فرض و تحصيل الضريبة وهو ما تقتضيه الشفافية الضريبية يعمل على تحسين العلاقة،حيث يساعد ذلك على الحد من التهرب الضريبي.
الاقتصاد في النفقة	تعني أن تكون نفقات جباية الضرائب أقل من الحصيلة الضريبية وهو ما تطلبه الشفافية الضريبية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2008 –2016**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017–2018 ص ص 32 33.

الفرع الثاني – تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية:

تشير علاقة الثقة إلى ذلك التعاون الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية بصفة طوعية، على عكس الرقابة الضريبية التي تحدث بعد خلق التزامات ضريبية يمكن التنبؤ بها وبشكل غير متوقع، هذا الشكل المبتكر يحدث في المصدر على أساس طوعي وخارج عن سياق المنازعات الضريبية.

وعليه يتم إضفاء الطابع الرسمي على علاقة الثقة من خلال بروتوكول يقوم على أربعة أركان رئيسية:

الشفافية– التفاعلية أو الفاعلية – معرفة المؤسسة ونسبها –الوضوح والدقة[1].

حيث تهدف علاقة الثقة إلى تحويل الجوهر القمعي للإدارة الضريبية إلى جوهر تعاوني.

ولتدعيم جسور الثقة بين أطراف المنظومة الضريبية لابد من وجود علاقة جيدة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية والتي من شأنها زيادة الالتزام الضريبي لدى المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة لابد من[2]:

[1] بوزيان فيصل، محي الدين محمود عمر، **عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص 295.

[2] نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 08، العدد 01، 2017، ص ص 326 327.

- تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين والسعي إلى تغيير نظرة المكلف اتجاه الإدارة الضريبية باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعاون لابد أن يكون السيد فضلا عن الاستماع المستمر إلى انشغالاتهم وشكاويهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم.

- كسر حاجز الخوف المتأصل منذ عهود في نفوس المكلفين من خلال تعاملهم مع الإدارة الضريبية وبث روح الثقة المفقودة بينهما، وذلك من خلال عقد ندوات ومؤتمرات تجمع كل من المكلفين وأعوان الإدارة الضريبية لمناقشة مشاكل التطبيق وإيجاد الحلول الممكنة.

- يجب ارشاد وتوجيه الموظفين العاملين في مصلحة الضرائب أن لهم دور لا يستهان به في نيل ثقة المكلف، الأمر الذي يتطلب تعريفهم بالدور المهم الذي يقومون به، بمعنى الارتقاء بهم إلى مستوى المسؤولية المنوطة لهم وإشعارهم بالنتائج السلبية الخطيرة التي تترتب على انحرافهم في أعمالهم، كما يجب اقناعهم بضرورة كسب ثقة المكلفين حتى يطمئن المواطن دافع الضريبة بأن إدارة الضرائب لا تريد الحصول على أقصى ما يمكن الحصول عليه، ولا يجب أن يشعر المكلف بأن هناك مجالا للمساومة.

- استخدام الأساليب العلمية في المجال الضريبي مما يؤدي إلى زرع بذور الثقة المفقودة لدى المكلف في الإدارة الضريبية التي ينظر إليها في كثير من الحالات بعين الشك والريبة، فقد ثبت أن إتباع الوسائل اليدوية القديمة في العمل الضريبي قد أدى إلى كثرة المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

- تتحقق ثقة المكلفين في الإدارة الضريبية إذا ما لاحقت المكلفين المتهربين من الضريبة وبذلك تكون قد حققت مبدأ المساواة والشمول الذي من شأنه التقليل من شعور المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة بعدم الرضا الذي ينتابه نتيجة علمه بأن المكلف الذي بجواره ليس له ملف ضريبي ولا يسدد دين الضريبة، وعلاجا لهذا الموقف يجب عليها البحث عن هؤلاء المكلفين وملاحقاتهم.

- تخصيص مكافآت للمكلفين الذين يظهرون تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الضريبية، كتخفيض نسبة معينة من الضريبة المترتبة عليهم.

إن فكرة تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لا يمكن أن تتحقق إلا بوجود علاقة يسودها الوضوح والشفافية التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات

الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم من أجل القضاء على أي نوع من الغموض الذي قد يسود هذه العلاقة.

المطلب الثالث: تحقيق العدالة الضريبية وترشيد الإنفاق الضريبي:

يعتبر مبدأ العدالة الضريبية من أهم مبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي الفعال،والتي يجب على المشرع الضريبي الأخذ بها عند تصميم النظام الضريبي ومنح الإعفاءات الضريبية، وهذا بغية الوصول إلى التقليل من الفوارق بين الدخول وثروات أفراد المجتمع وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية، ويجدر الإشارة أن آدم سميث أول من قدم مفهوم للعدالة الضريبية واعتبرها قاعدة من قواعد الضريبة.

الفرع الأول: العدالة الضريبية:

لقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وأصبح المكلف بالضريبة يشعر بوطأة الضريبة فكان لابد من المطالبة بمعالجتها لهذا حظي مفهوم العدالة الضريبية بأهمية كبيرة على الصعيد العلمي الأكاديمي، كما استحوذ على حيز كبير من الجدل على مستوى الفكر الاقتصادي.

1- تعريف العدالة الضريبية:

تتمثل عدالة النظام الضريبي في مساهمة كل مكلف بالضريبة في الحصيلة الإجمالية للضرائب بما يتوافق مع مقدار ما يحصل عليه من الخدمات والمنافع العامة،وبالتالي تكون الضريبة عادلة في حالة تساوي المنفعة الحدية التي يحصل عليها المكلف جراء استفادته من الخدمات العامة المقدمة من طرف الدولة،مع التكلفة الحدية(الضرائب)التي يتحملها المكلف لتمويل النفقات العامة[1].

[1] كشيتي حسين، **العدالة الضريبية كمدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 06، العدد 01 (2021)، ص 362.

ويقصد بالعدالة الضريبة أن تتوخى نصوص التشريع الضريبي العدالة في توزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخول المنخفضة[1].

كما يقصد بالعدالة الضريبية أن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف المكلفين بصورة عادلة كما يجب أن نشير في هذا السياق بأن العدالة الضريبية يجب أن تنطوي على النظام الضريبي ككل وليس على كل ضريبة على حدى، فإذا كان النظام الضريبي في الدولة يتكون من مجموعة من الضرائب المشكلة له فإنه من الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب بكونها غير عادلة ذلك لأن هذه الضرائب قد تلغي أثر بعضها البعض فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل[2].

أما العدالة الضريبية في الدستور الجزائري فنصت عليها المادة 78ّ: كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه،كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية"[3].

2- **مناهج العدالة الضريبية:** لا تتحقق العدالة الضريبية إلا بإتباع جملة من المناهج حول كيفية توزيع العبء الضريبي بما يحقق العدالة في فرض الضريبة، وتتمثل في[4]:

- منهج المنفعة: أي تحقيق المنفعة العامة عند فرض الضريبة، وهنا يراعى نصيب المكلف بدفع الضريبة من إجمالي الأعباء الضريبية المدفوعة،حيث يجب أن يكون هذا النصيب يتناسب مع ما

---

[1] ناصرمراد،**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2009،ص 85.

[2] عبد الهادي مختار، **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016،ص 66.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020،**دستور 2020**،المادة 78، ص 19.

[4] كشيتي حسين، **العدالة الضريبية كمدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية مع الإشارة إلى حالةالجزائر**،مرجع سبق ذكره، ص ص 362 363.

يحصل عليه من منافع جراء الإنفاق العام(استخدام المرافق العامة)، غير أنما يعاب على هذا المنهج هو صعوبة قياس المنفعة العامة وحصر المنتفعين بها.

- منهج القدرة على الدفع (المقدرة التكليفية): تقاس المقدرة على دفع الضريبة استنادا إلى عناصر موضوعية يمكن قياسها،مثل:الدخل والثروة الكلية،وهو ما تنتهجه التشريعات الجبائية في الوقت الحالي كانتهاج مبدأ الضرائب المتصاعدة (التمييز بين المداخيل في دفع الضريبة)وإعفاء الحدود الدنيا للدخل(إعفاء الفئات ذات الدخل الضعيف) وإعفاء جزء من الأعباء العائلية للمكلف.

- منهج الوظيفية:بناءا على هذا المنهج ،تتحقق العدالة الضريبية عندما تستطيع الضريبة تحقيق الأهداف الوظيفية التي استخدمت لأجلها، وهي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرغوب فيها،فالضريبة وفق هذا المنهج ما هي إلا وسيلة لتأدية وظيفة معينة،وهي الآثار المرغوبة وهذه الأخيرة تحدد أنواع وأشكال الضرائب المفروضة.

3- **مقومات العدالة الضريبية:** حتى تتحقق العدالة في أي نظام ضريبي يجب على الدول أن تراعي مجموعة من العوامل وهي[1]:

- عمومية الضريبة: يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال دون أن تكون هناك تفرقة في المعاملة، لكن هذا لا يعني وجود استثناءات من هذا المبدأ فالكثير من الدول تضمن تشريعاتها الضريبية استثناءات من عمومية الضريبة.

- شخصية الضريبة: وهي الضريبة التي يؤخذ عند فرضها مركز المكلف المالي والشخصي والاجتماعي.

- تجنب الازدواج الضريبي:حيث تقتضي العدالة الضريبية بأن يكون الممول عرضة لدفع ضريبة مرتين أو أكثر على نفس المال وفي نفس المدة، فإذا توفرت هذه الشروط نكون أمام حالة الازدواج الضريبي القانوني، هذا الازدواج قد يكون مقصودا من المشرع من أجل تحقيق أهداف مالية أو اقتصادية،وقد يكون غير مقصود وذلك بسبب وجود تعقد في التشريع،كما قد يكون الازدواج

[1] يوسف قاشي، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05 ، العدد 02، 2016، ص ص 104 105.

الضريبي داخليا وهو الازدواج الذي يحدث في حدود الدولة الواحدة،أو قد يكون ازدواجا دوليا،وينشأ بسبب استقلالية الدول في فرض الضرائب على إقليمها،وكذا إلى تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي.

- اختيار أحسن طرق الإخضاع: ونعني بذلك أن يتم تحديد أنظمة فرض الضريبة بما يتلاءم وتحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الثاني: ترشيد الإنفاق الضريبي

أدخلت أغلب الدول في مجال الضرائب العديد من الإجراءات والتدابير، والتي تشكل استثناءات النظام الضريبي المرجعي كمنح إعفاءات ضريبية لمختلف المكلفين بالضريبة، هذه التفصيلات الضريبية أصبح يطلق عليها في الأدبيات الضريبية المعاصرة اسم "الإنفاق الضريبي" "The Tax Expenditure"، والغرض من هذا الإجراء المتخذ هو تحقيق أهداف من أجل تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية وترقيتها أو مساعدة فئات معينة من دافعي الضرائب.

1- **تعريف الإنفاق الضريبي:** تعتبر سياسة الإنفاق الضريبي أداة هامة في تنفيذ أهداف السياسة الاقتصادية للدولة، وتختلف الدول في مدى استغلالها لهذه السياسة في تمويل نفقاتها وتوجيه اقتصادياتها اختلافا واضحا، فدورها في اقتصاديات الدول المتقدمة ذات وظيفة علاجية تختص بإعادة توزيع الدخل وعلاج مشاكل الدورة الاقتصادية وبعض المشاكل الاجتماعية، على خلاف اقتصاديات الدول النامية التي تلعب فيها سياسة الإنفاق الضريبي وظيفة تنموية تهدف لتمويل برامج التنمية الاقتصادية، إن اختلاف أهداف سياسة الإنفاق الضريبي أدى إلى تعدد تعاريفها، فنجد من يرى بأنه "مجموعة فرعية من التدابير الجبائية التفضيلية التي تقدمها الحكومة، والتي يمكن معالجتها كنفقات مباشرة، وتؤدي إلى النقص في الإيرادات الجبائية للخزينة العامة بما يعادل المبالغ التي أنفقت من قبل الحكومة، حيث يمكن الاستعاضة عنه ببرامج الإنفاق المباشر وعلى نفس القدر من الفعالية، سواء بالنسبة للمكلفين أو الدولة مع احترام أهداف السياسة العامة"[1].

[1] حجار مبروكة، **دور الإنفاق الجبائي في تطور القطاع الخاص– دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1999–2014** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 15، 2016، ص 197.

وهناك من يعرفه على أنه بمثابة إنفاق عام يتم تنفيذه من خلال النظام الضريبي من خلال امتياز ضريبي خاص مثل الاستبعاد،الإعفاء،التأجيل، القرض الضريبي، أو المعدل التفضيلي الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب لفئات فرعية معينة من المكلفين[1].

وتعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإنفاق الضريبي بأنه "الامتيازات الضريبية أو إعفاءات النظام الضريبي المرجعي، والتي تخفض تحصيل الإيرادات عن طريق الإدارات العمومية، ولأن أهداف السلطات العمومية يمكن تحقيقها باستخدام وسائل أخرى كإعانات أو النفقات المباشرة، فالامتيازات الضريبية هي مماثلة لنفقات الموازنية"[2].

أما صندوق النقد الدولي فيعرف الإنفاق الضريبي بأنه:"عبارة عن النقص في الإيرادات الضريبية الناجم عن تخفيف العبء الضريبي الممنوح لبعض المكلفين أو مجموعة المكلفين بالضريبة، وهذا التخفيض يأخذ عدة أشكال خصوصا الإعفاءات الضريبية والمعدلات المخفضة والقرض الضريبي بالإضافة على تخفيض الأساس الخاضع للضريبة"[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن اعتبار الإنفاق الجبائي من أهم أدوات السياسة المالية، فالدولة تتخلى عن الهدف المالي للسياسة الضريبية وتكيفها بغرض التأثير على سلوك المكلفين وتوجيهه نحو تطوير أنشطة معينة أو مناطق معينة ومنه تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية.

2- **أشكال الإنفاق الضريبي:** يتخذ الإنفاق الضريبي أشكالا عديدة من أبرزها ما يلي:

2-1- الإعفاء الضريبي: نعني بالإعفاء الضريبي عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدولة إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهو عبارة عن إسقاط حق

---

[1] محمد بلهادي، **مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،2018 ، ص 52.

[2] مولود مليكاوي، **الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02، 2015، ص ص216 217.

[3] حنيش أحمد، **الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص 167.

الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، ويكون الإعفاء إما دائما أو مؤقتا.

- الإعفاء الدائم، هي تلك التسهيلات الدائمة، التي تؤدي إلى إنعاش الاقتصاد، وإحداث تغيرات في المجتمع من حيث رفع مستوى المعيشي وحتى الثقافي، أي أن الدولة تمنح هذا الإعفاء الدائم للمشروعات تبعا لأهمية نشاطها ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

- الإعفاء المؤقت: ويسمى أيضا بالعطلة الضريبيةTaxHoliday، ويستمر هذا الإعفاء مدة معينة من حياة المشروع، وهي تتراوح عادة ثلاثة إلى عشر سنوات، كما أن مدة الإعفاء ترتبط بأهمية الاستثمار. وتمنح عادة للمشروعات حديثة النشأة كونها تحتاج في بداية نشاطها إلى سيولة كبيرة لتغطية تكاليف الاستغلال الضخمة ومواجهة الأخطار المالية التي قد تواجهها، كما قد تمنح لمشروعات قائمة ترغب في التوسع أو الإنتاج بهدف التصدير أو تواجه ظروف مالية صعبة ،بهدف مساعدتها على تجاوز أزمتها ودعم قدرتها التنافسية.

ومن بين الآثار الإيجابية للإعفاء الضريبي ما يلي:

- زيادة العائد الصافي المتوقع أن يحصل عليه المستثمر.
- تحقيق سيولة ذاتية للمستثمر.
- يمكن أن يتغير الهيكل التمويلي في صالح التمويل الذاتي.

2-2- التخفيضات الضريبية: هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة الدفع مقابل الالتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة[1]، ويمكن تقسيم التخفيضات الضريبية إلى الأنواع التالية:

- التخفيضات المتعلقة بالمعدل: تتمثل في أن يتم إخضاع المكلف بالضريبة (أو الممول) إلى معدلات خاصة بدل معدلات النظام العام مقابل الالتزام ببعض الشروط القانونية، كما هو مطبق على الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في الجزائر حيث يتم تطبيق معدلا خاصا

[1] طالبي محمد، **أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا،المجلد 05، العدد 06، 2008، ص 317.

قدره 19 % على ارباح الشركات في الجزائر الممارسة لأنشطة إنتاج السلع و 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار و 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

- التخفيضات المتعلقة بأساس الوعاء الخاضع للضريبة: وهي تلك التخفيضات التي تمس الأساس الخاضع للضريبة (الوعاء) قبل فرض الضريبة، مثل التخفيضات الممنوحة عند تقديم طلب مشترك لغرض توحيد فرض الضريبة على الدخل الإجمالي ما بين الزوج والزوجة المحققين لمداخيل خاضعة في الجزائر.

- التخفيضات المطبقة على مبلغ الضريبة: وهي تلك التخفيضات المطبقة على المبلغ النهائي للضريبة المستحقة مثل التخفيضات المطبقة على الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين القاطنين والناشطين تجاريا في ولايات الجنوب والهضاب العليا قصد تنميتها.

2-3- الخصومات الضريبية: الخصم هو مبلغ يتم بموجبه تخفيض القاعدة الضريبية، تعتمد قيمة النفقات الضريبية التي تعزى إلى الخصومات على معدل الضريبة الذي يخضع له المكلف، فكلما ارتفع معدل الضريبة ارتفعت معه قيمة النفقات الضريبية المرتبطة بالخصم، ويستخدم الخصم الضريبي لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

2-4- نظام الاهتلاك: يعتبر الإهتلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة من خلال المخصصات السنوية التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه (ثابت، متزايد، متناقص)، حيث تعامل التشريعات الضريبية أقساط الاهتلاك كأعباء قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي تساهم هذا الآلية في تخفيف العبء الضريبي على المشروع إضافة إلى إعادة تكوين الأموال المستثمرة في المشروع من خلال تجديدها بعد نهاية حياتها الإنتاجية، وهذا ما يجعل الاهتلاك من أهم عناصر التمويل الذاتي وتدعيم المركز المالي للمشروع.

2-5- إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة: تعتبر هذه التقنية حافزا بالنسبة للمؤسسة، بحيث نجد المؤسسات التي تحقق خسائر في السنوات الأولى من نشاطها تحملها على السنوات اللاحقة بشرط ألا تتجاوز مدة نقل الخسائر أربعة سنوات، وهذه الوسيلة تعمل على خصم

الخسائر المحققة مثلا في السنة الماضية من الربح المحقق في السنة الحالية، وإذا لم يغط الربح تلك الخسارة يتم خصم الخسارة المتبقية من الربح المحقق في السنوات الموالية وهكذا حتى السنة الرابعة.

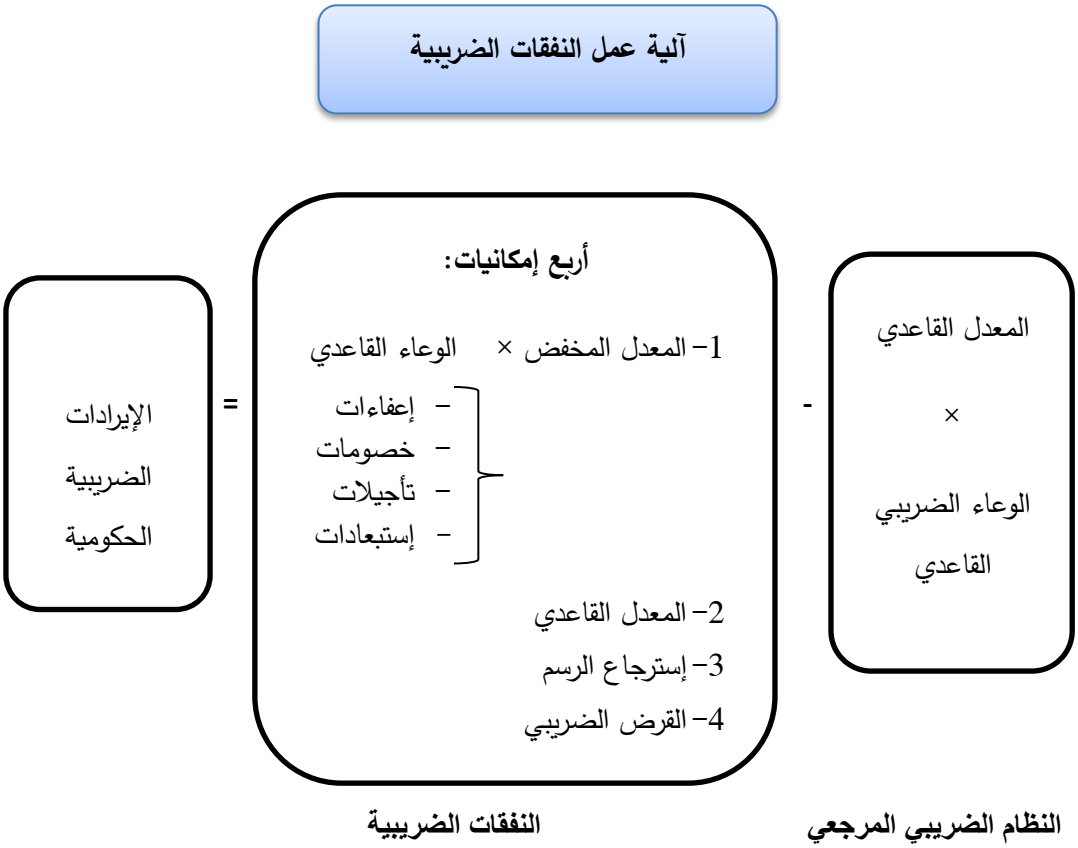
2-6- المعدلات التمييزية: ونعني بذلك تصميم جدول المعدلات (الأسعار) الضريبية، بحيث يحتوي على عدد من المعدلات، يرتبط كل منها بنتائج محددة لعمليات المشروع، وهذه المعدلات تنخفض تدريجيا كلما اقتربت نتائج المشروع من الخطة المسطرة وترتفع هذه المعدلات كلما انخفضت نتائج المشروع، وهذا يمكن القول على أن هذه المعدلات ترتبط عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمة هذا الأخير في التمييزية الاقتصادية، ولعل أهم المجالات التي تثبت فيها نجاح استخدام المعدلات الضريبية التمييزية هو مجال إنشاء المناطق الحرة الصناعية، حيث عندما تكون إحدى الدول النامية سوق مناسبة لأحدى السلع الصناعية، ترغب في إنشاء منطقة صناعية حرة، فإنها تستطيع أن تجذب الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام المعدلات التمييزية للضرائب الجمركية على سبيل المثال.

2-7- التأجيل الضريبي: يقصد بالتأجيل الضريبي أو الإجازة الضريبية هو منح المشروعات الاستثمارية إعفاء ضريبي لعدد من السنوات في بداية حياتها الإنتاجية، ونظرا لأهمية هذه الحوافز لجأت إليه أغلب الدول ومنها الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، ومن الدول المتقدمة التي استخدمت هذا الحافز لتشجيع الاستثمارات فرنسا وإيطاليا استخدمت من هذا الإعفاء الضريبي المؤقت لتشجيع الاستثمار وتوجيهه إلى المناطق النائية[1].

و منه يمكن توضيح آلية عمل النفقات الضريبية من خلال الشكل التالي :

[1] بن يبا محمد وآخرون، **تحليل وقياس فعالية الإنفاق الضريبي في تحريض القطاع الخاص**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 02، 2020، ص 42.

شكل 15: آلية عمل النفقات الضريبية



المصدر: محمد بلهادي، **مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري** ، مرجع سبق ذكره، ص 64.

3- مشاكل تطبيق الإنفاق الضريبي:

استخدمت العديد من الدول سواء النامية أو المتقدمة أشكال الإنفاق الضريبي بالرغم من العديد من التحفظات في جدواها وفعاليتها، وخاصة بمقارنة المنافع التي تحققها الاستثمارات المنفذة مع الخسائر الضريبية التي تتحملها خزينة الدولة من جراء تخفيض إيراداتها نتيجة الإنفاق الضريبي الممنوح لتشجيع الاستثمار، بالإضافة إلى صعوبة إدارة ومراقبة مثل هذه الإجراءات الضريبية التفضيلية، وتسعى أغلب الدول إلى منح العديد من الحوافز للمستثمرين من أجل تشجيع وترقية القطاع الاستثماري، والتي يغلب عليها طابع الإنفاق الضريبي بالرغم من الصعوبات والعراقيل التي تعيق تطبيق هذه المقاربة (الإنفاق الضريبي)، ولعل من أهمها ظاهرة التهرب

الضريبي، والتي لا تتوقف آثارها السلبية على الإخلال بمبدأ المنافسة فحسب بل تؤدي إلى إضعاف إجراءات التحريض الضريبي المقدمة على شكل إنفاق ضريبي لتشجيع الاستثمار[1].

إن استخدام الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات السياسة المالية من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية يطرح العديد من المشاكل والصعوبات، نظرا لتعدد التقنيات المستخدمة وصعوبة تقييم التكاليف، بالإضافة إلى مشكل الشفافية.

4- **صعوبة تقييم آثار الإنفاق الضريبي:** إن الإدارة الضريبية لا تعرف إلا الدخول المعلنة لديها، ومع ذلك فإن بعض أشكال الإنفاق الضريبي ولاسيما إعفاء بعض فئات الدخل يشكل مصدرا لعدم التوافق بين الدخول المعلنة والدخول الحقيقية لدافعي الضرائب، لذلك فمن المستحيل تقدير حجم الإنفاق الضريبي دون افتراضات والاستعانة بالمصادر الأخرى الإحصائية، فبالنسبة للتقنيات أو الأساليب الأخرى للإنفاق الضريبي فمن غير الممكن التقييم بدقة الآثار المباشرة للإنفاق الضريبي، ولكن أبعد من ذلك فمن الصعب أن تأخذ في الاعتبار الآثار الناجمة عن التدابير الغير المباشرة، لأن هذه الآثار غير المباشرة قد تكون ناجمة عن التغيرات في السلوك مثل التوجه للاستثمارات المالية.

- مشكل شفافية الموازنة: إن استخدام الإنفاق الضريبي يطرح مشكل الشفافية في الموازنة، فالإعانات المباشرة تسجل في الموازنة العامة للدولة، أما الإنفاق الضريبي فلا يدرج في الموازنة مما يقلل من الإيرادات الضريبية في الموازنة، ومقدار الجهد الذي تبذله السلطة العامة يتوقف على سلوك دافعي الضرائب، في حين أن الجرد السنوي للإنفاق الضريبي يسمح بالتغلب بشكل جزئي على مشكل شفافية الموازنة حيث يتم إعداد سنويا قائمة للنفقات الضريبية على شكل كتيب "طرق ووسائل" (جرد الإنفاق الضريبي)، مع الإشارة إلى أكبر قدر ممكن لقيمة الخسارة في الإيرادات، كما ينبغي أن يتضمن بيان الموجودات توزيع الإنفاق الضريبي على أساس التصنيف من جانب الأهداف مثلما هو معمول به بالنسبة للنفقات الموازنية، ولكن هذا التصنيف لا ينزل إلى مستوى "البرامج " في هيكل الموازنة. إن الشفافية الموازنية بالنسبة للإنفاق الضريبي ليست مضمونة بشكل كامل لأنه ينبغي وضع قائمة جرد للإنفاق الضريبي تكون قبل وقوعه و ليس بأثر رجعي، كما أن

[1] مليكاوي مولود، **الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 214 215.

غياب الشفافية الموازنية لا يؤدي إلى صعوبة مراقبة الإنفاق الضريبي فحسب، بل يؤدي إلى غياب المساءلة من طرف السلطة التشريعية.

– إعاقة تنسيق برامج الإنفاق: إن استخدام الإنفاق الضريبي قد يعيق جهود الحكومة للتخطيط الموازني لأن برامج الإنفاق الضريبي عندما يتم دمجها في النظام الضريبي تنتزع من الإجراءات العادية للموازنة، والتي تطبق على كل النفقات المباشرة،ولذلك فإن تنفيذ برامج الإنفاق الضريبي من خلال النظام الضريبي يعيق الحكومة على التقدير الدقيق لقيمة هذه البرامج بالنسبة لغيرها من خيارات الإنفاق، والتي تتعارض مع الصياغة المنسقة والمنظمة لمخطط الموازنة.

– رقابة موازنية صعبة: إن استخدام الإنفاق الضريبي لا يسهل السيطرة على الإنفاق الحكومي، لأن الأموال التي تنفق في إطار النظام الضريبي أكتر صعوبة في السيطرة والمراقبة بالمقارنة مع النفقات التي تتم عبر برامج المساعدات المباشرة، فالنفقات المباشرة التي تتم في إطار البرامج التي تسعى إلى تسقيف الإنفاق، فإن الوزارات المسؤولة يمكنها ملاحظة وبسرعة زيادة أو نقصان النفقات غير مخططة في البرامج المحددة، وتتمكن بسرعة من إجراء التعديلات المناسبة على هذه البرامج، ومع ذلك يمكن إدخال تغييرات على الإنفاق الضريبي المحدد نتيجة التقلبات في الإيرادات الإجمالية، وبالتالي فمن الصعوبة تحديد ومراقبة تأثير هذه التغيرات لأن استخدام النظام الضريبي لمنح الدعم عادة لا يتطلب موافقة مسبقة على كل معاملة، لذلك فإن الحكومة قد لا تكون قادرة على الاستجابة بفعالية للبرامج غير المرغوبة من الإنفاق الضريبي.

5– شروط ومحددات فعالية الإنفاق الضريبي:

لا يكفي أن تقرر الدولة تشريعا معينا يتضمن مجموعة من الإعفاءات الضريبية لكي تضمن تحقيق أهدافها وإنما ينبغي عليها أن تتأكد من توافر شروط نجاحها لتحقيق الفعالية المطلوبة ومن بين أهم تلك الشروط نجد ما يلي[1]:

- حسن صياغة النصوص القانونية المتضمنة للإعفاءات الضريبية: من الضروري أن تقوم الجهات التشريعية المعينة بصياغة نصوص الإعفاءات على نحو دقيق لا يثير أي لبس أو غموض عند مباشرة تطبيقها.

[1]ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، 2011–2012، ص 135 136.

- ضرورة تناسق أدوات ووسائل الإعفاءات الضريبية مع الأهداف المرجوة منها: إذ يتعين على الدولة اختيار وانتقاء صور وأشكال الإعفاءات الضريبية على نحو يتلاءم مع الهدف أو الغرض المرجو تحقيقه من تلك الإعفاءات.

- تحقيق التوافق بين طبيعة ونوعية الإعفاءات الضريبية والحالة الاقتصادية السائدة في الدولة: إذ يتعين على الدولة تبني سياسات مالية تتناسب مع كل حالة على حدى، ففي حالة الركود الاقتصادي فانه من المناسب إقرار الدولة لإعفاء ضريبي على الدخل الذي يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي.

- توحيد الجهة الإدارية المشرفة على تطبيق الإعفاءات الضريبية: إذ بتعين على الدولة أن تحدد جهة واحدة يكون منوط بها السهر على ضمان تطبيق جميع الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في التشريعات القانونية للدولة.

- مدى وجود تنسيق ضريبي مع الدول الأخرى: من المهم بمكان أن تعقد الدولة الراغبة في منح مزايا وحوافز ضريبية لاتفاقيات مع الدول الأخرى وذلك من أجل التنسيق في ما بينها في مجال السياسة الضريبية.

- متابعة سياسة الإعفاءات، أن دور الدولة لا ينتهي عند إصدارها للإعفاءات الضريبية بل تبدأ مرحلة أخرى لا تقل أهميتها عن مرحلة إصدار الإعفاءات، وتتركز هذه المرحلة في متابعة مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية لأهدافها من خلال الطرق و الوسائل الرقابية وغيرها.

ووفق المنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هناك 10 مبادئ لابد على الحكومات أن تسعى لتحقيقها لكي تصل إلى تسيير شفاف ومحكم للنفقات الضريبية وهي[1]:

ـ نشر قائمة بجميع الحوافز الضريبية الاستثمارية مع ذكر الأهداف التي تحكم انشائها والإشارة إلى التكاليف و الفوائد الناجمة عنها، قصد استخدامها لتقييم النتائج التي تم الحصول عليها.

[1]OECD; FISCALITÉ ET DÉVELOPPEMENT:principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement p p 3 6.

ـ العمل على تقديم الحوافز الضريبية وتجميعها وتضمينها في إطار التشريعات الضريبية فحسب وعدم تقديمها في إطار قوانين أخرى كقانون الاستثمار، وهذا بهدف تبسيطها وتعزيز الشفافية ومنح الإدارة الضريبية القدرة على إدارتها.

. العمل على أن تكون الحوافز الضريبية الاستثمارية تحت مسؤولية هيئة إدارية واحدة، وهذا لزيادة الشفافية وتجنب الازدواجية واتساق السياسية في هذا المجال، والقدرة على معالجة المشاكل التي يمكن أن تنشأ في إدارة الحوافز الضريبية.

ـ التأكد من أن جميع الحوافز الضريبية تمر على البرلمان وغير صادرة عن قرارات ومراسيم فردية مما يضمن الشفافية و المساءلة بشأنها.

ـ إدارة الحوافز الضريبية بشفافية بحيث يمكن الاستفادة منها بمجرد صدور القانون الذي ينشأ الحوافز الضريبية مع استيفاء الشروط المحددة دون اللجوء إلى التفاوض مع الإدارات المعنية، ما لم ينص التشريع الضريبي على خلاف ذلك.

ـ حساب تكلفة الحوافز الضريبية ونشر تقرير عن مبلغها بصفة منتظمة لكونها لا تظهر في إجراءات الميزانية العامة للدولة.

ـ اجراء مراجعة دورية للحوافز الضريبية لتقييمها إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف المحددة، وتفيد نتائج هذه التقييمات في اتخاذ القرارات من طرف الدولة فيما يتعلق بالحفاظ أو إزالة هذه الحوافز.

ـ إعداد تقرير منتظم عن المستفيدين الرئيسين ومقدار الحوافز الضريبية التي يتلقونها ونشرها، وهذا من شأنه تعزيز شرعية الدولة والإدارة الضريبية في نظر المواطنين وبالتالي يساهم في زيادة الالتزام الضريبي بشكل عام.

ـ يجب جمع البيانات بشكل دوري ومنهجي وتحليلها باستمرار من طرف الإدارة الضريبية لإثراء التقرير المتعلق بالحوافز الضريبية الاستثمارية ومراقبة فعالية هذه التحفيزات.

ـ تكثيف التعاون الضريبي بين الدول لمنع المنافسة الضريبية الضارة.

6- تطور الانفاق الضريبي في الجزائر:

والجزائر كباقي الدول سعت منذ بداية الإصلاح الضريبي لسنة 1991 إلى دفع عجلة الاستثمار بالإعتماد على الانفاق الضريبي كأداة لبلوغ أهداف اقتصادية، من خلال عدة وكالات لدعم الاستثمار والمتمثلة في الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI والوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية ANADE والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM والصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC، ويمكن عرض تطور الإنفاق الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2014-2018 كما يلي:

جدول 34: تطور الإنفاق الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2014-2018

السنة	عدد المشاريع	الجباية العادية الوحدة مليار دج	الإنفاق الضريبي الوحدة مليار دج	نسبة النفقة إلى الجباية العادية
2014	3432	2.089,77	160	% 7.66
2015	3725	2.360,37	178	% 7.54
2016	4632	2.491,99	198	% 7.95
2017	4985	2.661,69	209	% 7.85
2018	5698	2.713,15	210	% 7.74

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

مصباح حراق، ربيع قرين، **تقييم فعالية الضريبي الجزائري – دراسة تحليلية للفترة (2000-2018)**،*Revued'Economie et de StatistiqueAppliquée*، المجلد 16، العدد 02، ديسمبر 2019، ص 153.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن حجم النفقات الضريبية التي تحملتها خزينة الدولة عرفت زيادات مستمرة خلال الفترة الممتدة 2014 إلى 2018 حيث بلغ مجموعها ما يقارب 955 مليار دج، حيث بلغت نسبة متوسطة تقدر ب 7.75 % من حصيلة الجباية العادية، وهي نسبة مرتفعة جدا إذا ما تم مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المسطرة التي ترغب الدولة في تحقيقها من خلال منح هذه التحفيزات والمتمثلة في تطوير الاستثمار وترقية التشغيل وإحداث توازن جهوي في

التنمية، وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة تقييم هذه التحفيزات ومتابعة الآثار الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عنها للحد من تآكل الحصيلة الضريبية.

المبحث الثالث: تقييم واقع الحوكمة الضريبية في الجزائر

وتعتبر الحوكمة الضريبية إحدى أهم السبل والأدوات التي تساعد على تنفيذ الاصلاحات الضريبية بفاعلية. كما تعبر من خلال أهدافها إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين.

المطلب الأول: جهود الجزائر في إرساء مبادئ الحوكمة الضريبية

إن الإصلاحات الضريبية التي اختص بها النظام الضريبي الجزائري سواء من الجانب القانوني أو الهيكلي تعتبر مساهمة في سبيل تشجيع تبني وتفعيل مبادئالحوكمة الضريبية، وهو ما نهدف إليه من خلال هذا المطلب الذي يعمل على إبراز أهم الإصلاحات التي يمكن تصنيفها في خانة تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية.

1- مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي في الجزائر:

يعد تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي مطلبا ضروريا في سبيل القضاء على الفساد الإداري عامة والضريبي خاصة، وبالفعل فإن تطبيقه في الإدارة الضريبية يخدم الأهداف المسطرة ويعزز الثقة في التعامل بين المكلفين وبين الإدارة الضريبية وفي مختلف مؤسسات الدولة، وقد أقر المشرع الضريبي الجزائري تدعيما منه لمبدأالشفافية والإفصاح الضريبي من خلال الاصلاحات التي قام بها والمتمثلة في إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب وتقسيمها حسب فئات المكلفين، لزيادة فعالية التسيير وتفادي إزدواجية الوظائف وتداخل الصلاحيات فيما بينها،بالإضافة إلى استحداث موقع إلكتروني تنشر فيه كافة القوانين الضريبية وقوانين المالية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الضريبي، إضافة إلى دلائل المكلفين بالضريبة، فضلا عن هذه المعلومات، تم فتح فضاء تفاعلي يمكن مستخدمي الانترنيت من تلقي إجابات على انشغلاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي : contactdgi@mf.gov.dz، كما يقدم الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب خدمة أخرى تخص "الاشتراك في رسالة المديرية العامة للضرائب" حيث بمجرد اشتراك مستخدمي الانترنيت في هذا العنوان، يتلقون عبر بريدهم الالكتروني الأعداد الجديدة لهذه الرسالة الإعلامية.

كما تم تأكيد على إرساء الشفافية ومصداقية المعلومات التي تعرض الوضعية المالية الحقيقية للدولة ضمن الإصلاح الذي جاء به القانون العضوي 18-15 والذي أرجئ تنفيذه ودخوله حيز النفاذ إلى سنة 2023 حيث نصت المادة 70 على أنه "تقدم قوانين المالية مجموع موارد وأعباء الدولة بصفة صريحة، وتقيم هذه الصراحة من خلال المعلومات المتوفرة والتقديرات التي يمكن أن تنتج عنها"[1].

ومن ناحية الرقابة الضريبية فقد نصت المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيامابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"[2].

أما من أجل تحقيق الشفافية في استخدام الإنفاق الجبائي وتجنب إساءة استخدام و الحد من الاحتيال الضريبي فقد أقر المشرع الضريبي الجزائري على أنه يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من اعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني الممنوح في إطار أجهزة دعم الاستثمار، إعادة استثمار مبلغ يقدر بثلاثين بالمئة (30%) من هذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (4) سنوات، إبتداءا من تاريخ اقفال السنة التي خضعت نتائجها للنظام التفضيلي[3]، وعندما يتبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الإمتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف،فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي على سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية بموجب الاعتماد،من حق الاستفادة من هذه الامتيازات،وتصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة ودون المساس بعقوبات التأخير المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

---

[1] الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53، **القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية** ، ص 17.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023**،المادة 20، ص 11.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**،المادة 142، ص 55.

المماثلة والتي تحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها، كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسية بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه[1].

وفي إطار الإصلاح الهيكلي فقد أنشات المديرية العامة للضرائب سنة 2008 مديرية فرعية للتحفيزات الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة تحت وصاية مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين، ومن بين المهام الموكلة لها:

- إحصاء وضبط وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة بموجب قوانين المالية والقوانين الخاصة وتقدير تكلفتها.

- الوقوف على تطبيق ومتابعة الإعفاءات الخاصة بالامتيازات الجبائية الممنوحة.

- المشاركة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية المتضمنة للأحكام الجبائية المطبقة على الأنظمة الخاصة.

وعلى الرغم من مرور عدة سنوات من إنشاء هذه المديرية الفرعية، إلا أنها أصدرت تقريرا واحدا سنة 2013[2].

2- مبدأ الشرعية في الجزائر:

يعني مبدأ الشرعية ضرورة احترام القواعد القانونية، بأن تكون جميع تصرفات السلطات العامة في الدولة خاضعة لأحكام القانون بمدلوله العام، سواء أكانت هذه السلطات تشريعية أو تنفيذية أو قضائية.

ومن مقتضيات هذا المبدأ أن تكون أعمال الإدارة الضريبية وكافة إجراءاتها وتصرفاتها وقراراتها لا تكون صحيحة ولا منتجة لآثارها القانونية المقررة في مواجهة المكلفين إلا بمطابقتها

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023**،المادة 194 مكرر، ص 77.

[2] محمد شكرين، محمد بلهادي، **أهمية تقرير النفقات الجبائية واستخداماته، مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 24، 2020، ص ص 137 138.

للقواعد القانونية، فإن صدرت هذه أو تلك على غير مقتضى قانون فإنها تكون غير مشروعة وتحولت إلى مجرد إجراءات مادية غير قانونية، ومن ثم فلا بد من تقرير جزاء يتخذ حيالها حماية لحقوق المكلفين، وهذا الجزاء يتمثل في إبطال التصرف المخالف لمبدأ الشرعية.

ويمكن توضيح مساعي الجزائر في إرساء هذا المبدأ من خلال الجدول التالي:

جدول 35: الجهود الجزائرية في إرساء مبدأ الشرعية

الجريدة الرسمية	المرجع القانوني	المادة	نص المادة
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 82 المؤرخة في 30 ديسمبر 2020	المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري	26	تتعامل الإدارة بكل حياد مع الجمهور في إطار احترام الشرعية
		37	كل المواطنين سواسية أمام القانون
		82	لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون، كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة،ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه،كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53 المؤرخة في 2 سبتمبر 2018	القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية	16	يمنح الترخيص سنويا،لتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم وكذا مختلف أنواع المساهمات والمداخيل والحواصل الأخرى لفائدة الدولة، بموجب قانون المالية، ويقدر الحاصل وكذا الحصة المخصصة للميزانية العامة للدولة،بموجب قانون المالية للسنة
		17	يتم تقييم حاصل الضرائب والحقوق والرسوم والمساهمات والإخضاعات الأخرى بموجب قانون المالية للسنة، ويعدل أو يصحح هذا الحاصل عند الحاجة،بموجب قوانين المالية التصحيحية
		18	تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب

			وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا في مجال الإعفاء الجبائي.
إعلان حقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789		13	لابد من فرض ضريبة عامة من أجل صيانة القوات العمومية وتوفير تكاليف إدارتها، يتم فرض هذه الضريبة بشكل متساو على جميع المواطنين بشكل متناسب مع إمكانياتهم
		14	يمتلك المواطنون حق التحقق من الضريبة العامة، والإقرار عليها بحرية، ومراقبة توظيفها،وتقرير مقدارها وتقويمهاوطريقة تحصيلها ومدتها ،سواء قاموا بذلك شخصيا أو عبر ممثليهم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوانين المذكورة في الجدول

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الجزائر كرست مبدأ الشرعية والذي يندرج ضمنه مجموعة من المبادئ الكبرى الأساسية للقانون الضريبي والمتمثلة في مبدأ المساواة في أداء الضريبة ، ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة كما لا يحق القيام بأي تعديل أو إلغاء أو إعفاء من الضريبة إلا بمقتضى القانون.

3- **مبدأ الفعالية:** لقد تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم الفعالية ويمكن القول على أن الفعالية تعتبر من أهم المقاييس التي يتم على أساسها الحكم على مدى نجاح المشرع في وضع نظام ضريبي يحقق أهداف الدولة، وهناك مجموعة من الطرق لقياس فعالية النظام الضريبي من أهمها مؤشرات فيتوتانزي، ومنه يمكن تقييم مبدأ الفعالية من خلال اختبار مدى توفر هذه المؤشرات في النظام الضريبي الجزائري.

جدول 36:تقييم مبدأ الفعالية وفق مؤشرات فيتوتانزي

المؤشرات	واقع النظام الضريبي الجزائري	النتيجة
التركيز: تتركز الحصيلة الضريبية في عدد ضئيل	الحصيلة الضريبية تتقاسمها الضرائب على الرواتب والأجور والضرائب على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية	ينطبق

من الضرائب		
التآكل: نطاق أو مجال الإخضاع	- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي حيث بلغت مجموع المبالغ المستحقة على المكلفين بالضريبة (أفراد وشركات) 2500 ألف مليار دينار لسنتي 2015 و2016 - قدرت النسبة التقديرية للاقتصاد غير الرسمي لسنة 2019 ب 21.30 % - قدر حجم النفقات الضريبية التي تحملتها خزينة الدولةما يقارب 955 مليار دج خلال الفترة الممتدة 2014 إلى 2018	لا ينطبق
التشتت : التخلص من الضرائب قليلة الإيراد	- ضريبة المداخيل الفلاحية موجودة في القوانين فقط . - الضرائب على الإيجار في حالة غياب عقود الإيجار. - الضريبة على الممتلكات ISP غير مطبقة	لا ينطبق
الموضوعية: قياس الأوعية الضريبية	65 % تصريحات جزافية ، 35 % تصريحات حقيقية.	لا ينطبق
تكلفة التحصيل	تكلفة التحصيل لم تتجاوز 2.85**%** خلال الفترة 2012-2017 مقارنة بالحصيلة الضريبية المحققة.	ينطبق
متأخرات التحصيل	التصريحات الصحفية تشير إلى أنها تتراوح ما بين 6000 مليار و8000 مليار د ج.	لا ينطبق
التحديد: التركيز عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة	وجود العديد من الضرائب والتي تضمنتها القوانين الجبائية والمتمثلة في: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة – قانون الرسوم على رقم الأعمال – قانون الضرائب غير المباشرة – قانون التسجيل – قانون الطابع	لا ينطبق
التنفيذ: قدرة الإدارة الضريبية على تنفيذ جميع النصوص	هناك الكثير من النصوص غير المطبقة.	لا ينطبق

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على: محمد بوشوشة، **تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 01 (2021) ، ص 116.

يتضح من خلال الجدول أعلاه عدم إمكانية تطبيق هذه المؤشرات على النظام الضريبي الجزائري، ما عدا مؤشر التركيز فالحصيلة موزعة على أربع ضرائب وهي: الضرائب على الرواتب والأجور والضرائب على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسوم الجمركية، ومؤشر تكلفة التحصيل حيث لم تتجاوز التكلفة2.85**%** خلال الفترة 2012-2017 مقارنة بالحصيلة الضريبية المحققة لنفس الفترة، أما باقي المؤشرات لم تتحقق.

4- مبدأ المسؤولية والمساءلة في الجزائر:

تشكل المساءلة وسيلة تضمن حسن الالتزام بالقوانين وترتبط أهميتها بتحقيق الديمقراطية والشفافية، ولابد أن تطبق على كافة مستويات السلطة العليا للدولة قبل أن تكون في المستويات الدنيا، لأن الفساد يبدأ من الأعلى في هرم السلطة ثم ينتشر في ظل المحسوبية والرشوة، لهذا أقدمت الجزائر على إصدار قانون خاص لمعالجة قضايا الفساد وهو القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

وتعتبر المساءلة الضريبية جزء من المساءلة بصفة عامة، وهي حق من حقوق المكلفين بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية وتعتبر أداة لتحقيق العدالة الضريبية، حيث لابد من الالتزام بتطبيق المساءلة على كل المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية، مما يجعل الموظفين يتحملون مسؤولياتهم ويلتزمون بتطبيق محتوى القانون و بالتالي يقلل من انتشار الفساد الضريبي، ومنه فإنه يمكن القول أن وجود رقابة فعالة يعتبر من أهم ضمانات مبدأ المسؤولية والمساءلة ومن أهمها الرقابة السياسية حيث نصت المادة 02 من القانون العضوي 18-15 والتي جاء فيها "يعد قانون المالية بالرجوع إلى تأطير وبرمجة الميزانية كما هو محدد في المادة 5 من هذا القانون،ويساهم في تجسيد السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج،انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم "كما نصت المادة 6 على "يقر قانون المالية للسنة ويرخص لكل سنة مدنية،مجموع موارد الدولة وأعبائها الموجهة لإنجاز برامج الدولة طبقا للأهداف المحددة والنتائج المنتظرة التي تكون موضوع تقييم"، لهذا يجب أن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة قوانين وتنظيمات موجهة تكون بموجبها مسؤولة و مساءلة.

ولم يقف الأمر عندها بل وجود الرقابة القضائية التي تضمن الاحترام الصارم للقانون والتطبيق السليم له يعد صمام أمان في مواجهة الفساد الضريبي والتي تعمل على حماية حقوق الدولة والأفراد من أي تجاوز، ومنه فهي تعمل على الموازنة بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة.

5- مبدأ سيادة القانون في الجزائر:

تعتبر سيادة القانون من قمة الضمانات الأساسية لحقوق الإنسان وحرياته، ومبدأ سيادة القانون يتطلب وجود دولة قانونية تقوم على أركان حقيقية تستمد قوتها من الشعب باعتباره مصدر السلطات، ولها قوة ملزمة تستمدها من القواعد الدستورية التي أرست عليها بنائها القانوني، وتقريرا لهذا الخضوع لسيادة القانونسعت الجزائر إلى تحقيق بسط سيادة القانون من خلال النصوص القانونية التي تضمنها الدستور حيث تنص المادة 7 من الدستور: "الشعب مصدر كل السلطة .السيادة الوطنية ملك للشعب وحده"[1]، كما نصت المادة 8: "السلطة التأسيسية ملك للشعب،يمارس الشعب سيادته بواسطة المؤسسات الدستورية التي يختارها، يمارس الشعب هذه السيادة أيضا عن طريق الاستفتاء وبواسطة ممثليه المنتخبين،لرئيس الجمهورية أن يلتجئ إلى إرادة الشعب مباشرة"[2]كما نصت المادة 9: "يختار الشعب لنفسه مؤسسات، غايتها ما يأتي:

- المحافظة على السيادة والاستقلال الوطنيين، ودعمهما.
- المحافظة على الهوية والوحدة الوطنيتين، ودعمهما.
- حماية الحريات الأساسية للمواطن، والازدهار الاجتماعي والثقافي للأمة.
- ترقية العدالة الاجتماعية.
- ضمان الشفافية في تسيير الشؤون العمومية.
- القضاء على التفاوت الجهوي في مجال التنميةّ.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**،المادة 7، ص 7.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**،المادة 8، ص 8.

- تشجيع بناء اقتصاد متنوع يثمن قدرات البلد كلها، الطبيعية والبشرية والعلمية.

- حماية الاقتصاد الوطني من أي شكل من أشكال التلاعب، أوالاختلاس، أو الرشوة، أو التجارة غير المشروعة، أو التعسف، أو الاستحواذ، أو المصادرة غير المشروعة أو تهريب رؤوس الأموال"[1].

إن دولة القانون تعني سريان حكم القانون على الحاكم والمحكوم على حد سواء وتقوم على مبدأ المساواة بين مواطنيها حيث نصت المادة 82: كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه،كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنيةّ"[2].

المطلب الثاني: مؤشرات ضعف الحوكمة الضريبية في الجزائر

على الرغم من المجهودات التي تبذلها الجزائر من أجل تحقيق فعالية النظام الضريبي من خلال تبني مبادئ الحوكمة الضريبية، ولكن هذه المساعي وعلى الرغم من أهميتها المعتبرة إلا أنها لاتزال ضعيفة ويتضح ذلك من خلال المؤشرات التالية:

- **ارتفاع نسب التهرب الضريبي وتوسع دائرة النشاط الموازي (غير الرسمي):** يعتبر التهرب الضريبي مظهر من مظاهر عدم الثقة بين الدولة والمكلف، حيث أن ارتفاع نسب التهرب الضريبي في حد ذاته يعني أن المكلف يفتقد للتحضر الجبائي، أما بخصوص تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد الجزائري فقد أعلن المدير العام للضرائب أن مجموع المبالغ المستحقة على المكلفين بالضريبة (أفراد وشركات) بلغت 2500 ألف مليار دينار لسنتي 2015 و2016، مشيرا بأن بعض المطالبين بتلك الضرائب لم يعد لهم أثر، فيما اختفت بعض الشركات عن الوجود ولم يعد لها أي كيان قانوني. وأوضح بأن التهرب الضريبي ناتج أساسا عن عمليات الاستيراد، حيث يحاول

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**،المادة 9، ص 8.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**،المادة 82، ص 19.

المتعاملون إخفاء القيمة الحقيقية لوارداتهم، إضافة إلى الوحدات الصناعية التي تنشط بصورة غير شرعية، ودون تقديم أي تصريح عن هذه النشاطات[1].

أما من ناحية توسع دائرة النشاط الموازي لا توجد دراسات وإحصاءات دقيقة حول السوق الموازية في الجزائر، حيث قدرت بحوالي 21.30% من الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات. أي حوالي 3486.97 مليار دولار لسنة 2019[2].

- تشوه هيكل الايرادات الضريبية في الجزائر:

تنقسم الايرادات الضريبية في الجزائر إلى قسمين: الجباية البترولية والجباية العادية والتي تنقسم بدورها إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وتشير أغلب الدراسات الضريبية الحديثة بأن الأنظمة الضريبية الجيدة هي تلك الأنظمة التي تأتي حصيلتها من الجباية العادية خاصة الضرائب المباشرة إلا أن الواقع العملي يبين أن الحصيلة الضريبية في الجزائر تغلب عليها الجباية البترولية

- ✓ **تبعية الايرادات للجباية البترولية:** تعتبر الجباية البترولية المحرك الفعال للاقتصاد الجزائري فهي تعتمد في تمويل برامجها على القطاع البترولي الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية تعرضه للاختلالات نتيجة التغير المستمر في أسعار البترول، ويمكن توضيح مساهمة كل من الجباية البترولية و الجباية العادية في الايرادات العامة كما يلي:

جدول 37: تركيبة الايرادات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2008-2019

السنوات	الجباية العادية مليار دج	الجباية البترولية مليار دج	ايرادات العامة مليار دج	الجباية العادية / ايرادات العامة	الجباية البترولية / ايرادات العامة
2008	958,27	1.715,40	2.895,19	33,10	59,25
2009	1.146,13	1.927,00	3.275,37	34,99	58,83
2010	1.280,49	1.501,70	3.056,73	41,89	49,13

[1] عبيرات لخضر، **فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص ص 216 -217.

[2] حموش خولة، **فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020"**، مرجع سبق ذكره، ص 144.

2011	1.511,45	1.529,40	3.474,11	43,51	44,02
2012	1.911,21	1.519,04	3.804,46	50,24	39,93
2013	2.027,74	1.615,90	3.890,81	52,12	41,53
2014	2.089,77	1.577,73	3.924,06	53,26	40,21
2015	2.360,37	1.722,94	4.563,80	51,72	37,75
2016	2.491,99	1.682,55	5.026,13	49,58	33,48
2017	2.661,69	2.126,99	6.072,32	43,83	35,03
2018	2.713,15	2.349,69	6.405,24	42,36	36,68
2019	2.849,22	2.518,49	6.594,65	43,21	38,19
المتوسط				44,98	42,84

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على قوانين تسوية الميزانية لسنوات من 2008-2019.

إن الملاحظ من الجدول أعلاه أن الجباية البترولية تشكل جزءا أساسيا من هيكل الايرادات العامة في الجزائر، حيث يبلغ متوسط مساهمتها في الايرادات العامة للفترة 2008-2019 حوالي 42.84 %مما يعني استمرارية تبعية الميزانية العامة للجباية البترولية وهو أحد المؤشرات التي تدل على:

- عدم إمكانية محاولة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية على الرغم منكثرة الإصلاحات الضريبية.
- عدم القدرة على تعزيز الجباية العادية نتيجة عدم التوازن بين الرفع من حجم الإيرادات العامة بالضرائب والرسوم من جهة، وتشجيع الاستثمار عبر التحفيزات والإعفاءات الضريبية من جهة أخرى
- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة في الجزائر.
- عدم نجاعة السياسات الاقتصادية في خلق اقتصاد منتج أكثر للقيمة المضافة وتعويض الاقتصاد القائم على الريع البترولي.

✓ **تشوه بنية إيرادات الجباية العادية:**

تتسم النظم الضريبية في البلدان النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تفضل الضرائب غير المباشرة للحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها لكونها لا تثير في تنظيمها وتحصيلها مشكلات معقدةعلى الرغم من أنها تعد ضرائب غير عادلة لأنها لا تأخذ ظروف المكلف الشخصية بعين الاعتبار، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

جدول 38: تركيبة حصيلة الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2008-2019

السنوات	الضرائب المباشرة مليار دج	الضرائب غير المباشرة مليار دج	حصيلة الجباية العادية مليار دج	الضرائب المباشرة/ حصيلة الجباية العادية %	الضرائب غير المباشرة / حصيلة الجباية العادية %
2008	331.97	626.31	958,27	34.64	65.36
2009	462.54	683.59	1.146,13	40.36	59.64
2010	560.42	720.08	1.280,49	43.77	56.23
2011	685.19	826.26	1.511,45	45.33	54.67
2012	862.90	1048.31	1.911,21	45.15	54.85
2013	823.02	1204.72	2.027,74	40.59	59.41
2014	882.17	1207.60	2.089,77	42.21	57.79
2015	1035.13	1325.25	2.360,37	43.85	56.15
2016	1110.22	1381.77	2.491,99	44.55	55.45
2017	1207.67	1454.01	2.661,69	45.37	54.63
2018	1203.65	1509.51	2.713,15	44.36	55.64
2019	1265.93	1583.29	2.849,22	44.43	55.57

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على قوانين تسوية الميزانية لسنوات من 2008-2019.

من الجدول أعلاه يتضح أن الضرائب غير المباشرة تشكل النسبة الأكبر في الحصيلة الضريبية ويرجع ضعف حصيلة الضرائب المباشرة للأسباب التالية:

- انخفاض مستوى دخل الفرد مما يزيد في احتمال التهرب من الضريبة على الدخل مما يجعل المشرع الضريبي يعتمد على ضرائب الاستهلاك للرفع من الحصيلة الضريبية.
- ارتفاع نسبة مساهمة التجارة الخارجية في الناتج القومي الإجمالي مما يؤدي إلى ارتفاع الضرائب الجمركية.
- عجز الإدارة الضريبية عن مراقبة الضرائب المباشرة لكونها تعتمد في تحصيلها على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها.
- عدم وجود أوعية ضريبية تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك يرجع لعدم تنوع النشاط الاقتصادي.
- كثرة التعديلات الصادرة في قوانين المالية والتي يتخوف منها المستثمرون خاصة الأجانب وبالتالي انخفاض حجم الاستثمار في الجزائر.
- عدم مردودية سياسة التحفيز الضريبي على الرغم من احتواء التشريع الضريبي على العديد من الإعفاءات الضريبية لصالح الأنشطة الصناعية إلا أن ذلك لم يساهم في توسيع الأوعية الضريبية.

– نقص العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة:

رغم أن مختلف الدساتير الجزائرية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا تنص على العدالة في توزيع العبء بين المواطنين، إلا أنه باستقراء النظام الضريبي الجزائري القائم نلاحظ أنه يتسم بضعف العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من جهة، وفي إطار الضريبة على الدخل الإجمالي بين صنف المرتبات والأجور وباقي الأصناف من جهة أخرى، فالمرتبات والأجور تقتطع من المصدر وبالتالي لا يوجد أي تهرب ضريبي، أما باقي الأصناف الأخرى ذات الطابع التصريحي فيكون فيها التهرب الضريبي نتيجة نقص كفاءة الإدارة الضريبية في تتبع صحة ومصداقية التصريحات الضريبية المقدمة وضبط دخول المكلفين، بالإضافة إلى الاعتماد على المعدلات النسبية "محررة من الضريبة" لأنها تقضي على فكرة العدالة الضريبية التي تقوم عليها الضريبة على الدخل الاجمالي.

جدول 39: مساهمة الضريبة على الرواتب و الأجور في الضرائب المباشرة للفترة 2012-2019

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	الضريبة على الرواتب والأجور	مداخيل الضريبة على الدخل الإجمالي	مجموع الضرائب المباشرة	الضريبة على الرواتب والأجور / مداخيل الضريبة على الدخل الإجمالي %	الضريبة على الرواتب و الأجور / مجموع الضرائب المباشرة %
2012	552,522	607,42	862,90	90,96	64,03
2013	494,366	556,36	823,02	88,86	60,07
2014	531,968	603,30	882,17	88,18	60,30
2015	596,435	685,703	1.035,13	86,98	57,62
2016	635,137	713,76	1.110,22	88,98	57,21
2017	685,735	769,03	1.207,67	89,17	56,78
2018	707,364	800,862	1.203,65	88,33	58,77
2019	774,51	863,504	1.265,93	89,69	61,18
المتوسط				88,89	59,49

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة لسنوات 2012 إلى 2019.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ارتفاع حصيلة الضريبة على الرواتب والأجور وسيطرتها على ايرادات الضرائب على الدخل الإجمالي حيث تمثل متوسط 59.49 % من الضريبة على الدخل الإجمالي والذي يشمل ستة أصناف أخرى، كما تمثل نسبة 7.42 % من ايرادات الضرائب المباشرة، ويرجع ارتفاع هذه النسبة إلى طريقة تحصيل هذه الضريبة (الاقتطاع من المصدر) مما يصعب التهرب منها على عكس باقي الأصناف الأخرى للدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حيث يكون تحديد الوعاء الضريبي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها مما يصعب مراقبته وإثبات صحتها.

- **فشل برنامج الامتثال الجبائي الإرادي:**سعت الحكومة الجزائرية لاستقطاب رؤوس الأموال المتداولة في الاقتصاد الموازي من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2015حيث نصت المادة 43 على "يؤسس برنامج الامتثال الجبائي الإرادي وتكون الأموال المودعة،في هذا الإطار لدى البنوك من طرف كل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته، محل إخضاع جزافي يحرر بمعدل نسبته 7 %يجب أن تكون هذه الأموال أو المعاملات في الأصل من مصدر مشروع ولا ترتبط بأي فعل يجرّمه قانون العقوبات والتشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب .يحدد الدخول الفعلي لتنفيذ هذا الإجراء بـ 31 ديسمبر سنة 2016وبانتهاء هذه الفترة يكون الأشخاص الحائزون أموالا مؤهلة لهذا البرنامج ولم يتم اكتتابها محل إعادة التقييم حسب شروط القانون العام مع تطبيق الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في هذا المجال"[1].

وتم تنفيذه عن طريق التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 جويلية 2015 المحددة لكيفيات تنفيذ برنامج الامتثال الجبائي الإرادي وذلك خلال الفترة 02 أوت 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2016. تتضمن هذه العملية عددا معتبرا من الضمانات القانونية والتقنية التي تقود إلى حرية التصرف في الأموال المودعة لدى البنوك وكذا تسوية الوضعية الجبائية من خلال تقديم إلزامي للشهادة المحررة عند دفع رسم جزافي بمعدل 07% وقد فشلت عملية الامتثال التي عرفت مقاطعة كلية من طرف المتعاملين حيث بلغت حصيلتها فقط في 2015/12/31 حوالي 05 مليار دج وبحصيلة ضرائب تقدر بحوالي 0.360 مليار دج[2].

5- عدم شمولية و تجانس الامتيازات الضريبية:

يتسم التشريع الجزائري بعدم الشمولية وعدم التجانس فيما يخص الامتيازات الضريبية، حيث تتعدد القوانين التي تمنح بموجبها الامتيازات الضريبية وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون الاستثمار، قانون المحروقات ومختلف اتفاقيات الشراكة (مع الاتحاد الأوروبي،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 40 المؤرخة في 23 يوليو 2015،**المتضمنة الأمر 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015**، المادة 43، ص 14.

[2] محمد بوشوشة، **التحضر الجبائي في الجزائر (الواقع والآفاق)**، مجلة الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، ديسمبر 2020، ص ص 126 127.

المنظمة العربية للتبادل الحر) بالإضافة إلى العديد من الأحكام الضريبية غير المدرجة في التشريع الضريبي الصادرة في قوانين المالية السنوية والتكميلية في الفصل الثالث القسم الرابع تحت عنوان أحكام مختلفة، لا يصادق البرلمان على الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ولا على الشروط التي بموجبها تمنح امتيازات ضريبية استثنائية للاستثمارات المصنفة ذات أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، حيث تمنح في إطار اتفاقية يتم التفاوض عليها وفقا لقانون ترقية الاستثمار (القانون 16/09) . (القانون رقم 09 المؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار)وبالتالي فالشروط التي منحت على أساسها الامتيازات الضريبية الاستثنائية تفتقد للقوة القانونية، ومنه يمكن القول أن سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر غير مطابقة للمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية المشار إليها سابقا[1].

المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين الحوكمة الضريبية في الجزائر

لايزال تبني مبادئ الحوكمة في المنظومة الضريبية يتصف بالضعف لدرجة كبيرة، ولكن هذا لا يعني التخلي تماما عن فكرة الحوكمة في الإدارة الضريبية مادامت تساهم في تفعيل النظام الضريبي وتحسين أدائه، فمن الضروري اتخاذ الدولة الجزائرية مجموعة من الاجراءات للوصول إلى تطبيق الحوكمة الضريبية على النظام الضريبي ووضع ركائز لها منها ما هو قبلي وما هو بعدي:

1- الإجراءات القبلية لإرساء الحوكمة الضريبية:

هناك مجموعة من المعايير القبلية التي يجب اعتمادها لإرساء الحوكمة الضريبية:

- تأهيل الاطار القانوني: ويتم ذلك عن طريق:

✓ إلغاء التضارب والتعارض والغموض الذي يكتنف العديد من النصوص التشريعية الضريبية.

✓ التطبيق الصحيح للنصوص القانونية.

✓ سن قوانين تؤكد على ضرورة تبني الإدارة الضريبية للحوكمة الالكترونية من أجل الوصول إلى التحصيل الأمثل للموارد الضريبية وتحسين جودة الخدمة العمومية.

[1] بلهادي محمد، قدي عبد المجيد، **محاولة تقييم سياسات الإنفاق الضريبي في الجزائر على ضوء مبادئ الحوكمة الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 325 326.

✓ تحديث القوانين الضريبية بما يتلاءم مع استخدام الوثائق والمعاملات الالكترونية.

✓ تشجيع إجراءات الاستشارة التمثيلية والتشاركية لتقليص الهوة بين السياسة الضريبية والحوكمة الضريبية من خلال اشراك المجتمع الضريبي في إعداد القوانين الضريبية.

- الاهتمام بالجانب البشري: يجب التركيز على العنصر البشري باعتباره المحرك الرئيسي لأي جهاز وذلك من خلال:

✓ اختيار الأعوان والمسؤولين في الإدارة الضريبية على أسس ومعايير واضحة وبعيدة عن الوساطة والمحسوبية والمحاباة.

✓ تطوير وتدريب من خلال تنظيم دورات تكوينية تتماشى مع عصرنة الإدارة الضريبية.

✓ تفعيل نظام الأجور مما يساعد على تحفيز العاملين وزيادة كفاءتهم وتنمية روح المبادرة.

✓ ترشيد سلوك موظفي الإدارة الضريبية والحد من المحسوبية وتحويل قيم الشفافية إلى قاعدة أساسية مما يسمح بالتوفير السريع للمعلومة وسهولة الحصول عليها من طرف المكلفين.

- الاستفادة من تجارب الدول في ميدان الاستشارة الجبائية مثل التجربة البريطانية التي أعطت للاستشارة الطابع الرسمي بتحديد الآجال اللازمة للاستشارة ودراسة آثار تطبيق التدابير كما الاستفادة من التجربة الاسبانية عندما تقدم الإطار المفاهيمي لقواعد و مبادئ الإخضاع الجبائي.

- مسايرة مناهج العمل العالمية بالاعتماد على التطبيقات وبرامج الإعلام الآلي في اجراء لمحاكاة مشاريع التعديلات للتدابير الجبائية قبل تطبيقها على غرار التجربة الفرنسية بإنشاء المحاك الجبائي (le simulateur fiscal) الذي يستخدمه البرلمانيون. وفي الولايات المتحدة يستخدمه الكونغرس (ديوان الموازنة) و يسمح لأي أحد تحديد الأثر الاقتصادي والاجتماعي والموازنة العامة لأي تعديل جبائي، وبسرعة فائقة لا تتعدى بعض الثواني[1].

2- الإجراءات البعدية لإرساء الحوكمة الضريبية:

تتمثل هذه الإجراءات في متابعة قواعد التطبيق الصحيح للقانون الضريبي وذلك باحترام قواعد الشفافية ومحاربة أشكال الفساد الضريبي، بالإضافة إلى التقييم البعدي للإجراءات الضريبية

[1] محمد بوشوشة، **تقييم واقع الحوكمةالجبائية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 120.

من خلال التأكيد على الدور الرقابي والتقييمي للبرلمان ومجلس المحاسبة والقيام بالدراسات التقييمية للتدابير الضريبية وتسهيل عمليات التواصل بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

– تنمية روح المواطنة الضريبية لدى المكلفين:

لايزال الوعي الضريبي لدى المكلفين في الجزائر بعيدا عن المستوى المطلوب لتحقيق الإصلاح الضريبي الشامل، لذا يجب على الإدارة الضريبية إزالة الحاجز النفسي بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة وخلق الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي ونشر الوعي الضريبيوالثقافة الضريبية وتحسيسهم بأهمية الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، ويكون ذلك باتباع ما يلي [1]:

✓ توفير معلومات: لابد أن تعلن الإدارة الضريبية عن كافة القوانين والتعليمات واللوائح المعمول بها لكافة المواطنين من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي يجب أن تحتوي أساسيات الضرائب والقواعد المعتمدة في التطبيق، كما يجب أن تكون هذه المعلومات مبسطة و سهلة الاطلاع من طرف المكلفين، ونظرا لتطور وسائل الإعلام والاتصال في وقتنا الحالي يجب على الإدارة الضريبية الجزائرية أن تستعملها في توعية المكلفين وذلك من خلال إنشاء مواقع خاصة وتزويدها بكل التعديلات والمستجدات من حين لآخر مع اعتماد الشفافية والوضوح، بالإضافة إلى القيام بدورات توعية بأهمية الضريبة وشرح أحكام القوانين والتعليمات الضريبية.

✓ تقديم المساعدة: لابد على الإدارة الضريبية أن تولي اهتمام أكبر لانشغالات المكلفين بالضريبة والرد على شكاويهم مع تبسيط إجراءات تسيير الملف الضريبي لكل مكلف، كما ينبغي أن تبدي مرونة في تعاملها مع المكلفين في إطار حماية مصلحتهم دون التفريط في مصلحة الدولة.

✓ تقييم أداء الموظفين العاملين بالإدارة الضريبية بصورة مستمرة، حيث تقوم المديرية العامة للضرائب بإرسال دوري لمراقبي التسيير بتقييمات دورية لمستويات الأداء في الإدارة الضريبية في الجزائر، وكذا تقارير مع مدى انضباط وكفاءة الموظفين ومستوى العمل المنجز، ولكن بالرغم من أن هذه التقارير تصف الوضعية الحقيقية في الإدارة ولكن لا تؤتي ثمارها، فيتم التستر عليها من

[1] نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، مرجع سبق ذكره،ص ص 327 .328

قبل المسؤولين في أعلى السلطة لكي لا يتلقون اللوم ولا يخضعون للمساءلة، ولذلك قد يجد بعض الموظفين غير الأكفاء حالة من الراحة النفسية لإدراكه أنه لا جدوى من تلك التقييمات.

✓ إشراك المجتمع المدني في تعزيز الواجب الضريبي:يلعب المجتمع المدني دورا مهما في تفعيل أداء الواجب الضريبي للمكلفين وذلك بالإستعانة بالمؤسسات التربوية والتعليمية لغرس الثقافة الضريبية من الصغر عن طريق إدخال مادة الضرائب في البرامج التعليمية من الابتدائية إلى الجامعة، كما يجب أن يكون للمساجد دور فعال في نشر الوعي الضريبي من خلال العمل على النهوض بالقيم الإسلامية والأخلاقية وتدعيمها بما يحقق الرقابة الذاتية التي تكفل بأن تستقيم كل الأمور، خصوصا وأن الرقابة الذاتية النابعة من ضمير الانسان وعقيدته أقوى من الرقابة الخارجية، وتحسيسه بأهمية الضريبة كمظهر من مظاهر التضامن بين أفراد المجتمع مما يشعره بأن أداء الضريبة هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني.

- منح صلاحيات أوسع للإدارة الضريبية: تلتزم الادارة الضريبية بتطبيق النصوص القانونية والتعليمات الصادرة عن الوصاية. لكنها تصطدم بوضعيات لا تغطيها النصوص القانونية. مما يستدعي فتح المجال أمام الاجتهاد الضريبي لاتخاذ التدابير الضريبية واتخاذ القرارات المناسبة بشأن هذه الوضعيات،مع فرض رقابة صارمة على الموظفين الذين منحت لهم هذه الصلاحية.

- التجسيد الفعلي لعصرنة الإدارة الضريبية: على الجزائر التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من طرف الإدارة الضريبية وأن تعمل على تحديثها وعصرنتها بما يتماشى والتوجهات العصرية، وذلك عن طريق الاهتمام بعملية الرقمنة والتسيير الالكتروني للملفات الضريبية وتوفير شبكة وطنية للمعلومات تسمح للإدارات بالتواصل معها والحصول على المعلومة في الوقت المناسب خاصة ملف البطاقية الذي يشكل أهم المعطيات التي يمكن استغلالها للحد من التهرب الضريبي.

وهذا يتطلب إرادة سياسية وتدابير مؤسسية ولعل الخطوة الأولى هي دراسة المهام والواجبات المسندة للقائمين على التسيير أو الجهة الرقابية ككل.

– تفعيل المساءلة الموجهة نحو الأداء:لا يزال مصطلح المساءلة يفهم في أغلب الأحيان على أنه امتثال للقواعد المالية والإجراءات الرسمية واستخدام الأموال ولذلك يعتقد أحيانا أن المقصود بالإشراف هو مراجعة الحسابات المالية فقط وعليه في الحالات التي توجد فيها لجان مساءلة يكاد

عملها يقتصر على قضايا الأمانة المالية، غير أن المساءلة ينبغي أن تقترن بتحقيق النتائج[1]، أي لابد من مساءلة الإدارة الضريبية عن الفوارق بين التقديرات والإنجازات في عملية التحصيل ومساءلتها عن مدى تحقيق الأهداف المحققة من وراء منح التحفيزات الضريبية.

3- إجراءات متعلقة بالإنفاق الضريبي: هناك مجموعة من المعلومات التي يجب توفيرها من طرف المشرع الضريبي حول الإنفاق الضريبي لتحقيق الشفافية و العدالة منها[2]:

- التحديد الدقيق للتكلفة المقدرة للإنفاق الضريبي مما يمنح الموثوقية للتكلفة المقدرة، وكذا تحديد نوعية المعلومات التي يستند إليها التقدير.
- تحديد مصدر الإنفاق الضريبي على سبيل المثال إنفاق ضريبي ناجم عن أحكام القانون الضريبي، إنفاق ضريبي ناجم عن التطبيق الإداري، إنفاق ضريبي ناجم عن اتفاق ضريبي.
- تحديد مدة الإنفاق الضريبي، هل يمنح لمدة مؤقتة أو بشكل دائم.
- تحديد نوع الإنفاق الضريبي الممنوح على سبيل المثال إنفاق الضريبي على شكل إعفاء، إنفاق الضريبي على شكل قرض الضريبي قابل للاسترداد، إنفاق الضريبي على شكل تخفيض.
- الإدراج الكامل لتكلفة الإنفاق الضريبي في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن الاطلاع عليه من طرف الجمهور ومراقبته من طرف السلطة التشريعية.
- إعداد الإنفاق الضريبي من طرف الوزارة المكلفة بالمالية وعن طريق قانون المالية حتى يمكن مقارنته مع الإنفاق الموازني المباشر على اعتبار أن هذا الأخير تعده وزارة المالية بناء على قانون المالية .

[1] رزيق كمال، عوالي بلال، **حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة القبلية على نفقاتها ترشيدا للإنفاق العام**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الأول، العدد الأول، أكتوبر 2017، ص 63.

[2] مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 149.

خلاصة الفصل:

من خلال تناولنا لهذا الفصل وجدنا أن مبادئ الحوكمة الضريبية تساهم بطريقة مباشرة في تفعيل النظام الضريبي، لهذا فإن تجسيد هذه المبادئ على أرض الواقع يعد أمرا ضروريا للرفع من كفاءة الإدارة الضريبية وتحسين علاقتها مع المجتمع الضريبي، وهذا ما سعت إليه الجزائر لتكريس مبادئ الحوكمة الضريبية في مختلف الاجراءات المستحدثة سواء من الناحية التشريعية أو الهيكلية من خلال تبسيط الاجراءات وتفعيل نظام الرقابة وإقرار المساءلة القانونية وترشيد الإنفاق الضريبي الذي يعد بالأساس وسيلة لتشجيع الاستثمار وتوسيع الوعاء الضريبي وعصرنة الإدارة الضريبية.

ومن خلال ما سبق نجد أن الجزائر من الناحية المؤسسية والمنظومة القانونية تتوفر على العديد من التشريعات التي تسعى من خلالها إلى تجسيد الحوكمة الضريبية إلا أنها تفتقر إلى تطبيق الصحيح للقانون واحترام سيادته من طرف المكلفين خاصة، لهذا فهي تحتاج إلى الإرادة السياسية والجدية وإشراك المجتمع الضريبي في تجسيد الحوكمة الضريبية.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد

نهدف من خلال هذا الفصل إلى التعرف على آراء ووجهة نظر العينة المدروسة حول موضوع دراستنا والمتمثل في "دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري" من خلال إسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة بغية الإجابة على فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج المستهدفة من خلال الاستبيان كأداة أولية لجمع المعلومات وتوزيعه على عينة من مجتمع الدراسة المتمثلة في أساتذة جامعيين، موظفي الإدارة الضريبية، مكلفين بالضريبة، محافظي الحسابات، المحاسبين.

وللوصول إلى ذلك تم تقسيم الفصل إلى:

- المبحث الأول: المدخل التمهيدي للدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة.
- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: المدخل التمهيدي لدراسة الميدانية

إن تشخيص حدود الدراسة يعتبر من بين أهم الخطوات الأساسية في البحث العلمي، حيث تساهم في تحديد اتجاهات الدراسة وتبيين مراحلها ضمن مخطط واضح، حيث استندت الدراسة الميدانية بشكل رئيسي على دراسة دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري؛ فمنطقية النتائج وصحتها تتوقف على سلامة المنهج المتبع وذلك عن طريق معالجة الدراسة وتحليل النتائج المتوصل إليها، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من منهج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، نموذج ومتغيرات الدراسة، جمع بيانات الدراسة، أداة الدراسة بالإضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي.

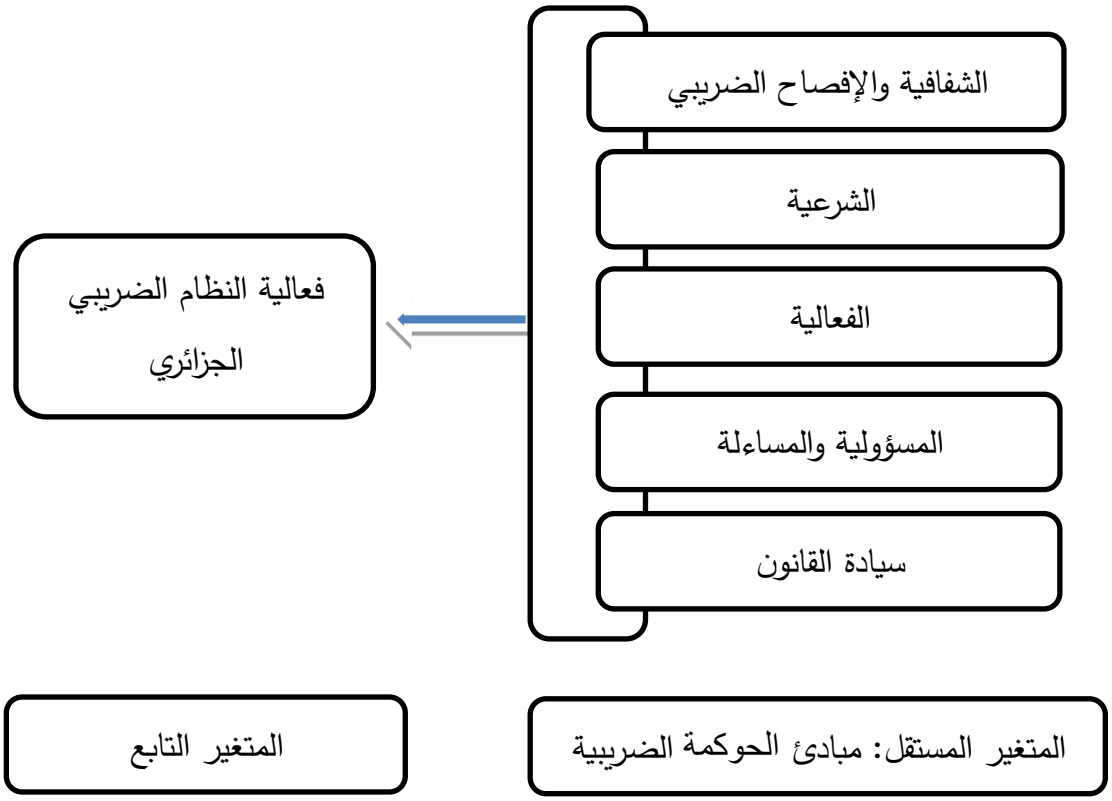
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

قبل البدء بتحليل وعرض نتائج الدراسة وترجمتها يقتضي علينا تقديم أدوات الدراسة المستعملة في عملية جمع البيانات وصف مجتمع وعينة الدراسة المستهدفة والمنهج المتبع على دراسة المشكلة ووصفها وصفا دقيقا إضافة إلى تحديد التقنيات التفحص وكذا الأدوات الإحصائية المستخدمة.

أولا : نموذج الدراسة

انطلاقا من الجزء النظري وعلى ضوء الإشكالية والفرضيات المطروحة قمنا باقتراح نموذج الدراسة يحدد أثر المتغير المستقل بأبعاده على المتغير التابع كما هو مبين في الشكل التالي:

شكل16: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على ما سبق

ثانيا: منهج وجمع بيانات الدراسة

إن أهم ما يخص الدراسة الحالية هو معرفة مدى تطبيق النظام الضريبي الجزائري لمبادئ الحوكمة الضريبية،لهذا تم تبني المنهج الوصفي التحليلي بهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات البحث، حيث تم جمع البيانات باستخدام أداة الدراسة المتمثلة في الإستبيان، والمستخدمة في البحوث عندما تتطلب القياسات الإحصائية عينة كبيرة وفي البحوث الكيفية المرتبطة بدراسة حالة، ولقد تم توزيعه ونشره على عدة قنوات تمثلت فيما يلي:

- الاتصال المباشر بعينة الدراسة و تسليمهم استمارة الاستبيان باليد.
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات.

وفي هذا الصدد تم توزيع 325 استبانة ورقية على أفراد العينة وتم استرجاع 300 استبانة صالحة للتحليل.

جدول 40: توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة

	المرسلة	يدا بيد	الإجمالي	النسبة المئوية
استماراتالاستبيان الموزعة ورقيا	100	225	325	%100
استماراتالاستبيان المسترجعة	90	220	310	%95,38
استمارات القابلة للمعالجة	90	210	300	%92,30

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان

من الجدول أعلاه نلاحظ بأن عدد الاستمارات التي قد تم توزيعها على المستجوبين بلغ325 استمارة تم استرجاع 310 استمارة، وهو ما يمثل نسبة 95,38%من عدد الاستمارات الإجمالية الموزعة، وبعد مراجعتها وفحصها والتأكد من صلاحيتها لغرض التحليل الإحصائي تبين أن هناك 10استمارات غير صالحة للدراسة، مما أدى إلى استبعادها، حيث تم الحصول في الأخير على 300 استمارة، أي ما يمثل نسبة 92,30%، وهي نسبة معتبرة يمكن الاعتماد عليها في الدراسة وتعميم النتائج عند مجال ثقة مقدرة بـ 95% وقبول 5% كخطأ للمعاينة.

ثانيًا: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة ما نريد أن نصل بواسطته إلى نتائج الدراسة، وكون الظاهرة المدروسة تتعلق بدور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري. حيث يتكون مجتمع الدراسة من خمس فئات:

- الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والضرائب باعتبارهم أهل اختصاص.
- موظفي الإدارة الضريبية نظرا لخبرتهم في مجال الضرائب.

- محافظي الحسابات باعتبارهم الفئة الخارجية التي تبدي رأيها في صحة ومصداقية القوائم المالية المعدة من طرف المكلفين.

- المحاسبين الداخليين والخارجيين للمؤسسات الخاضعة للضريبة باعتبارهم معدي للقوائم المالية لهذه المؤسسات.

- المكلفين بالضريبة باعتبارهم الفئة الخاضعة للضريبة.

2- عينة الدراسة:

الدراسة الأساسية تكون عن طريق المسح (اختيار عينة عشوائية من جميع فئات المجتمع المدروس) والجداول الآتية تبين لنا توزيع مفردات عينة الدراسة ونسبة الاستجابة التي تم المتحصل عليها:

جدول 41:عينة الدراسة الميدانية من الأساتذة الجامعيين

الجامعة	مقر الجامعة	عدد الاستبيانات الواردة والصالحة للدراسة
جامعة البليدة 02	البليدة	10
جامعة يحي فارس	المدية	15
جامعة زيان عاشور	الجلفة	20
جامعة محمد بوضياف	مسيلة	15
جامعة عمار ثليجي	الأغواط	14
جامعة قاصدي برباح	ورقلة	11
مجموع الاستبانات الصالحة للدراسة		**85**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

جدول 42:عينة الدراسة الميدانية من موظفي الإدارة الضريبية

الولاية	الوظيفة	عدد الاستبيانات الواردة والصالحة للدراسة
الجلفة	موظفي الإدارة الضريبية	43
الأغواط		34
مسيلة		30
المدية		21
مجموع الاستبانات الصالحة للدراسة		**128**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

جدول 43:عينة الدراسة الميدانية من محافظي الحسابات

الولاية	**الوظيفة**	**عدد الاستبيانات الواردة**
الجلفة	محافظ حسابات	04
الأغواط	محافظ حسابات	02
مسيلة	محافظ حسابات	01
مجموع الاستبانات الصالحة للدراسة		**07**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

جدول 44: عينة الدراسة الميدانية من المحاسبين

الولاية	*الوظيفة*	عدد الاستبيانات الواردة
الجلفة	محاسب	20
الأغواط	محاسب	15
مسيلة	محاسب	15
مجموع الاستبانات الصالحة للدراسة		***50***

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

جدول 45:عينة الدراسة الميدانية من المكلفين بالضريبة

الولاية	عدد الاستبيانات الواردة والصالحة للدراسة
الجلفة	20
الأغواط	10
مجموع الاستبانات الصالحة للدراسة	**30**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج توزيع الاستبيان على عينة الدراسة

توضح الجداول السابقة توزيع الاستبيان على عينة الدراسة التي تم اختيارها بما يخدم أهداف الدراسة المراد تحقيقها، حيث يبن الجدول رقم 46 توزيع 85 استبيان على الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المالية عبر عدة جامعات، وبما أن أغلب المكلفين بالضريبة يستعينون بمحاسبين مهمتهم إعداد القوائم المالية وبمحافظي حسابات يقومون بالمصادقة على صحة

الحسابات التي تحتويها هذه القوائم والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الضريبي فقد تم توزيع 57 استبانة عليهم، كما تم تخصيص 128 استبانة لموظفي الإدارة الضريبية لكون الإدارة الضريبية مسؤولة عن تطبيق التشريع الضريبي، ولدعم أهداف الدراسة فقد تم الاستعانة أيضا بفئة من المكلفين بالضريبة باعتبارهم طرفا في النظام الضريبي لمعرفة وجهة نظرهم لهذا تم الحصول منهم على 30 استبانة قابلة للتحليل.

المطلب الثاني: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

للتعرف على دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري، تم الاستعانة بتصميم استبيان يضم مختلف متغيرات الدراسة.

أولاً: أداة الدراسة

1- تصميم الاستمارة

إن عملية تصميم الاستبيان يمس مختلف جوانب الموضوع ويجيب على مختلف الانشغالات المطروحة، وقد تم تعديل الاستبيان ومحتواه عدة مرات استنادا على الملاحظات التي تم جمعها من قبل بعض العاملين في الوظائف المدروسة خلال الدراسة العلمية الأولية إضافة إلى آراء أصحاب التخصص في البحث والتطوير العلمي، وقد حاولنا قدر الإمكان الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة و العمل على تسلسل و ترابط الأسئلة المطروحة، وعلى هذه الأسس تم تصميم الاستبيان ليصف متغيرات الدراسة في ثلاثة محاور أساسية.

2- هيكل استمارة الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان 70 عبارة موزعة إلى فقرتين من أجل الوصول إلى إجابة واضحة ودقيقة **من** طرف المستجوبين وقد تضمنت استمارة الاستبيان ما يلي:

- الفقرة الأولى: البيانات الوصفية العامة:

وهي البيانات الشخصية وتتضمن جملة من متغيرات هي: الجنس ،العمر، المؤهل العلمي،الوظيفة والخبرة المهنية.

- الفقرة الثانية: محاور الاستبيان:

وهي محاور الاستبيان وتتضمن جملة من المتغيرات وهي: المتغير المستقل (مبادئ الحوكمة الضريبية)، والمتغير التابع (فعالية النظام الضريبي الجزائري).

➢ **المحور الأول: مبادئ الحوكمةالضريبية:**

يتضمنهذا المحور أسئلة حول المتغير المستقل (مبادئ الحوكمة الضريبية) وقد شمل خمس أبعاد أساسية وكل بعد مقسم إلى عبارات، وهي كما يلي:

- البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي (ثمانيةعبارات).
- البعد الثاني: مبدأ الشرعية(ثلاث عشرة عبارة).
- البعد الثالث: مبدأ الفعالية (تسع عبارات).
- البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة (ثمانية عبارات).
- البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون(عشرةعبارات).

➢ **المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري:**

تم تخصيص هذا المحور حول المتغير التابع (فعالية النظام الضريبي الجزائري) والمتكون من اثنان وعشرون عبارة.

جدول 46:هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)

أجزاء الاستبيان	عدد العبارات		
الفقرة الأولى: البيانات	الجنس – العمر – المؤهل العلمي – الوظيفة – الخبرة المهنية		
الفقرة الثانية: محاور الاستبيان	**المحور الأول:** مبادئ الحوكمة	مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 08
		مبدأ الشرعية	من العبارة رقم 09 إلى العبارة رقم 21
		مبدأ الفعالية	من العبارة رقم 22 إلى العبارة رقم 30

	الضريبية	مبدأ المسؤولية والمساءلة	من العبارة رقم 31 إلى العبارة رقم 38
		مبدأ سيادة القانون	من العبارة رقم 39 إلى العبارة رقم 48
	المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي		من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 22
مجموع عبارات الاستبيان			70 عبارة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على استمارة الاستبيان

3- سلم القياس المستخدم في الاستبيان:

وفقا للدراسات السابقة التي تم التطرق إليها، وجدنا معظمها تعتمد على مقياس ليكرت(LikertScale) الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل البدائل التالية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وقد تم استخدام هذا المقياس، كم تم صياغة العبارات بطريقة تسمح للأفراد المستجوبين الإجابة بكل وضوح.

جدول 47: توزيع درجات المقياس المستخدم في الاستبيان

بدائل القياس	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
درجة القياس	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مقياس ليكرت(Likert Scale)

ثانيا: الاختبارات الإحصائية المستخدمة في التحليل الكمي لاختبار الفرضيات

هناك العديد من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات الكيفية والكمية التي لا يمكن حصرها، ومن الضروري اختيار ما يتوافق مع الفرضيات الموضوعة وطبيعة البيانات المتوفرة لتحقيق أهداف الدراسة، وسننقل الاختبارات الإحصائية المناسبة لفرضيات الدراسة والتي تم استخدامها لتحليل البيانات الكمية.

1. البرامج الإحصائية المستخدمة في التحليل الكمي لاختبار الفرضيات:

بغية وصف وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وقياس اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، وتحديد العلاقات بين المتغيرات وإجراء مختلف الاختبارات تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم (IBM/SPSS) الإصدار (23)، ويعتبر من أبرز التقنيات الحديثة في تحليل البيانات الكمية، وكذا برنامج AMOS.

2. اختبارات الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات الكمية:

- التكرارات والنسب المئوية، استخدمت لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان.

- الوزن النسبي: ويمثل الوسط الحسابي لإجابات الأفراد على الحد الأقصى لنموذج لكارت الخماسي.

3. طرق الإحصاء الاستدلالي المستخدمة لاختبار الفرضيات:

- **معامل ألف كرونباخ AlphadeCronbach:** هو معامل لقياس الموثوقية تم استخدامه من أجل معرفة ما إذا كان الاستبيان موثوق.

- **معامل الارتباط (Pearson):** تم استخدامه من أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة، وتحديد قوة العلاقة وطبيعتها بين المتغير دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري.

4. التحليل العاملي التوكيدي لاختبار نموذج الدراسة:

ويكون الهدف من هذا التحليل التأكد من الوجود الفعلي للأبعاد المقترحة وإتباعها لمسار محدد حسب نموذج الدراسة، ويطبق هذا التحليل عن طريق ما يلي:

- برنامج آموس (AMOS) لنمذجة المعادلات البنائية: يسمح برنامج آموس (AMOS) بتحديد، تقدير وتقييم وتمثيل النماذج لتوضيح العلاقات السببية المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة بشكل أكثر دقة مقارنة مع التقنيات المعروفة في الإحصاء المتعدد، وهو يساعد على بناء نماذج للمعادلات البنائية التي تهدف إلى المعالجة الإحصائية للعلاقات الافتراضية المتعددة، حيث تسمح بتحليل الآثار الخطية المفترضة لربط عدة متغيرات ضمنية مستقلة وتابعة في آن واحد، إذ يقدم توليفة مختلفة من البيانات والنتائج بطريقة سهلة والتي تفسر العلاقات المعقدة في النموذج الافتراضي للدراسة، وتمت الاستعانة بالنسخة رقم 26 من البرنامج.

- الطرق الإحصائية المعتمدة لاختبار نماذج المعادلات البنائية: بهدف اختيار تطابق النموذج الافتراضي للدراسة مع البيانات الواقعية يتم الاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS) والتي تتيح قيما ومؤشرات حول هذا التطابق تتمثل في:

- **الارتباط أو التباين:** يتمثل في القيم الموضحة بجانب الأسهم التي تربط الفقرات بالعوامل والمتغيرات ببعضها البعض، هذه القيم يجب أن تنحصر بين 0,2 و0,9 لتعبر عن ارتباط المتغيرات ببعضها من ناحية وكذا تباينها وعدم تماثلها من ناحية أخرى، وإذا كانت أعلى من 0,9 دل ذلك على تقارب المتغيرين ويجب دمجهما في متغير أو عامل واحد؛

- **كاف تربيع Chi-square(Cmin):** يقارن بين قيم المشاهدة والقيم المتوقعة لاختبار درجة تطابقها مع بعضها البعض، حيث يتم مقارنة قيمة المحسوبية مع القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية df، ويفسر حسب ذلك بعكس ما يمليه برنامج SPSS، فإذا كان مستوى دلالته أكبر من 0.05 يعني ذلك عدم وجود فروق ما بين النموذج المفترض والبيانات الواقعي وإلا العكس، وتجدر الإشارة أن قيمته لا تتأثر بدرجة الحرية بل تتأثر بحجم العينة لذلك يفضل اعتماد معايير أخرى (كاف تربيع المعياري)؛

- **كاف تربيع المعياري (Cmindf):** يمثل حاصل قسمة قيمة كاف تربيع على درجة الحرية، يجب أن يكون أقل من 5 ليضمن تطابق نموذج الدراسة مع الواقع؛

➢ **مؤشر المطابق المقارن CFI (ComparativeFitIndex) ومؤشر Tucker–Lewis:** يقارن هذين المؤشرين النموذج الصفري (لا توجد علاقة بين المتغيرات) والنموذج البديل (توجد علاقة بين المتغيرات) مع البيانات الواقعية، تتراوح قيمتهما بين 0 و1 وكلما اقتربنا من الواحدكان ذلك أفضل، فإذا كانت قيمتهما أقل من 0.9 يفسر ذلك بتطابق النموذج الصفري مع البيانات بالتالي لا توجد علاقة بين متغيرات النموذج الافتراضي وعليه يتم تعديل النموذج، أما إذا كانت قيمتهما مساوية لـ 0.9 فهي مقبولة وتفسر بابتعاد النموذج الافتراضي عن النموذج الصفري أي وجود ارتباطات أو علاقات بين متغيرات النموذج، أكبر من 0.9 وأقل من 0.95 يفسر ذلك بتطابق جيد، أكبر من 0.95 تطابق ممتاز،1 تطابق تام والنموذج الافتراضي يبتعد تماما عن النموذج الصفري (وجود ارتباطات تامة بين متغيرات النموذج)؛

➢ **مؤشر رامسي (RMSEA) RootMeanSquareEroorofApproximation:** يقيس الاختلاف في مواصفات النموذج أي ما بين العينة والمجتمع، يفضل أن يكون أعلى من 0.8 وكلما اقتربت من الصفر كانت ذلك أفضل، فإذا كان يساوي 0 يفسر بوجود تطابق تام بين النموذج والبيانات، من 0.1 إلى 0.5 ممتاز، أعلى من 0.5 وأقل من 0.8 جيد، 0,8 مقبول، أقل من 1 إلى أعلى من 0.8 لا يزال النموذج مقبول، من 1 وأعلى النموذج مرفوض تماما؛

➢ **مؤشر *Pclose*:** من أجل قياس درجة المطابقة بين النموذج والبيانات الواقعية ويؤكد لنا لنتائج معيار رامسي.

مما سبق يمكن استنباط أن برنامج (AMOS) يُساعدنا على نمذجة المعادلة البنائية لاختبار درجة مطابقة النموذج الافتراضي للدراسة مع الواقع. من أجل تقدير العلاقات التي تربط مختلف المتغيرات وفقا لنموذج المقترح للدراسة.

المطلب الثالث: الدراسة الاستطلاعية لأداة الدراسة دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري

يمكن التعرف على صدق وثبات الاستبانة، باستخدام عدة اختبارات ندرجها فيما يلي:

1- اختبارات صدق أداة الدراسة:

1-1- الصدق الظاهري:

يعرف الصدق الظاهري لأداة الدراسة (الاستبيان) بأنه: "الإشارة إلى مدى قياس الاستبيان للغرض الذي وضع من أجله ظاهريا، ويتم التوصل إليه من خلال توافق تقديرات المحكمين والمختصين على درجة قياس الاستبيان للسمة (المتغير) والصدق الظاهري يقصد به المظهر العام للاستبيان من حيث المفردات وكيفية صياغتها، ودقتها وموضوعتها ومدى مناسبة الأداة للغرض التي وضع لأجله"[1]حيث بعد إعداد الاستبيان تم عرض هذا الأخير على مجموعة من الأساتذة المختصين في المجال الضريبي،وذلك بغية معرفة آرائهم حول تناسق عبارات الدراسة مع متغيرات البحث، وبعد إجراء التغييرات المطلوبة توافقا مع تعليماتهم وملاحظاتهم تم تحضير الاستمارة النهائية.

1-2- الصدق البنائي لأداة الدراسة:

يقصد بالصدق البنائي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقدتم اعتماد اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة الصدق البنائي بحساب معاملات الارتباط.

1-2-1- حساب معاملات الارتباط بين محاور وأبعاد دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري مع الدرجة الكلية للمحاور:

حتى نتمكن من معرفة الصدق البنائي لأداة الدراسة تم حساب مصفوفة الارتباط بين محاور وأبعـاد الاستبيان والدرجة الكلية للمحاور، كما هي موضحة في الجدول التالي:

[1]طحاح فضيلة، **آليات تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني المعيار المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS For SEMS (دراسة ميدانية)**، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2022، ص 198.

جدول 48: نتائج معامل الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان مع الدرجة الكلية

المحاور	معامل بيرسون	مستوى الدلالة
المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية	**0,988**	**0,000**
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	0,937	0,000
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	0,946	0,000
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	0,912	0,000
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	0,958	0,000
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	0,960	0,000
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,933**	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23.

توضح نتائج الجدول أعلاه قيم معامل الارتباط برسون بين المحور وأبعاده مع الدرجة الكلية للأداة، حيث نلاحظ أنها كلها معنوية بالنظر إلى مستوى دلالتها الذي هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، ما يدل على وجود علاقة ارتباط بينهم قوية، إذا من خلال ما سبق يمكن القول بأن هناك ارتباط بنائي بين المحاور والأداة ككل، الأمر الذي يوضح تمتع أداة الدراسة بصدق الاتساق البنائي.

1-2-2 حساب معاملات الارتباط بين عبارات الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري مع الدرجة الكلية للمحاور:

يمكن تأكيد الارتباط البنائي للاستبانة من خلال إدراج معامل الارتباط بين العبارات والأداة ككل والجداول التالية تبين ذلك:

- المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية.

- البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي.

يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات البعد الأول من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول و المعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة و دالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات البعد الأول صادقة.

جدول 49: صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول **(مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي)**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	0,884	0,000
02	توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	0,822	0,000
03	تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	0,864	0,000
04	وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	0,884	0,000
05	يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	0,851	0,000
06	تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	0,884	0,000
07	تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	0,803	0,000

08	يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	0,821	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

- البعد الثاني: مبدأ الشرعية

يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات البعد الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول والمعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات البعد الثاني صادقة.

جدول 50: صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني **(مبدأ الشرعية)**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
09	توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	0,608	0,000
10	يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	0,884	0,000
11	وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	0,382	0,006
12	عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة	0,737	0,000
13	عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي	0,663	0,000
14	إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	0,861	0,000

15	تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	0,864	0,000
16	يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	0,813	0,000
17	ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به	0,303	0,033
18	اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	0,601	0,000
19	توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	0,340	0,016
20	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	0,864	0,000
21	ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية	0,845	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

- البعد الثالث: مبدأ الفعالية

يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات البعد الثالث من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول والمعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات البعد الثالث صادقة.

جدول 51: صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث **(مبدأ الفعالية)**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
22	دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم إستشارات قانونية	0,519	0,000
23	وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي	0,643	0,000
24	تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	0,803	0,000
25	توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	0,391	50,00
26	تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	0,522	0,000
27	كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	0,598	0,000
28	عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	0,787	0,000
29	يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	0,469	0,001
30	وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	0,476	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

- البعد الرابع: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي:

- يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات البعد الرابع من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول والمعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات البعد الرابع صادقة.

جدول 52: صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع **(مبدأ المسؤولية والمساءلة)**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
31	إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة	0,786	0,000
32	تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين	0,865	0,000
33	تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	0,784	0,000
34	دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	0,895	0,000
35	تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	0,690	0,000
36	تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	0,866	0,000
37	تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	0,800	0,000
38	يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	0,718	0,000

المصدر:من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

- البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون

- يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات البعد الخامس من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول والمعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات البعد الخامس صادقة.

جدول 53: صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الخامس **(مبدأ سيادة القانون)**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
39	وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	0,684	0,000
40	وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	0,725	0,000
41	توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	0,681	0,000
42	مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	0,629	0,000
43	عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	0,762	0,000
44	استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	0,874	0,000
45	توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية	0,838	0,000
46	كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	0,605	0,000
47	احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	0,643	0,000
48	أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرض التلاعب لدى المكلفين	0,840	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن كل معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبية موجبة إذ تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين العبارات مع الدرجة الكلية، وهو ما يؤكد ذلك مستوى المعنوية لدى العبارات تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، ما يؤكد على أن عبارات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

- المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي

يبين الجدول الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول والمعدل الكلي لعباراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند مستوى الدلالة 0.05 وبذلك تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة.

جدول 54: صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (فعالية النظام الضريبي الجزائري)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	0,719	0,000
02	التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي	0,753	0,000
03	مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية	0,471	0,001
04	مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي	0,309	0,029
05	السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	0,511	0,000
06	تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	0,754	0,000

07	وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	0,821	0,000
08	تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري	0,798	0,000
09	استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	0,698	0,000
10	وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	0,951	0,000
11	وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	0,698	0,000
12	مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	0,951	0,000
13	احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	0,753	0,000
14	دعم سياسة الإتفاقيات الجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الازدواج الضريبي	0,698	0,000
15	تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من	0,587	0,000
16	تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي	0,951	0,000
17	إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة	0,790	0,000
18	إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	0,753	0,000
19	تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	0,951	0,000
20	نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	0,955	0,000

21	ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة	0,698	0,000
22	تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام	0,790	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه أن كل معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني فعالية النظام الضريبي موجبة إذ تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين العبارات مع الدرجة الكلية، ما يؤكد ذلك مستوى المعنوية لدى العبارات تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يعني أن عبارات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

2- اختبار ثبات أداة الدراسة:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة درجة ثبات الاستبيان والجدول التالي يبين لنا نتائج المتحصل عليها:

جدول 55: نتائج معامل الثبات * ألفا كرونباخ*لجميع محاور وأبعـاد الدراسة

المحاور	قيمة الاختبار	مستوى القياس
المحور الأول: مبادئ الحوكمـة الضريبيـة	**0,905**	**ممتاز**
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	0,905	ممتاز
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	0,904	ممتاز
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	0,903	ممتاز
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	0,904	ممتاز
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	0,905	ممتاز
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,905**	**ممتاز**
الاستبيان ككل	**0,906**	**ممتاز**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

توضح نتائج الجدول أعلاه أن معاملات الثبات الجزئية قد حققت نتائج ممتازة في كل الأبعاد وكذا المحاور، وبلغت قيم اختبار ألفا كرونباخ قيم أدنها قدر بـ0,903والمتعلقة بالبعد الثالث من المحور الأول مبدأ الفعالية، وأعلاها قدرت بـ0,905 مرتبطة بالبعد الأولمبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي والبعد الخامسمبدأ سيادة القانون والمحور الأول مبادئ الحوكمة الضريبيةوالمحور الثانيفعالية النظام الضريبي الجزائري، أما فيما يخص معامل ثبات الاستبيان ككل فقد قدرت قيمة ألفا كرونباخ بـ 0,906، وهي تدل على ثبات ممتاز لنتائج الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة

سينجز في هذا المبحث الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة التي تم اختيارها، وكذلك وصف إجابات عينة الدراسة للحصول على نتائج قابلة لتعميم.

المطلب الأول: وصف الميزات الشخصية لعينة الدراسة

قبل البدء في عملية تحليل النتائج المتحصل عليها، كان من الضروري التعريف بالعينة محل الدراسة من خلال البيانات العامة المتعلقة بها، التي أدرجت مجموعة من الميزات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد عينة الدراسة من: الجنس،العمـر، المؤهل العلمي،الوظيفـة والخبرة المهنية.

1- وصف متغير الجنس:

سيتم تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير الجنس من خلال الجدول التالي:

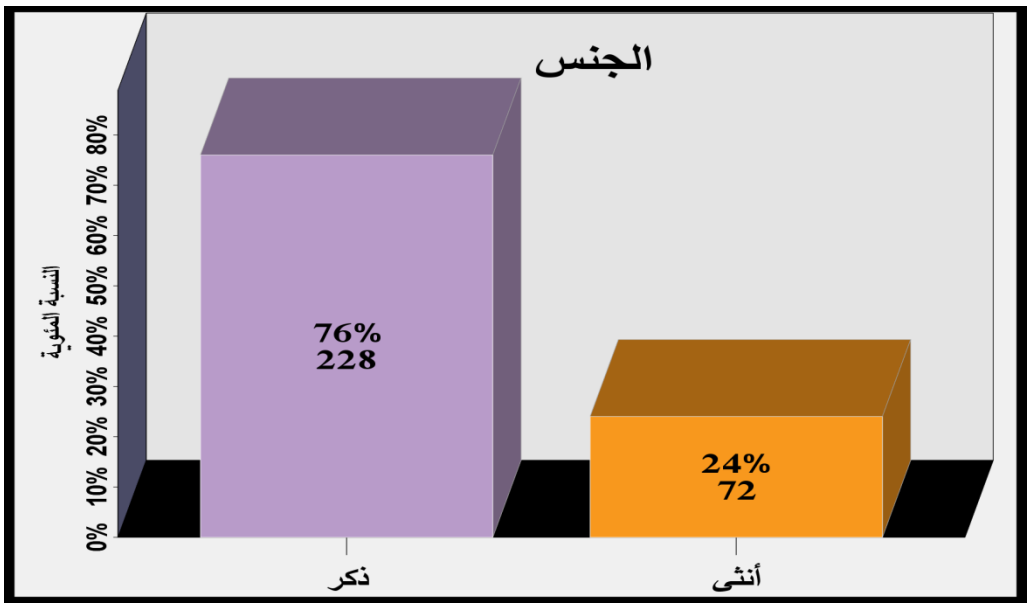
جدول 56: وصف متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	228	%76

أنثى	72	%24
المجموع	300	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

شكل17: وصف متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

نلاحظ من خلال الشكل والجدول أن العينة المدروسة تمثل نسبة 76%ذكور أي ما يعادل 228 شخص وما يقدر بـ 24%إناث وحصولنا على هذا النتائج ترجع للتوزيع العشوائي للعينة المدروسة.

2- وصف متغير العمر:

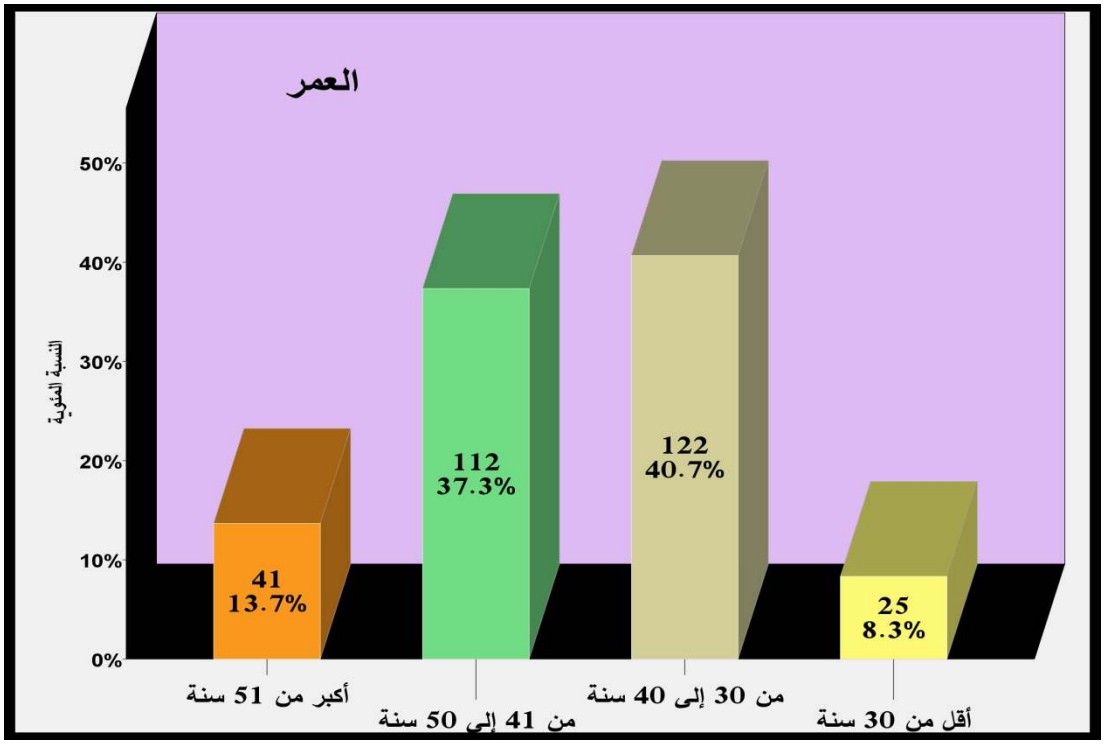
حتى نتمكن من التعرف على عمر العينة نعرض الجدول والشكل التاليين :

جدول 57: وصف متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	25	%8,3
من 31 إلى 40 سنة	122	%40,7
من 41 إلى 50 سنة	112	%37,3
أكبر من 51 سنة	41	%13,7
المجموع	300	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

شكل 18: وصف متغيرالعمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يتضح من خلال الشكل والجدول أن ما نسبته 40,7% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة، تلتها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 37,3%، ما يبين أن أغلب أفراد العينة المدروسة متوسطي السن، أما الفئة العمرية أكبر من 51 سنة قدرت نسبتها في العينة ب 13,7%، في حين احتلت الفئة العمرية أقل من 30 سنة أضعف نسبة في العينة المدروسة قدرت ب 8,3 %.

3- وصف متغير المؤهل العلمي

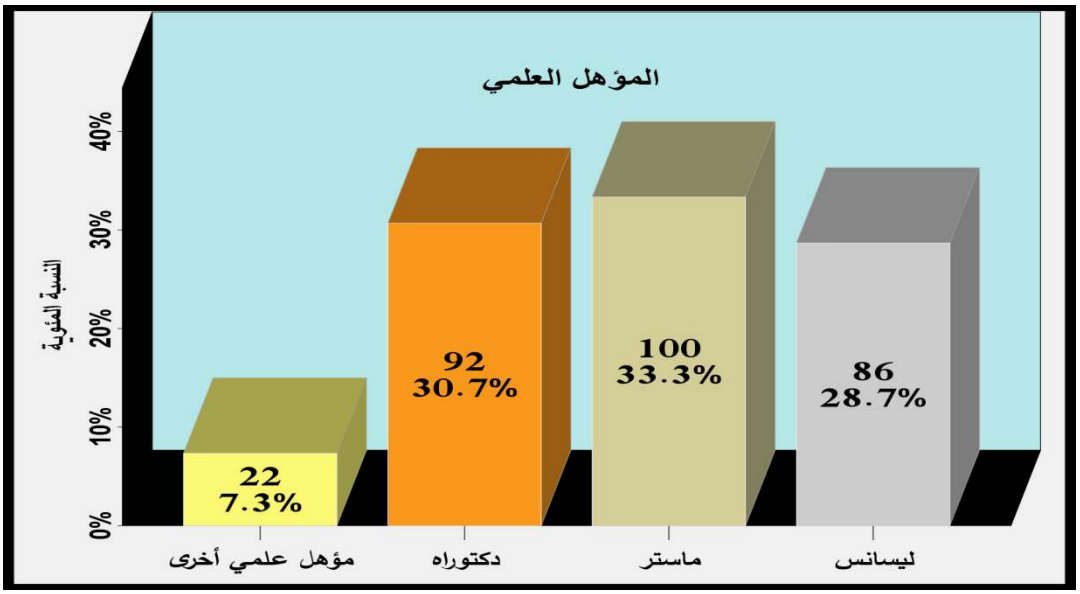
حتى نتمكن من التعرف على المؤهل العلمي لعينة الدراسة نعرض الجدول والشكل التاليين:

جدول 58: وصف متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	86	28,7%
ماستر	100	33,3%
دكتوراه	92	30,7%
مؤهل علمي أخرى	22	7,3%
المجموع	300	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

شكل 19: وصف متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

تشير المعطيات أعلاه إلى أن فئة المتحصلين على شهادة ماستر هم أعلى فئة في العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتهم 33,3%، أي ما يقدر ب 100 موظف مؤهلة وذات كفاءة، تلتها بعد ذلك فئة دكتوراه بنسبة 30,7% أي 92 فرد، أما ليسانس قدرت نسبتهم ب 28,7% مع 86فرد، أما في الأخير تأتي فئة المتحصلين على مؤهل علمي أخرى التي حققت نسبة 7,3% ما يمثل 22 أفراد من العينة المدروسة.

4- وصف متغيرالوظيفـة

يمكن توضيح الوظيفـة لعينة الدراسة من خلال الجدول التالي:

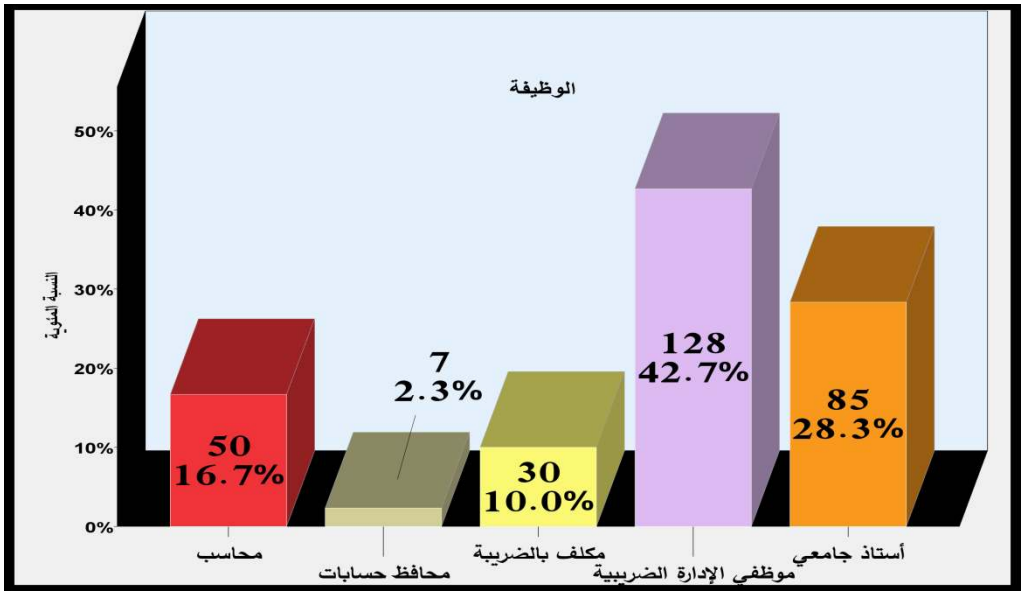
جدول 59: وصف متغير الوظيفـة

الوظيفـة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	85	28,3%

موظفي الإدارة الضريبية	128	42,7%
مكلف بالضريبة	30	10%
محافظ حسابات	7	2,3%
محاسب	50	16,7%
المجموع	300	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

شكل 20: وصف متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

يبين الشكل أن فئة الذي يشغلون منصب موظفي الإدارة الضريبية احتلت أعلى نسبة بقيمة 42,7%، وهذه النتيجة مقصودة لأننا استهدفنا هذه الفئة من المهنة للوصول إلى إجابات دقيقة بشأن دراستنا في حين حقق منصب أستاذ جامعي28,3%، أما باقي الوظائف فقد حققت نسبة تراوحت ما بين16,7%، في محاسبو10%، في مكلف بالضريبة وفي الأخير تأتي وظيفة محاسب بنسبة 2,3% وهي أضعف نسبة في العينة المدروسة.

5- وصف متغيرالخبرة المهنية

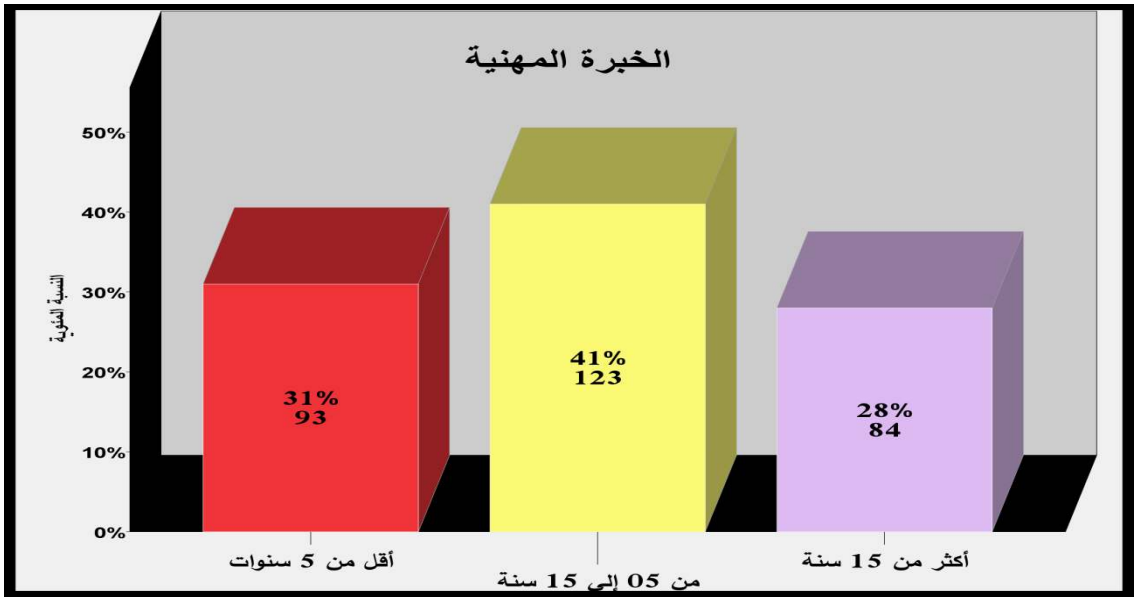
يمكن توضيح الخبرة المهنية لعينة الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول 60: وصف متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	93	31%
من 05 إلى 15 سنة	123	41%
أكثر من 15 سنة	84	28%
المجموع	300	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

شكل 21: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

توضح المعطيات السابقة أن أغلب الموظفين بالوظائف الضريبية والأساتذة الجامعيين في العينة المدروسة من الفئة المتوسطة الخبرة، حيث بلغت عدد سنوات الخبرة من 05 إلى 15 سنة وهي أعلى نسبة قدرت ب 41% أي ما يمثل 123فرد، كما نلاحظ أن أفراد العينة المدروسة ذو الخبرة أقل من 5 سنوات قد بلغت نسبتهم 31% أي 93 فرد، في الأخير احتلت الخبرة المهنية أكثر من 15 سنةأضعف نسبة قدرت ب 28% أي سجلت 84فرد.

المطلب الثاني: وصف محاور الدراسة حسب إجابات عينة الدراسة

لوصف مدى التزام النظام الضريبي الجزائري بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، سيتم عرض مختلف نتائج الإحصاء الوصفي عن طريق تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة باستخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وقبل القيام بعملية الوصف الإحصائي لمختلف الإجابات، تم تحديد المقياس المعتمد في تقييم اتجاهات أراء عينة الدراسة المتمثلة في الأساتذة الجامعيين، موظفي الإدارة الضريبية، محافظي الحسابات، محاسبين، مكلفين بالضريبة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{الأعلى الفئة قيمة}}$$

يحتوي مقياس ريكارت الخماسي على 5 خيارات، ومنه نستنتج ما يلي:

$\frac{4}{5}$ = طول الفئة =0.8، حيث المدى =5-1=4، ومن ثم أمكن وضع الوزن النسبي للخيارات على النحو التالي:

جدول 61: مجالات تقييم الوزن النسبي للمتوسط الحسابي.

مجال الموافقة	[1-1,8]	[1,8-2,6]	[2,6- 3,4]	[3,4-4,2]	[4,2-5]
الوزن النسبي	غير موافق بشدة	غير موافق	درجة الموافقة المتوسطة	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مطبوعة مصطفى طويطي، ميلود وعيل، أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية – منظور إحصائي، مطبوعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014. ص111.

http://dspaceancien.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327

1- وصف فقرات المحور الأول (المستقل): مبادئ الحوكمة الضريبيـة

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو اجاباتهم على عبارات المحور الأول من الاستبيان المتمثل في مبادئ الحوكمة الضريبية من خلال ما يلي:

1-1- وصف فقرات البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي

نبدأ بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد الأول مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي، من خلال الجدول التالي:

جدول 62: وصف فقرات البعد الأول الخاص بمبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	3,33	0,849	موافقة المتوسطة
01	وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	3,78	1,180	موافق
02	توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	3,18	1,352	موافقة المتوسطة
03	تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	3,48	1,225	موافق
04	وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	3,44	1,121	موافق

05	يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	3,57	1,014	موافق
06	تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	3,29	1,123	موافقة المتوسطة
07	تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	2,45	1,142	غير موافق
08	يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	3,50	1,049	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

تبين معطيات الجدول أعلاه أن مستوى استجابة العينة المدروسة لبعد مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي حقق وزن نسبي موافقة المتوسطة، حيث قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقراته ب3,33 وبانحراف معياري 0,849 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على ما جاء في فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى اتفاق في العبارة (01)"وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية" بمتوسط حسابي قدر ب3,78، في حين أظهرت نتائج الفقرة07)("تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية" أقل متوسط حسابي بقية 2,45،أما لو رأينا إلى الانحراف المعياري للفقرات لوجدنا قيمها تتراوح ما بين 1,014و1,352 ما يبين تشتت لآراء أفراد عينة الدراسة حول ما جاء في فقرات مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي، وفي ما يلي ترتيب عبارات البعد الأول حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة 01: احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.78 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية.

- العبارة 05: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة3.57حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية أن يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات.

– العبارة 08: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.50 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية أنيتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية.

– العبارة 03:احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.48حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية حرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة.

– العبارة 04: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.44حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية.

– العبارة 06: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة3.29وهي تدل على الموافقة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على أنتقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها.

– العبارة 02: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.18وهي تدل على الموافقة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع.

– العبارة 07: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 2.45و هي تدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على أنتعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية.

1-2- وصف فقرات البعد الثاني: مبدأ الشرعية

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد مبدأ الشرعية، من خلال الجدول التالي:

جدول 63: وصف فقرات البعد الثاني الخاص بمبدأ الشرعية

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	البعد الثاني: مبدأ الشرعية	4,20	0,588	موافق بشدة
09	توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	4,20	0,878	موافق بشدة
10	يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	4,10	0,969	موافق
11	وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	4,19	0,853	موافق
12	عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة	4,13	0,924	موافق
13	عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي	3,98	0,909	موافق
14	إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	4,49	0,701	موافق بشدة
15	تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	4,29	0,799	موافق بشدة
16	يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	4,27	0,789	موافق بشدة
17	ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به	4,28	0,778	موافق بشدة
18	اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	4,05	0,850	موافق
19	توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	4,33	0,741	موافق بشدة

20	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	4,11	0,904	موافق
21	ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية	4,25	0,782	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه استجابة أفراد عينة الدراسة لبعد مبدأ الشرعية، مال نحو الوزن النسبي موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقرات البعد ب 4,20 بانحراف معياري 0,588ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة رقم (14) "إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية" بمتوسط حسابي قدر ب 4,49 في حين أظهرت نتائج العبارة (13) "عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي" أقل متوسط حسابي بقيمة 3,98، اما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,701-0,969 ما يبين تشتت النسبي لآراء عينة الدراسة حول ما جاء في فقرات مبدأ الشرعية، وفي ما يلي ترتيب عبارات البعد الثاني حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة14:احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.49 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهميةإشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية.

- العبارة19: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.33 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهميةتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي.

- العبارة 15: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.29 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهميةتراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين.

- العبارة17: احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.28 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به.

- العبارة 16: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.27حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة.

- العبارة21: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.25حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهميةترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية.

- العبارة 09: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.20 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية.

- العبارة 11: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.19 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية.

- العبارة 20: احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.11 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية أنيتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.

- العبارة 12: احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.13 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة.

- العبارة 10: احتلت المرتبة احدا عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.10 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي.

- العبارة18: احتلت اثنتى عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.05 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةاعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة.

- العبارة 13: احتلت المرتبة الثالثة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.98 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةعدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي.

1-3- وصف فقرات البعد الثالث: مبدأ الفعالية.

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات بعد مبدأ الفعالية، من خلال الجدول التالي :

جدول 64: وصف فقرات البعد الثالث الخاص بمبدأ الفعالية.

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	البعد الثالث: مبدأ الفعالية	**3,85**	**0,720**	**موافق**
22	دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم إستشارات قانونية	3,96	0,924	موافق
23	وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي	3,84	1,037	موافق
24	تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	3,82	1,020	موافق
25	توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	3,40	1,159	موافق
26	تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	3,99	0,892	موافق
27	كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	4,07	0,955	موافق

28	عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	3,98	0,931	موافق
29	يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	4,03	0,988	موافق
30	وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	3,65	1,151	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه استجابة أفراد عينة الدراسة لبعد **مبدأ الفعالية**، حيث حققت وزن نسبي موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقرات البعد ب 3.85 بانحراف معياري 0.720 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة (27) "كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية."بمتوسط حسابي قدر ب 4,07 في حين أظهرت نتائج العبارة (25)" توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد." أقل متوسط حسابي بقيمة 3,40، اما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,892 و1,159 ما يبين تشتت لآراء عينة الدراسة حول عبارات **مبدأ الفعالية**، وفي ما يلي ترتيب عبارات البعد الثالث حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة27: احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.07حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية أن كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية.

- العبارة29: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.03 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةأن يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين.

- العبارة 26: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.99 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والاتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية.

- العبارة28 : احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.98 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةعدم توسع الإدارة الضريبية في استعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة 22: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.96 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةدعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم إستشارات قانونية.

- العبارة 23: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.84 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي.

- العبارة24: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.82 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة 30: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.65 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة.

- العبارة25: احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.40 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتوفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد.

1-4- وصف فقرات البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة.

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد مبدأ المسؤولية والمساءلة، من خلال الجدول التالي:

جدول 65: وصف متغير البعد الرابع الخاص بمبدأ المسؤولية والمساءلة

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	**4,16**	**0,655**	**موافق**
31	إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة	4,17	0,789	موافق
32	تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين	4,04	0,882	موافق
33	تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	3,94	0,966	موافق
34	دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	4,21	0,884	موافق بشدة
35	تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	4,17	0,866	موافق
36	تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	4,30	0,827	موافق بشدة
37	تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	4,18	0,932	موافق
38	يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	4,27	0,775	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه استجابة أفراد عينة الدراسة لبعدالرابع ألا وهو مبدأ المسؤولية والمساءلة، حيث حققت الاجابات وزن نسبي موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقرات البعد بـ 4,16بإنحراف معياري 0,655 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة (36) "تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,30، في حين أظهرت نتائج العبارة (33) "تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية" أقل متوسط حسابي بقية 3,94، اما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0.775 و0,966 ما يبين تشتت لآراء عينة الدراسة حول عبارات مبدأ المسؤولية والمساءلة، وفي ما يلي ترتيب عبارات البعد الرابع حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة36: احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.30 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية أنتقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة.

- العبارة 38: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.27 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية أنيتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة.

- العبارة34: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.21 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية أندقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين.

- العبارة37: احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.18 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية.

- العبارة31: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.17حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة.

- العبارة35: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.17 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب.

- العبارة32: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.04 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين.

- العبارة33: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.94 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية.

1-5-وصف فقرات البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون.

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد مبدأ سيادة القانون، من خلال الجدول التالي:

جدول 66: وصف متغير البعد الخامس الخاص بمبدأ سيادة القانون

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	**3,48**	**0,972**	**موافق**
39	وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	3,41	1,241	موافق
40	وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	3,44	1,180	موافق
41	توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	3,19	1,338	موافقة متوسطة

42	مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	3,77	1,125	موافق
43	عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	3,57	1,097	موافق
44	استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	3,67	1,082	موافق
45	توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية	3,70	1,067	موافق
46	كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	3,31	1,304	موافقة متوسطة
47	احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	3,29	1,269	موافقة متوسطة
48	أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرض التلاعب لدى المكلفين	3,47	1,181	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه استجابة أفراد عينة الدراسة للبعد الخامس مبدأ سيادة القانونكانتموافق في أغلبها، حيث قدر المتوسط الحسابي لمجموع فقرات البعد بـ 3,48بانحراف معياري 0,972 ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة (42) "مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,77، في حين أظهرت نتائج العبارة (41) "توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية" أقل متوسط حسابي بقية 3,19، اما لو نظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 1,067 و1,338 ما يبين تشتت لآراء

عينة الدراسة حول عبارات مبدأ سيادة القانون، وفي ما يلي ترتيب عبارات البعد الخامس حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة42: احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.77 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة.

- العبارة45: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.70 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتوافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية.

- العبارة44: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.67حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةاستقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات.

- العبارة43: احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.57 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةعدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

- العبارة48: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.47 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرض التلاعب لدى المكلفين.

- العبارة40: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.44 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه.

- العبارة 39: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.41 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين.

- العبارة46: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.31حيث تدل على الموافقة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على أنكثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة.

- العبارة47: احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.29حيث تدل على الموافقة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة على احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية.

- العبارة41: احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.19 حيث تدل على الموافقة المتوسطة لأفراد عينة الدراسة علىتوافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية.

2- وصف فقرات المحور الثاني (التابع): فعالية النظام الضريبي الجزائري

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور، من خلال الجدول التالي:

جدول 67: وصف المتغير التابع الخاص بفعالية النظام الضريبي الجزائري

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	**3,88**	**0,573**	**موافق**
01	إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	3,68	1,138	موافق
02	التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي	4,01	0,943	موافق
03	مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية	3,94	1,063	موافق
04	مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية	3,86	1,108	موافق

	النظام الضريبي			
05	السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	3,85	1,097	موافق
06	تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	3,97	1,071	موافق
07	وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	3,94	0,945	موافق
08	تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري	3,40	1,227	موافق
09	استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	3,98	0,909	موافق
10	وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	4,37	0,881	موافق بشدة
11	وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	3,99	1,068	موافق
12	مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	3,96	0,998	موافق
13	احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	3,89	1,054	موافق
14	دعم سياسة الإتفاقيات الجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الازدواج الضريبي	4,02	1,006	موافق
15	تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية	3,65	1,233	موافق
16	تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين	3,91	1,131	موافق

	بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي			
17	إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية	3,77	1,132	موافق
18	إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	3,74	1,176	موافق
19	تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	3,72	1,186	موافق
20	نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	4,01	0,985	موافق
21	ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام	3,79	1,141	موافق
22	تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي	4,04	0,958	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

يبين الجدول أعلاه أراء العينة المدروسة حول المحور الثاني ألا وهو **فعالية النظام الضريبي الجزائري** حيث نلاحظ أنها حققت وزن نسبي موافق، نتيجة لبلوغ متوسطها الحسابي لمجموع فقراته بـ 3,88بانحراف معياري 0,573، ما يدل على أن هناك اتفاق نسبي بين العينة على فقرات المتغير، أما فيما يتعلق بالعبارات فقد سجلنا أعلى مستوى قبول للعبارة (10)" وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,37، في حين أظهرت نتائج العبارة (8) "تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من

كل مظاهر الفساد الإداري" أقل متوسط حسابي بقيمة 3,40، اما ولنظرنا إلى الانحراف المعياري لوجدنا قيمه تتراوح ما بين 0,881و1,233 ما يبين تشت أراء عينة الدراسة حول عبارات فعالية النظام الضريبي الجزائري، وفي ما يلي ترتيب عبارات المحور الثاني حسب آراء أفراد عينة الدراسة كما يلي:

- العبارة10: احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.37 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية جدا أهمية وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه.

- العبارة22: احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.04 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي.

- العبارة14: احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.02 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية دعم سياسة الإتفاقيات الجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الازدواج الضريبي.

- العبارة02: احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.01 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة20: احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 4.01 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي.

- العبارة11: احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.99 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة09: احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.98 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةاستقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته.

- العبارة06: احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.97 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية.

- العبارة12: احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.96 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةمواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة03: احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.94 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةمسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية.

- العبارة07: احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.94 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةوضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات.

- العبارة16: احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.91 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة13: احتلت المرتبة احدا عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.89 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةاحتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي.

- العبارة04: احتلت المرتبة اثنتى عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.86حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةمستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة05: احتلت المرتبة ثلاثة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.85 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةالسلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي.

- العبارة21: احتلت المرتبة أربعة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.79حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام.

- العبارة17: احتلت المرتبة خمسة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.77 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةإقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية.

- العبارة18: احتلت المرتبة ستة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.74 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةارتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية.

- العبارة19: احتلت المرتبة سبعة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.72حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي.

- العبارة01: احتلت المرتبة ثمانية عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.68 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةإصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب.

- العبارة15: احتلت المرتبة تسعة عشر من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.65 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهميةتبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية.

- العبارة08: احتلت المرتبة عشرون من حيث أهميتها لدى العينة بمتوسط حسابي بلغ قيمة 3.40 حيث أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري.

3- وصف محاور الدراسة الرئيسية مجتمعة:

نبدأ الآن بالتعرف على إجابات عينة الدراسة فيما يخص المحاور، من خلال الجدول التالي:

جدول 68: وصف متغير خاص بالمحاور الدراسة.

العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
المحور الأول: مبادئ الحوكمـة الضريبيـة (المتغير المستقل)	3,8087	,472950	موافق
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري (المتغير التابع)	3,8865	,573570	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج IBM*Spss* V23

يوضح الجدول أن الآراء لأفراد عينة الدراسة حول المتغير المستقل في الدراسة ألا وهو مبادئ الحوكمة الضريبية، حيث نلاحظ أنها مالت الى مجال الموافقة، بمتوسط حسابي قدر بـ 3,8087 ما يفسر أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية مبادئ الحوكمة الضريبية، في حين حقق المتغير التابع وزن النسبي موافقة بمتوسط حسابي جاء أعلى قدر بـ 3,8865، ما يفسر أن المستجوبين يدركون تماما وبدرجة عالية أهمية فعالية النظام الضريبي الجزائري، أما الانحراف المعياري فقد حقق قيم متدنية في كلا المتغيرين ما يؤكد على اتفاق العينة في العموم حول ما جاء فيهما.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة

يعتبر هذا المبحث مهم جدا في الدراسة الميدانية لأن من خلاله سنقوم بتحليل نتائج الدراسة الميدانية المبنية على نموذج الدراسة كما سنعرض من خلاله اختبار النموذج المقترح ومعرفة مدى تطابق المتغيرات الجزئية والكلية للنموذج الافتراضي مع البيانات الواقعية، لذلك كان لزاما علينا الاستعانة بأساليب التحليل الإحصائي العاملي التوكيدي لاختبار نموذج الدراسة والتعرف على

النمذجة البنائية للمتغير المستقل والتابع وكذا النموذج الذي يربط بينهما، بالإضافة الى أننا ستعرض اختبار فرضيات الدراسة المبنية على النموذج المقترح.

المطلب الأول: تحليل العاملي التوكيدي لنموذج البنائي المقترح للدراسة

إن النمذجة البنائية للمتغير المستقل والتابع تعتبر عنصر مهم جدا في التعرف على جودة المطابقة بين المتغيرات الكلية والجزئية المكونة لكل متغير من متغيرات الدراسة وإجابات عينة الدراسة.

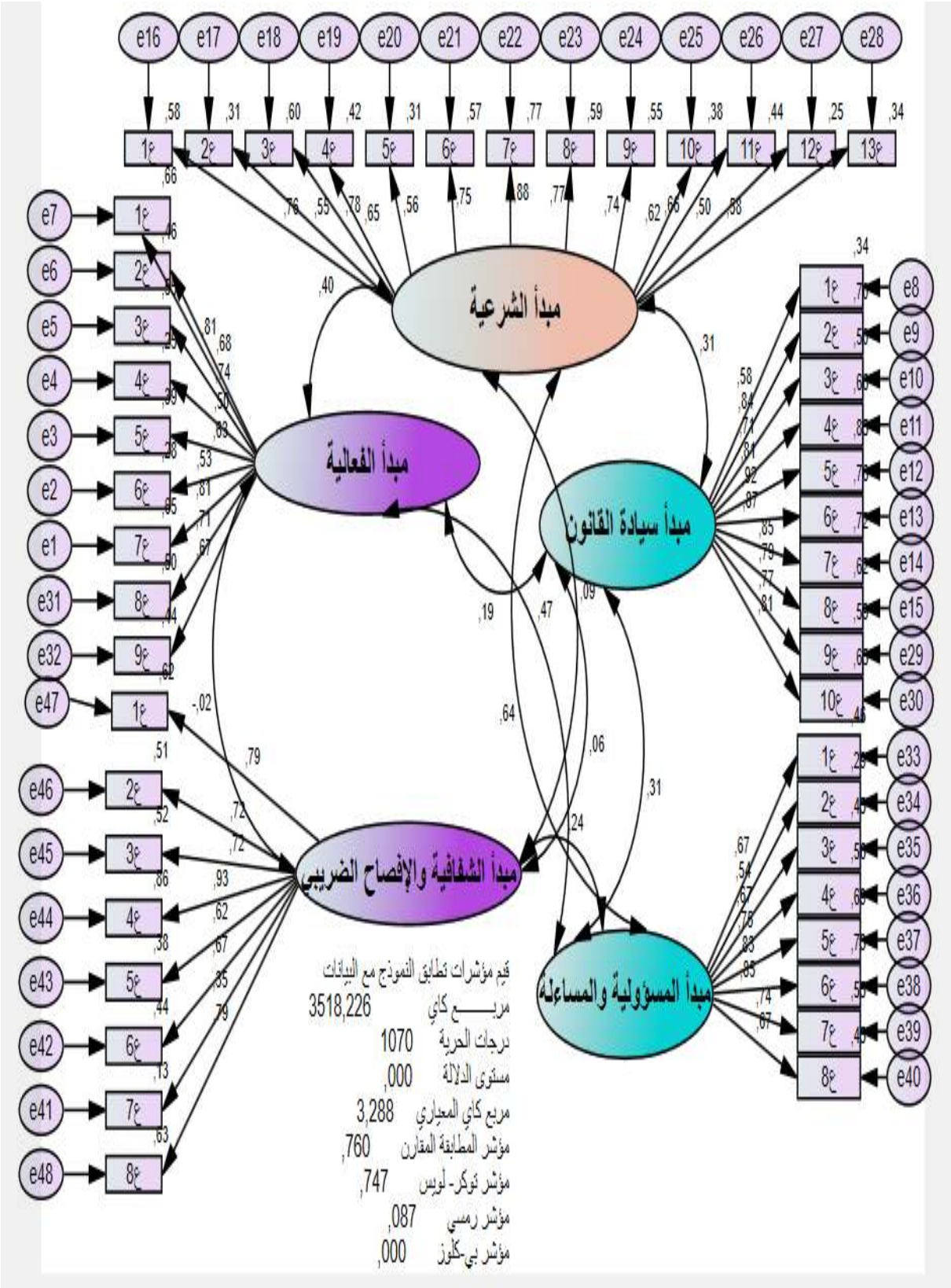
1-النمذجة البنائية لمتغير:مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة (المتغير المستقل)

لقد بينا فيما سبق من خلال النموذج المقترح أن متغير: مبادئ الحوكمـة الضريبيـة يمثل المتغير المستقل في الدراسة ويتكون من خمسة أبعاد كمايلي:

- ✓ **البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي**
- ✓ **البعد الثاني: مبدأ الشرعية**
- ✓ **البعد الثالث: مبدأ الفعالية**
- ✓ **البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة**
- ✓ **البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون**

سنعرض النموذج البنائي لمكونات متغير مبادئ الحوكمـة الضريبيـة من خلال عرض كل أبعاده وكذا الفقرات المكونة لكل بعد من خلال النتائج المبينة في الشكل التالي:

شكل 22: النموذج البنائي لأبعاد متغير مبادئ الحوكمة الضريبية



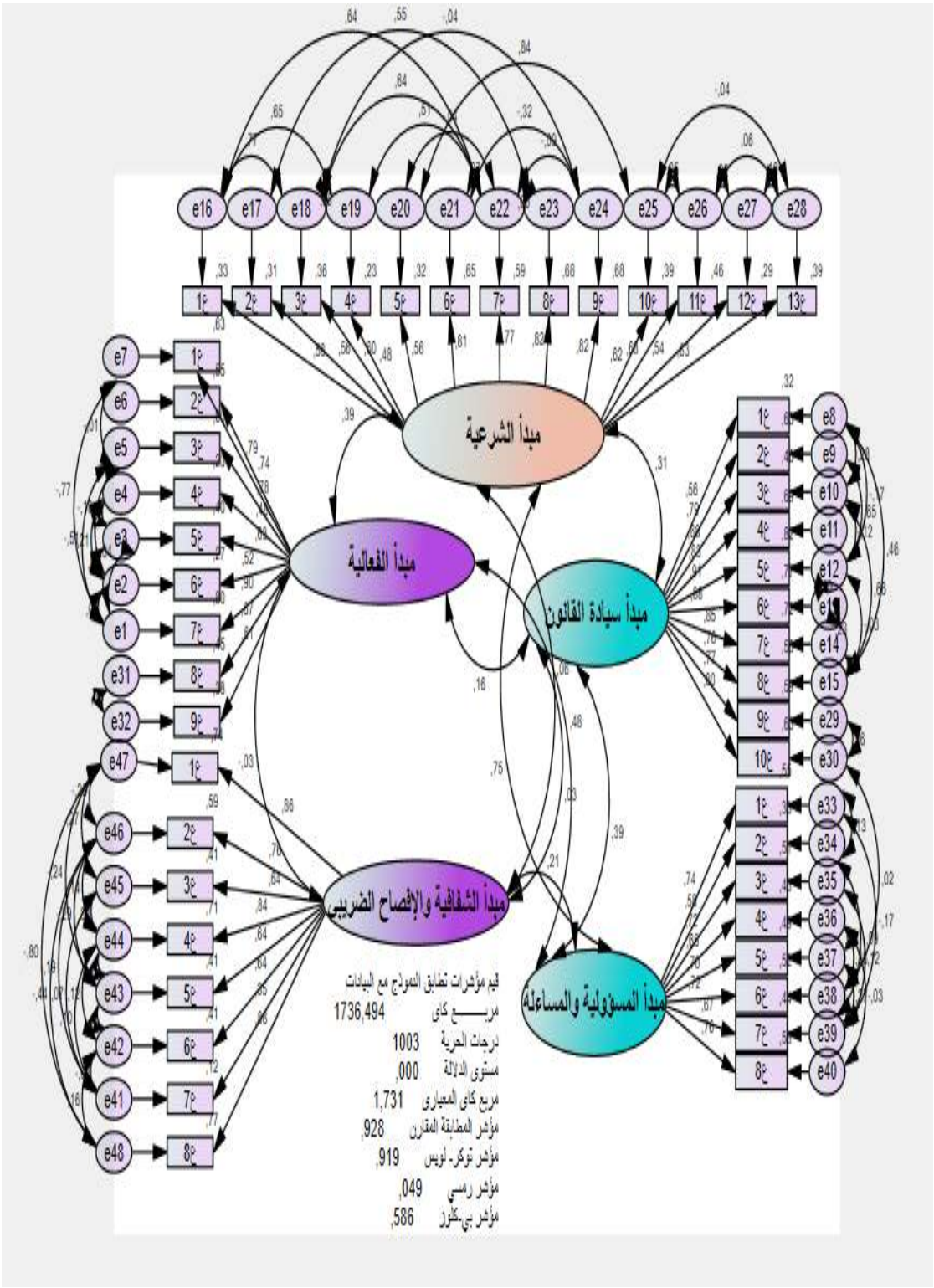
المصدر: مخرجات برنامج AMOS26

يبين الشكل أعلاه علاقات الارتباط المتشابكة ما بين أبعاد مبادئ الحوكمة الضريبية وفقرات كل بعد، حيث يبين الشكل أن نسبة الخطأ في الإجابةe_n لكل فقرة من فقرات الابعاد كلها أقل من 0.99، كما نلاحظ أنها متقاربة فيما بينها داخل البعد الواحد.

✓ كما نلاحظ من الشكل أن العلاقات الارتباطية المعيارية بين كل فقرة من فقرات البعد والبعد الخاص بها قد حققت قيم تراوحت لمعاملات الارتباط المعيارية قدرت تراوحت ما بين ما بين 0.50 –0.93 ما يؤكد على أن الفقرات تمثل تمثيلا جيدا البعد الخاص بها.

✓ كما يوضح الشكل أعلاه مختلف نتائج الاختبارات الإحصائية لنموذج البناء الخاصة بمؤشرات المطابقة حققت قيم أقل من مستويات القطع في كل المؤشرات ما يجعلنا نلجأ إلى تعديل النموذج أي المرور بمرحلة إعادة التعيين من خلال التعليمات المقترحة من طرف النظام لتعديل المؤشرات، وتمكنا من الحصول على النتائج التالية:

شكل 23: النموذج البنائي بعد تعديل متغير مبادئ الحوكمة الضريبية



المصدر: مخرجات برنامج AMOS26

يبين الشكل أعلاه تحسن في مؤشرات جودة المطابقة ومن خلال اتباع عدد من تعليمات البرنامج المرتبطة بالارتباطات.

كما يبين الشكل أن نسبة الخطأ في الإجابة e_n في كل بعد والتي تعبر عن نسبة الخطأ بين ما تم الإجابة عنه في الاستبيان وبين الإجابة التي يفترض بها أن تكون صحيحة، حيث نلاحظ أنها أقل من 0.99 ومتقاربة فيما بينها داخل العامل الواحد، وتعتبر مؤشرات المطابقة للنموذج أهم القراءات في تحليل الشكل ونتائجه الإحصائية يمكن إعادة إدراجها من خلال الجدول الآتي:

جدول 69: نتائج جودة المطابقة للنموذج البنائي للمتغير مبادئ الحوكمة الضريبية

معايير جودة النموذج	cmin	df	p	Cmin/df	cfi	Tli	RMSEA
مستوى القطع	–	–	>0.05	<3	>0.9	>0.9	0.05<
نتائج النموذج	1736.484	1003	0.00	1.731	0.928	0.918	0.049
التقييم	–	محقق	–	محقق	محقق	محقق	محقق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

يمثل الجدول أعلاه مؤشرات المطابقة الخاصة بالمتغير المستقل، يمكن تفسير كل مؤشر متحصل عليه حسب النتائج الجدول من خلال ما يلي:

✓ قدرت قيمة كاف تربيع المعياري **(Cmin)** قيمة 1736.484، حيث نلاحظ أنها غير محققة، نتيجة لكون هذا المؤشر لا يتحقق مع العينات الكبيرة، لذا سنعتمد مؤشرات آخري للحكم على جودة النموذج.

✓ قدرت قيمة كاف تربيع المعياري (Cmin/df) التي بلغت 1.731، حيث نلاحظ أنها محققة.

✓ كما يبين الجدول أعلاه قيمة درجة الحرية البالغة 1003 ما يدل على أننا لا نواجه مشكلة تعيين النموذج.

✓ كما نلاحظ من الجدول أن قيمة مؤشر المطابقة المقارن(**cfi**) التي حققت قيمة 0.928 حيث نلاحظ أنها محققة لمستوى القطع وهو ما يؤكد أن هناك تطابق لنموذج المقترح مع البيانات الواقعية هو تطابق ممتاز لاقتراب قيمته من الواحد، وهذا ما يجعلنا نستنتج أنه توجد ارتباطات بين متغيرات النموذج الافتراضي للدراسة مع البيانات الواقعية، كما تؤكد قيمة مؤشر TLI البالغة 0.918هذه النتيجة.

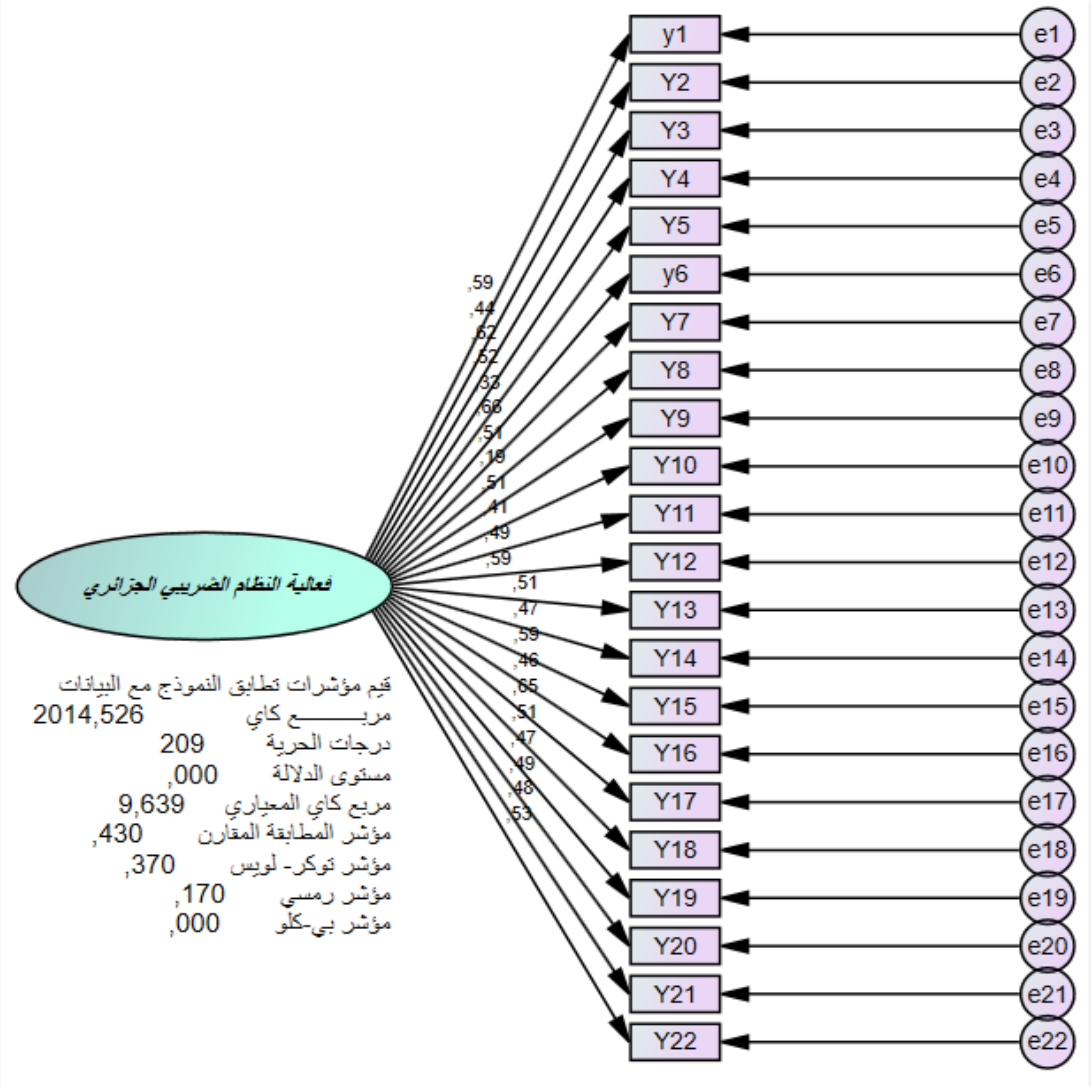
✓ كما بينة قيمة مؤشر (**RMSEA**) البالغة 0.049والأقل من 0.05 على التطابق التام بين البيانات والمشاهدات الواقعية والنموذج الافتراضي للدراسة الخاص بعبارات كل بعد من أبعاد مبادئ الحوكمة وعبارته ومن ثم نؤكد على صدق مؤشرات بناء المتغير المستقل في الدراسة، إذن كل بعد من أبعاد مبادئ الحوكمة المقترح تمثله عبارته تمثيل جيد.

2-النمذجة البنائية لمتغير: فعالية النظام الضريبي الجزائري (المتغير التابع)

لقد بينا فيما سبق من خلال النموذج المقترح أن متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري يمثل المتغير التابع في الدراسة ويتكون من 22 عبارة سبق ورأينا في مكونات الاستبيان.

سنعرض النموذج البنائي لمكونات متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري من خلال عرض كل الفقرات المكونة له من خلال النتائج المبينة في الشكل التالي:

شكل 24: النموذج البنائي لأبعاد متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري



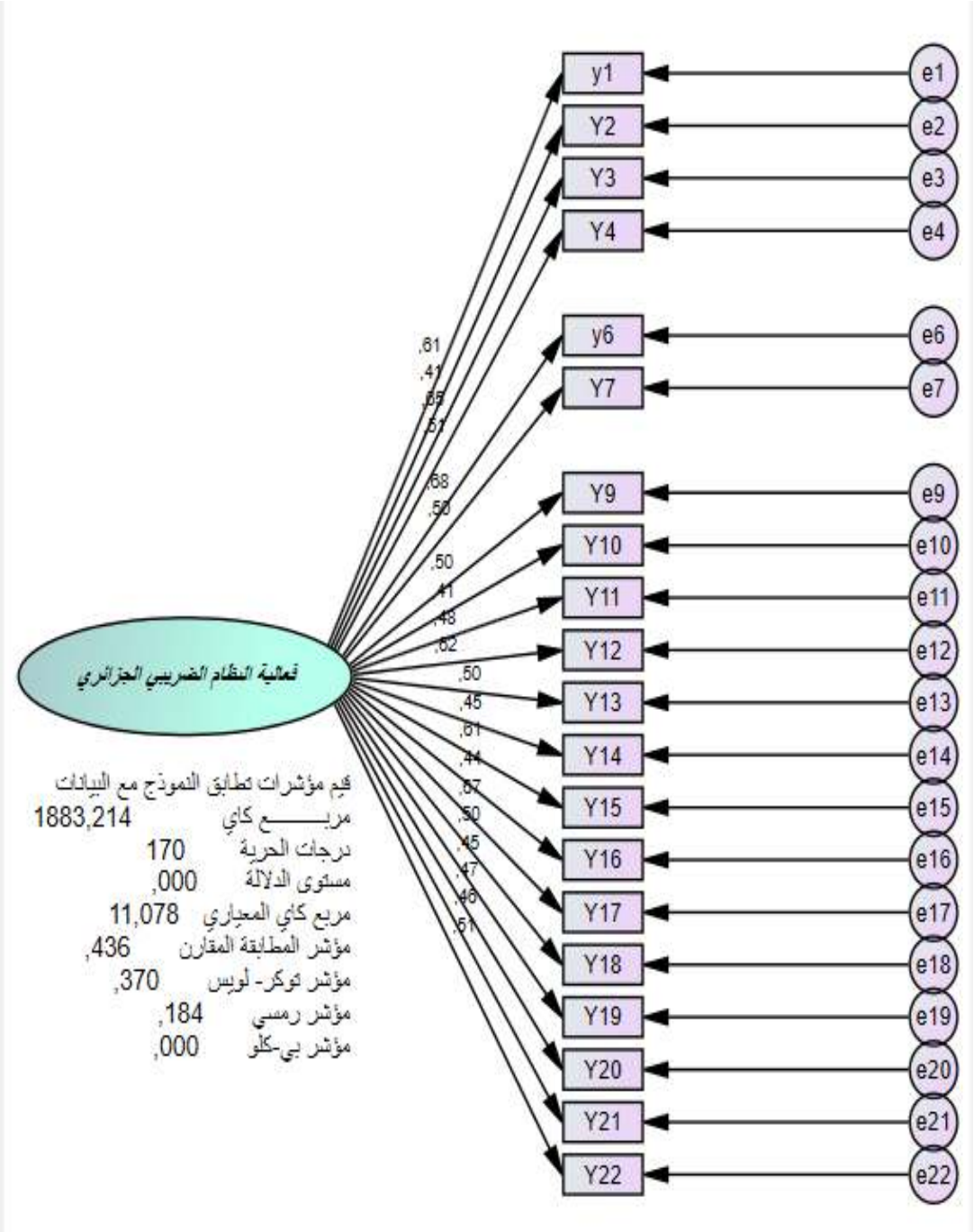
المصدر: مخرجات برنامج AMOS26

يبين الشكل أعلاه علاقات الارتباط المتشابكة ما بين فعالية النظام الضريبي الجزائري وعباراته، حيث يبين الشكل أن نسبة الخطأ في الإجابة e_n لكل فقرة من فقراته كلها أقل من 0.99، كما نلاحظ أنها متقاربة فيما بينها.

-كما نلاحظ من الشكل أن العلاقات الارتباطية المعيارية بين كل الفقرات والمحور قد حققت قيم تراوحت لمعاملات الارتباط المعيارية قدرت تراوحت ما بين ما بين 0.44 -0.66 ما يؤكد على

أن الفقرات تمثل تمثيلا جيدا للمحور فيما عدا العبارة الخامسة والثامنة نلاحظ أن معامل الارتباط ضعيف جدا ما يجعلنا نحذف هذه العبارتين ويصبح النموذج كما يبينه الشكل التالي:

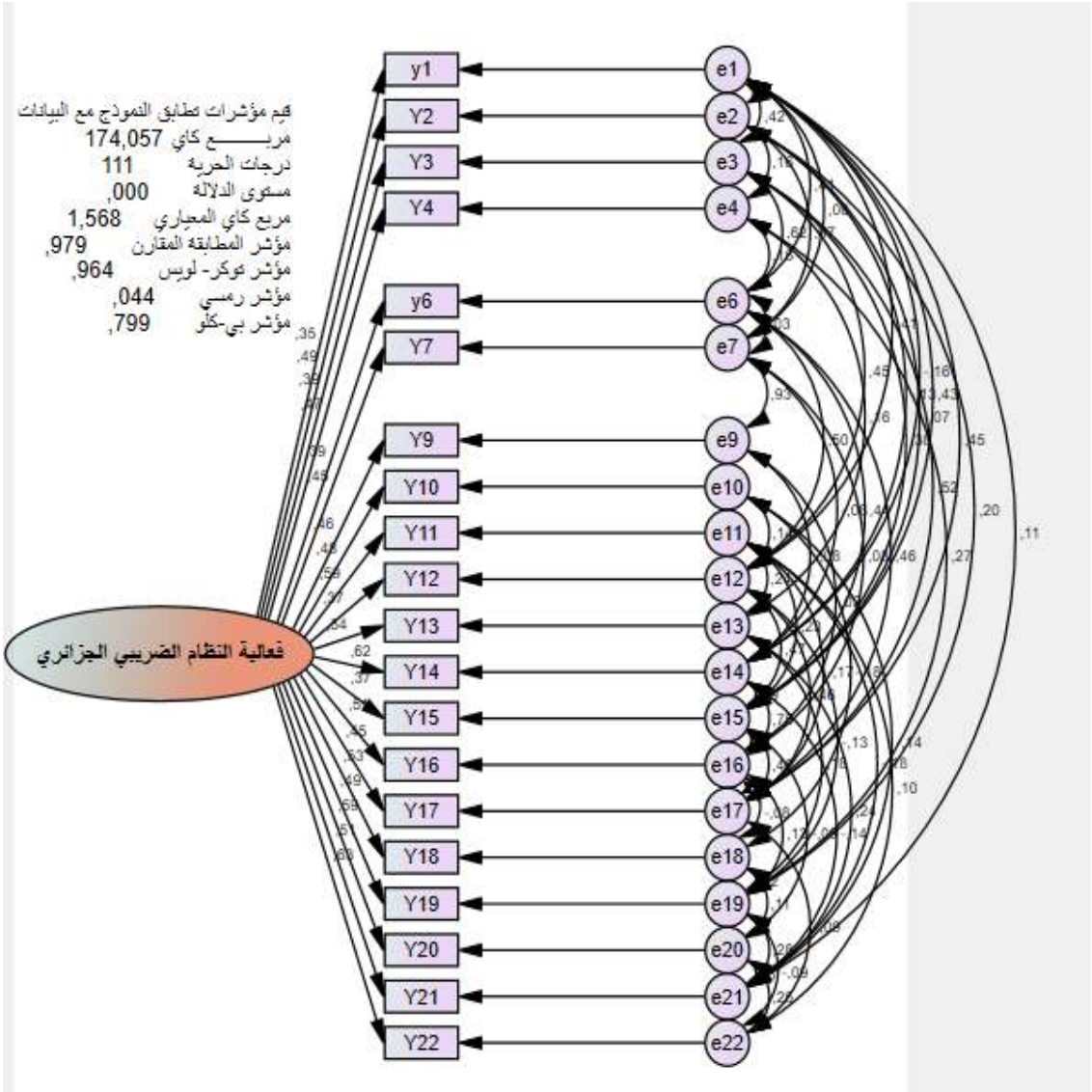
شكل 25: النموذج البنائي لأبعاد متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري بعد حذف العبارات



المصدر: مخرجات برنامج AMOS26

نلاحظ من الشكل أعلاه أن الارتباطات كلها متوسطة بين العبارات والمحور، كما نلاحظ أن مختلف نتائج الاختبارات الإحصائية لنموذج البناء الخاصة بمؤشرات المطابقة حققت قيم أقل من مستويات القطع في كل المؤشرات ما يجعلنا نلجأ إلى تعديل النموذج أي المرور بمرحلة إعادة التعيين من خلال التعليمات المقترحة من طرف النظام لتعديل المؤشرات، وتمكنا من الحصول على النتائج التالية:

شكل 26: النموذج البنائي بعد تعديل متغير فعالية النظام الضريبي الجزائري



المصدر: مخرجات برنامج AMOS26

يبين الشكل أعلاه تحسن في مؤشرات جودة المطابقة ومن خلال اتباع عدد من تعليمات البرنامج المرتبطة بالارتباطات.

كما يبين الشكل أن نسبة الخطأ في الإجابةe_nالتي تعبر عن نسبة الخطأ بين ما تم الإجابة عنه في الاستبيان وبين الإجابة التي يفترض بها أن تكون صحيحة، حيث نلاحظ أنها أقل من 0.99 ومتقاربة فيما بينها في كل العبارات، وتعتبر مؤشرات المطابقة للنموذج أهم القراءات في تحليل الشكل ونتائجه الإحصائية يمكن إعادة إدراجها من خلال الجدول الآتي:

جدول 70: نتائج جودة المطابقة للنموذج البنائي للمتغير فعالية النظام الضريبي الجزائري

معايير جودة النموذج	cmin	df	p	Cmin/df	cfi	Tli	RMSEA
مستوى القطع	–	–	>0.05	<3	>0.9	>0.9	0.05<
نتائج النموذج	174.057	111	0.00	1.568	0.979	0.964	0.044
التقييم	–	محقق	–	محقق	محقق	محقق	محقق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج AMOS26

يمثل الجدول أعلاه مؤشرات المطابقة الخاصة بالمتغير المستقل، يمكن تفسير كل مؤشر متحصل عليه حسب النتائج الجدول من خلال ما يلي:

✓ قدرت قيمة كاف تربيع المعياري **(Cmin)** قيمة 174.057، حيث نلاحظ أنها غير محققة، نتيجة لكون هذا المؤشر لا يتحقق مع العينات الكبيرة، لذا سنعتمد مؤشرات آخري للحكم على جودة النموذج.

✓ قدرت قيمة كاف تربيع المعياري (Cmin/df) التي بلغت 1.568، حيث نلاحظ أنها محققة.

✓ كما يبين الجدول أعلاه قيمة درجة الحرية البالغة 111 ما يدل على أننا لا نواجه مشكلة تعيين النموذج.

✓ كما نلاحظ من الجدول أن قيمة مؤشر المطابقة المقارن(**cfi**) التي حققت قيمة 0.979 حيث نلاحظ أنها محققة لمستوى القطع وهو ما يؤكد أن هناك تطابق لنموذج المقترح مع البيانات الواقعية هو تطابق ممتاز لاقتراب قيمته من الواحد، وهذا ما يجعلنا نستنتج أنه توجد ارتباطات بين متغيرات النموذج الافتراضي للدراسة مع البيانات الواقعية، كما تؤكد قيمة مؤشر TLI البالغة 0.964هذه النتيجة.

كما بينة قيمة مؤشر (**RMSEA**) البالغة 0.044والأقل من 0.05 على التطابق التام بين البيانات والمشاهدات الواقعية والنموذج الافتراضي للدراسة الخاص بعبارات محور فعالية النظام الضريبي الجزائري ومن ثم نؤكد على صدق مؤشرات بناء المتغير التابع في الدراسة، إذن كل فقرة من فقرات محور فعالية النظام الضريبي الجزائريالمقترحة تمثله تمثيل جيد.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تنقسم الدراسة الى فرضية رئيسية، وخمسة فرضيات فرعية، وبهدف التحقق من صحة الفرضيات المدرجة في الدراسة سيتم اعتماد منهجية الانتقال من الجزء إلى الكل بمعنى نختبر الفرضيات الفرعية ثم الفرضية الرئيسية.

1- الفرضية الفرعية الأولى H_{01}

ينص محتوى الفرضية الصفرية الفرعية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ الشفافيةوالإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار:

جدول 71: معامل الإرتباط ما بين مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة ما بين مبدأ الشفافية و الإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري	-0.53	0.357

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون التي تقيس العلاقة ما بين مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائريقدقدرت0.53-، حيث نلاحظ إنها غير دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب 0.357، إذ إنها أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقةبين المتغيرين أي :

لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة

2- الفرضية الفرعية الثانية H_{02}:

ينص محتوى الفرضية الصفرية الفرعية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار:

جدول 72: معامل الإرتباط ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	0.870	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون التي تقيس العلاقةما بين ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائريقد قدرت بـ0.870، حيث نلاحظ إنها دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب 0.00، إذ إنها اقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقة بين المتغيرين ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

نلاحظ وجود علاقة طردية قوية بمبدأ الشرعية

3- الفرضية الفرعية الثالثة H_{03}:

ينص محتوى الفرضية الصفرية الفرعية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05ما بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار:

جدول 73: معامل الإرتباط ما بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة ما بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,394**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون التي تقيس العلاقةبين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري قد قدرت ب 0.394، حيث نلاحظ إنها دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب 0.00، إذ إنها اقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقة بين المتغيرين ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

4- الفرضية الفرعية الرابعة H_{04}:

ينص محتوى الفرضية الصفرية الفرعية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار:

جدول 74: معامل الإرتباط ما بين مبدأ المسؤولية والمساءلة وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة مابين مبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,517**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون التي تقيس العلاقةبينمبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي الجزائريقد قدرت ب 0.517، حيث نلاحظ إنها دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب .000، إذ إنها اقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقة بين المتغيرين ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة

5- الفرضية الفرعية الخامسة H_{05}:

ينص محتوى الفرضية الصفرية الفرعية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ سيادة القانون وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار الخاصة بالعلاقة ما بين المتغيرين

جدول 75: معامل الإرتباط ما بين مبدأ سيادة القانون وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة مابين مبدأ سيادة القانون وفعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,308**	**00.00**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون التي تقيس العلاقةبينمبدأ سيادة القانونوفعالية النظام الضريبي الجزائريقد رت بـ 0,308، حيث نلاحظ إنها دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب .000، إذ إنها اقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقة بين المتغيرين ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين سيادة القانونوفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة

6- الفرضية الرئيسيةH_0:

ينص محتوى الفرضية الصفرية الرئيسية على ما يلي:

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة

الجدول التالي يعطي لنا نتائج الإختبار:

جدول 76: معامل الإرتباط ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري

البيان	معامل الإرتباط بيرسونR	مستوى الدلالةSIG
العلاقة ما بينمبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائري	**0,587**	**00.00**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجIBM*Spss* V23

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بيرسون التي تقيس العلاقة ما بينمبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائريقد قدرت 0,587، حيث نلاحظ إنها دالة إحصائيا نتيجة لبلوغ مستوى دلالتها قيمة قدرت ب 0.00، إذ إنها اقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تتضمن عدم وجود علاقةبين المتغيرين ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة.

المطلب الثالث: مناقشة وتحليل نتائج الدراسة

لقد تم وضع خمسة فرضيات فرعية وفرضية رئيسية، وتوصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى اثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى ونفي باقي الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية، ويمكن تحليل النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية مع الجانب النظري من خلال الجدول التالي:

جدول 77: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

الفرضيات		محتوى الفرضية	النتيجة	المناقشة والتحليل
الفرعية	H_{01}	لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ الشفافيةوالإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة.	نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على ما يلي: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	يمكن ارجاع عدم وجود علاقة ارتباط بين مبدأ الشفافية و الإفصاح الضريبي وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة، إلا أنه على بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية في نشر كافة المعلومات ذات الطابع الجبائي عبر موقعها الإلكتروني وفتح فضاء تفاعلي للإجابة عن انشغالات المكلفين وتبليغهم بكل الرسائل الصادرة عن المديرية العامة للضرائب إلا أن هذا لم يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.
	H_{02}	لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي: توجد علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبدأ الشرعية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	تعود أسباب العلاقة القوية إلى أنه في النظام الضريبي الجزائري: – يتم تعديل القوانين الضريبية بناء على قوانين المالية الصادرة من السلطة التشريعية المنتخبة من طرف الشعب حيث لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها ولا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه. – يتم فرض عقوبات على المتهربين من الضرائب

				– عدم مطابقة تصرفات الإدارة الضريبية للقواعد القانونية تصبح غير مشروعة وتؤدي إلى بطلان الإجراءات الإدارية.
	H_{03}	لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05ما بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي: توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ الفعالية وفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	على الرغم من تطوير الإدارة الضريبية وعصرنتها من خلال استحداث هياكل جديدة تهدف أساسا إلى وضع إدارة ضريبية حديثة تسهر على تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين وتطوير العلاقات معهم، كما أرفقته بمجموعة من التدابير الرامية إلى عصرنة الإدارة وهذا من خلال رقمنتها بغية تسهيل عمليات التصريحات والدفع وتحسين استقبال المكلفين بالضريبة إلا أنها لا تزال تعاني من ضعف في تسيير العدد الكبير للمكلفين لم تصل إلى مستوى الفعالية المطلوب.
	H_{04}	لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ المسؤولية والمساءلةوفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي: توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ المسؤولية والمساءلة وفعالية النظام الضريبي الجزائر يحسب رأي العينة المدروسة.	تعود أسباب العلاقة الطردية المتوسطة إلى أنه في النظام الضريبي الجزائري لا توجد مساءلة عن النتائج المحققة من طرف الإدارة الضريبية وإنما يقتصر دور السلطة التشريعية على التصويت على قوانين ضبط الميزانية أي ما تم تحصيله فقط.
	H_{05}	لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية	تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي:	تفتقد الجزائر إلى احترام سيادة القانون ومن الأمور التي تفسر ذلك هو ما

		عند مستوى دلالة 0.05 بين مبدأ سيادة القانونوفعالية النظام الضريبي الجزائري حسب رأي العينة المدروسة.	توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين سيادة القانونوفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة.	شهدته في السنوات الأخيرة من قضايا لها علاقة بالفساد مثل قضية بنك الخليفة والبنك الصناعي والتجاري الجزائري وقضية الطريق السيار شرق – غرب وقضية سونطراك في قطاع المحروقات بالإضافة إلى قضايا نهب المال العام والتي تورط فيها كبار المسؤولين في الدولة بالإضافة إلى ارتفاع نسب التهرب الضريبي بسبب عدم الإفصاح من طرف المكلفين بالضريبة بالوعاء الضريبي الخاضع فعلا و توسع دائرة الاقتصاد الموازي وهو ما أدى إلى ضياع الحصيلة الضريبية.
الرئيسية	H_0	لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائريحسب رأي العينة المدروسة.	تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على ما يلي: توجد علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ما بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبي الجزائر يحسب رأي العينة المدروسة.	يمكن القول أن مبادئ الحوكمة الضريبية غير مطبقة تطبيقا كاملا في النظام الضريبي الجزائري، على الرغم من المجهودات المبذولة من طرف المشرع الضريبي في إصلاح المنظومة الضريبية من خلال التعديلات التي تطرأ كل سنة على التشريع الضريبي ضمن قوانين المالية السنوية و التكميلية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل والذي يخص الدراسة الميدانية قمنا بتحليل بيانات الاستبيان عن طريق وصف لعينة الدراسة وقياس ثبات أداة الدراسة ثم انتقلنا إلى اختبار صحة الفرضيات وتحليل النتائج باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم (IBM/SPSS) الإصدار (23)، وكذا برنامج AMOS

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مبادئ الحوكمة الضريبية ليست محققة في النظام الضريبي الجزائري باستثناء مبدأ الشرعية الذي وجدنا علاقة قوية بينهم، أما من ناحية باقي المبادئ فلا يمكن الجزم بأنها مطبقة، مما يدل على أن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي يقلل من التحديات المعيقة له ويزيد من قدرته على تعظيم الايرادات الضريبية، ومنه فالحوكمة الضريبية هي وسيلة تمكن النظام الضريبي من الوصول إلى الفعالية.

خاتمة عامة

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى أن الحوكمة الضريبية تكتسي أهمية كبيرة من خلال مبادئها التي تعمل على تعزيز الشفافية والإفصاح الضريبي من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين، والمسؤولية والمساءلة عن أي تعسف في استعمال السلطة من طرف المسؤولين، والشرعية وسيادة القانون كأساس للتعامل بطريقة عادلة مع المكلفين بالضريبة مما يعزز الثقة بالمنظومة الضريبية، وتحقيق فعالية الإدارة الضريبية من خلال عصرنتها وتمكينها من القيام بعمليات التحصيل الضريبي بأقل التكاليف والحصول على النتائج المطلوبة، وقدرتها على إنجاز مهامها في وضع الأسس الضريبية بطريقة صحيحة، والاهتمام بانشغالات المكلفين مما ينعكس الإيجاب على تحسين أداء النظام الضريبي من خلال تنمية الحصيلة وجذب الاستثمارات حيث لم يعد الحديث على وجود أو عدم وجود حوافز ضريبية لكنه امتد إلى وجود حوكمة ضريبية تطبق فعليا أم لا، حيث أًصبح وجود مفاهيم الحوكمة وشيوعها في أي دولة عامل أساسي في بث الثقة في نفسية المكلفين بالضريبة، وقد ظهرت مساعي الجزائر لتكريس مبادئ الحوكمة الضريبية في مختلف الإصلاحات الضريبية المتتالية التي شهدها النظام الضريبي الجزائري منذ فترة التسعينات من القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا سواء من الجانب الهيكلي أو التشريعي والتي أدخلت تعديلات جذرية عن طريق استحداث ضرائب جديدة تتمثل في الضريبة على أرباح الشركات والضرائب على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة بهدف توسيع القاعدة الضريبية وتحقيق التوازن النسبي بين الضرائب، إلا أن الواقع أظهر أن النظام الضريبي الجزائري مازال لم يصل إلى الفعالية، فمن خلال تحليلنا لبعض المؤشرات المالية توصلنا إلى أن مساهمة الجباية العادية ضعيفة مقارنة بالجباية البترولية قياسا بنسبتها في تمويل الميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى اعتماده بصفة كبيرة على الضرائب غير المباشر، لأن جبايتها لا تتطلب جهاز ضريبي على قدر عالي من الكفاءة، مقارنة الضرائب المباشرة لصعوبة تحصيلها.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد القيام بالدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى:

- لقد أثبتت الفرضية الأولى حول ماهية الحوكمة الضريبية بالتوصل إلى أن الحوكمة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات والآليات التي تطبق في النظام الضريبي، وتمكن الدولة من جمع

المتحصلات الضريبية بشكل طوعي من المكلفين حينما يتمتع النظام الضريبي بالشفافية والإفصاح ويتوفر على الشرعية وسيادة القانون للحفاظ على الحقوق والواجبات لكل طرف من أطراف المنظومة الضريبية،

– كما تم التوصل إلى اثبات الفرضية الثانية حيث وجدنا أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من عدة اختلالات أهمها عدم الاستقرار وتعقده وغموض قوانينه وكثرة التعديلات، وعدم مرونته في الاستجابة للتغيرات الاقتصادية وانخفاض المقدرة التكليفية الوطنية والفردية وضعف كفاءة الإدارة الضريبية للوصول إلى كافة الأوعية الضريبية، بالإضافة تفاقم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والاقتصاد غير المنظم، وتدني مستوي الوعي الضريبي وانعدام الثقة، كل هذا أدى إلى وجود قصور واضح يتجلى في ضعف الاستقطاعات الضريبية.

– تم إثبات الفرضية الثالثة فقد تم التوصل إلى أن للحوكمة الضريبية مجموعة من المبادئ القابلة للتطبيق على النظام الضريبي، والتي تمكن من التحكم في المشاكل الضريبية والحد من معيقات فعالية النظام الضريبي ومنه زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أن الواقع يثبت عدم تمكن النظام الضريبي الجزائري من عدم الوصول لتطبيق نهج الحوكمة على الرغم من توفرها على العديد من التشريعات التي تسعى من خلالها إلى تجسيد الحوكمة الضريبية إلا أنها تفتقر إلى تطبيق الصحيح للقانون واحترام سيادته من طرف المكلفين خاصة، لهذا فهي تحتاج إلى الإرادة السياسية والجدية وإشراك المجتمع الضريبي في تجسيد الحوكمة الضريبية وذلك لغياب الإرادة السياسية الصادقة.

– كما تم التوصل إلى نفي الفرضية الرئيسية للدراسة الميدانية، حيث تم التوصل إلى أن هناك وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين مبادئ الحوكمة الضريبية وفعالية النظام الضريبيالجزائري، ما يفسر أنه على الرغم من مساعي الدولة الجزائرية لتكريس مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي من خلال مختلف الإجراءات المتخذة، إلا أنها لا تزال في بداية الإصلاح للتوجه لمبادئ الحوكمة الضريبية.

نتائج الدراسة:

على ضوء الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ **نتائج الدراسة النظرية:**

- أصبحت فكرة حوكمة المؤسسات على قدر كبير من الأهمية في العقود الأخيرة من طرف الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وذلك لتحقيق الفعالية التي تطمح الدول للوصول إليها، إلا أن الأمر بالنسبة للدول النامية أصبح أكثر أهمية نتيجة للتحديات التي تعاني منها.

- لا تقتصر حوكمة المؤسسات على أنها آلية لتحقيق الكفاءة والفعالية في مؤسسات الدولة ، بل تمتد لتقييم الأداء سواء على مستوى الدولة أو على مستوى مؤسساتها، ويظهر ذلك من خلال الدراسات التي تجريها بعض المنظمات الدولية لقياس مدى تطبيق الدول لقواعد الحوكمة.

- تعمل الحوكمة الضريبية على تنسيق الأدوار وتكاملها بين أطراف النظام الضريبي من خلال ما تتضمنه من مبادئ تتمثل في الشفافية والإفصاح الضريبي وسيادة القانون والشرعية والمساءلة والمسؤولية والفعالية.

- تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي يقلل من التحديات المعيقة له ويزيد من قدرته على تعظيم الايرادات الضريبية من خلال القضاء على التهرب الضريبي وجذب الاستثمار وتخفيض تكلفة التحصيل و دمج الاقتصاد الموازي في القطاع الاقتصادي الرسمي، كما> يحقق قدرا ملائما من الثقة والطمأنينة للمكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، ومنه فالحوكمة الضريبية هي وسيلة تمكن النظام الضريبي من الوصول إلى الفعالية.

- إن مستوى الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري منخفضا ولا يزال بحاجة لتعزيز متطلبات الحوكمة الضريبية، وغرس مفاهيمها بشكل أفضل، بالرغم من توفر الإطار التشريعي والتوجيهي الملائم ووجود بعض الدلالات والمؤشرات الأولية التي توحي ببداية الوعي بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية إلا أن الإلتزام بهذه المبادئ لم يرق إلى المستوى المطلوب وبالأخص في ظل غياب دليل للحوكمة الضريبية.

- هناك العديد من الأسباب التي تدعو إلى تطبيق الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي، وقد أجمعت أغلب الدراسات بما فيها الدراسة الحالية، على أن الأسباب تعود إلى ما يلي:

- عدم قدرة المكلفين على فهم القوانين الضريبية نظرا لعدم استقرار التشريع الضريبي بسبب كثرة التعديلات الصادرة في قوانين المالية.

- ضعف الإدارة الضريبية على تسيير العدد الكبير للمكلفين.
- حماية المكلفين بالضريبة من احتمال تعسف الإدارة الضريبية في استعمال السلطات المخولة لها قانونا.
- الوصول إلى مصادر ضريبية جديدة ومنه نمو أعلى للحصيلة الضريبية.
- تحسين العلاقة مع المجتمع الضريبي.

✓ **نتائج الدراسة التطبيقية:**

- تبين أن هناك اتساق كبير في النظام الضريبي الجزائري مع مبدأ الشرعية وهذا راجع لأنه لا ضريبة إلا بقانون.

- هناك اتساق نسبي في النظام الضريبي الجزائري مع باقي المبادئ ويعود ذلك إلى :

✓ عدم الإفصاح بالمعلومات بالمبالغ الفعلية الخاضعة للضريبة من طرف المكلفين.

✓ عدم احترام القوانين الضريبية واستغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

✓ عدم توفر العدالة الضريبية من خلال نظام التصريحات والذي يسمح بالتهرب الضريبي.

✓ صعوبة الإلمام بمراقبة الكم الهائل من المكلفين بالضريبة من طرف موظفي الإدارة الضريبية.

✓ كثرة الإعفاءات الضريبية الممنوحة وعدم مراقبتها.

التوصيات:

- العمل على تحديث دليل حوكمة الشركات الصادر سنة 2009، والإسراع في إصدار دليل للحوكمة الضريبية، ليكون بذلك مقياسا لممارسة الإدارة الضريبية في الجزائر ومرجعا معتمدا.

- ضرورة قيام الإدارة الضريبية برفع مستوى الحوكمة وذلك بتبني خطط متعلقة بالتوظيف والتعيين وتطوير الموارد البشرية عن طريق عقد دورات تدريبية لموظفيها بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بموضوع الحوكمة.

- نشر ثقافة الحوكمة الضريبية وتعزيزها، من خلال قيام الإدارة الضريبية بعمل برامج تدريبية تعزز ثقافة الحوكمة وممارستها، وتحسيس المكلف بأهمية الضريبة كمظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

- إنشاء محاكم خاصة، بهدف تعجيل البت في المنازعات الناشئة عن تضارب المصالح بين أطراف المنظومة الضريبية، والتقصير في التجاوب مع الأنظمة والقوانين ذات العلاقة بممارسة الحوكمة الضريبية.

- الاهتمام الأكاديمي بموضوع الحوكمة الضريبية، وذلك من خلال زيادة الدراسات في هذا المجال ودعوة الجامعات إلى طرح مساق يتناول الحوكمة الضريبية، حتى يتجه الطالب لسوق العمل وهو على مستوى عال من الثقافة في موضوع الحوكمة، لرفع مستواها داخل المؤسسة التي يعمل بها.

- ضرورة بذل العناية المهنية الكاملة من طرف الدولة في مجال إلزام المؤسسات بمبادئ حوكمة المؤسسات و التعليمات الصادرة عنها.

آفاق الدراسة:

وفي الختام فإن دراستنا لهذا الموضوع الواسع ما هي إلا مجرد محاولة متواضعة لإبراز أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية للرفع وزيادة فعالية النظام الضريبي، غير أن هناك العديد من المحاور ذات الصلة بموضوع البحث لم نتوسع فيها بالقدر الكافي أو لم نتطرق إليها والتي في اعتقادنا أنها ستشكل مواضيع لأبحاث ودراسات لاحقة نذكر منها:

- دور الحوكمة الضريبية في حماية حقوق المكلفين.
- مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية من وجهة نظر المكلفين.
- دور الحوكمة الضريبية في الرفع من أداء الإدارة الضريبية.
- نموذج مقترح لتطبيق قواعد الحوكمة في الإدارة الضريبية.

المراجـــع

المراجع:

الكتب:

1. إبراهيم عطاري، **الإصلاحات الجبائية في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر،2006.
2. أوجين بريجهام، ميشيل إبرهاردت، تعريب سرور علي إبراهيم مسرور، **الإدارة المالية النظرية والتطبيق العملي**، الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2009.
3. العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 35.
4. المرسى السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
5. بلال خلف السكارنة، **الفساد الإداري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2010.
6. جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة،2015.
7. حامد عبد المجيد دراز،**دراسات في السياسات المالية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002.
8. حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
9. دنيدني يحي،**المالية العمومية**، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، طبعة 2010، الجزائر.
10. رضا خلاصي، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2014.
11. سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة أولى، 2011.
12. طارق عبد العال حماد، **حوكمةالشركات –المفاهيم، المبادئ، التجارب –تطبيقات الحوكمة في المصارف**"،الدار الجامعية، مصر، 2005.
13. عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
14. عبدالمنعم فوزي،"**المالية العامة والسياسات المالية**"،الطبعة الأولى، منشأة المعارف،الإسكندرية، مصر،بدون سنة نشر.
15. فوزي عطوي، **المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
16. قاسم نايت علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
17. ناجي توني،**سياسات الإصلاح الضريبي**،سلسلة جسر التنمية،المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد13،2003.
18. ناصرمراد،**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2009.
19. يونس أحمد بطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.

الأطروحات:

1. أميرة بن مخلوف، **آليات الحوكمة لإدارة المخاطر المصرفية وتعزيز الاستقرار المالي "دراسة حالة عينة من البنوك التجارية العاملة في الجزائر"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015- 2016.
2. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة ألياس للتأمينات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-، الجزائر، 2015-2016.
3. بن صوشة سارة، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2018-2019.
4. بوزيد سفيان،**عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة – دراسة حالة الجزائر ما بين 2000-2010**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015-2016.
5. حجار مبروكة، **أثر الضريبة على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2005-2006.
6. حدادو فهيمة، **الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2008 -2016**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017-2018.
7. حراش براهيم، **عصرنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير – دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010**-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
8. حموش خولة، **فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، 2021-2022.
9. سليمان عتير ،**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبيةدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011 -2012.
10. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
11. شعبان فرج، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011-2012.

12. طحاح فضيلة، **آليات تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني المعيار المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS For SEMS (دراسة ميدانية)**، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، 2022.
13. عبد الهادي مختار، **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015-2016.
14. عبيرات لخضر، **فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة – دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**– ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي–الأغواط الجزائر.
15. عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.
16. علي بن يحي عبد القادر، **تأثير نظام الحوكمة على التنمية الاقتصادية للبلدان العربية – دراسة تحليلية قياسية للفترة 1996-2012**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر، 2014-2015.
17. غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية** –، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة–، الجزائر، 2013-2014.
18. قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019.
19. محمد بلهادي، **مشاكل قياس مستوى الإنفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،2018.
20. محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،الجزائر،2014-2015.
21. محمود جمام، **النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه دولة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2009-2010.
22. مريني محمد، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية**،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 2021-2022.
23. ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، 2011-2012.

24. يوسف حسن عثمان جعفر، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للمولين**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان،2017.

المقالات

1. أحمد نصير، يونس الزين، **الحكم الراشد ضمن توجهات المبادرة الجديدة لتنمية القارة**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01 ، جانفي 2019.
2. أسماء سي علي، سهام طرشاني، بن يوسف خلف الله، **القاعدة الاستثمارية 49 % -51 % ودورها في تعطيل الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الجزائر خلال الفترة (2000-2019)**، مجلة الباحث، المجلد 21(01)، 2021، ص ص 199- 200.
3. أشرف سالم عبد الكافي، **أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، سبتمبر 2018.
4. أكسوم عيلام رشيدة، إقلولي أولد رابح صافية، **عن دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته في مواجهة الفساد والحد منه في القانون الجزائري**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 16، العدد 04، 2021.
5. العقون رشيد، بوسماحة محمد، **دراسة تحليلية لدور مؤشرات المنازعات الجبائية في تقييم أداء الرقابة الجبائية في المحاسبة – دراسة حالة الجزائر (2016-2020)**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022.
6. إلياس قصابي، **التهرب الضريبي الدولي وآليات مكافحته**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 26، 2018.
7. أمال حداش، ناصر شارفي، **أثر النظام الجبائي الالكتروني في زيادة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر – دراسة ميدانية لعينة من المفتشين والمراقبين الجبائيين**-، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08، العدد 01، (2022).
8. أوصيف لخضر، فرحات عباس، **دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 04، ديسمبر 2018.
9. إيمان بوقروة، منصور بن اعمارة، **أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات – إشارة لحالة شركة Google Inc**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 05، العدد 08، ديسمبر 2017.
10. إيمان يحيى محمد، **التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 4، 2013.
11. بلعاطل عياش، بن حاح مونير، **أثر المؤشرات العالمية للحكم الراشد على فعالية الحكومة في الجزائر – دراسة قياسية**، مجلة آفاق علمية، المجلد 13، العدد 01، 2021.
12. بن تريدي يحي، ونادي رشيد، **قياس الضغط الضريبي في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2007-2017**، مجلة آفاق علمية، المجلد 12، العدد 04 ، 2020.

المراجع:

13. بن شعوان فاتح، حاشي النوري، **الازدواج الضريبي وطرق تفاديه ومعالجته**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد السادس، العدد الأول، أفريل 2022.
14. بن طيرش عطاء الله، سويح جمال، **مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر – دراسة تحليلية للفترة 2000-2015** –، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2017.
15. بن يبا محمد وآخرون، **تحليل وقياس فعالية الإنفاق الضريبي في تحريض القطاع الخاص**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 02، 2020.
16. بوزيان فيصل، محي الدين محمود عمر، **عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة**، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01، 2021.
17. بوزيد سايح، **سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية**، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، 2012.
18. جمال معتوق، وايمان كموش،**الإشكالات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي**،مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019.
19. جيهان كامل محمد شلبي، **مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية**،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2012.
20. حاكمي بوحفص، بن عوالي الخالدية، **التجارب الدولية في إرساء الحوكمة ومكافحة الفساد المالي والإداري – دروس مستخلصة للجزائر–**،مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، خاص، جانفي 2019.
21. حجار مبروكة، **دور الإنفاق الجبائي في تطور القطاع الخاص– دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1999-2014** – ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 09، العدد 15، 2016.
22. حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، **جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، مجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016.
23. حمدود محمد، بن مهدي مراد، **واقع المساءلة وحكم القانون كآليتين لمحاربة الفساد في الجزائر**، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، 2021.
24. حنيش أحمد، **الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 02، 2016.
25. خالد الخطيب، **التهرب الضريبي**، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، 2000.
26. خير الدين شرواطي، **دور نظام المعلومات الجبائي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر – دراسة حالة لدى مديرية الضرائب البليدة** –، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، 2022.
27. راشدي أمين، **دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي – دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف**–، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر،المجلد 07، العدد 12، جوان 2017.

28. رزيق كمال، عوالي بلال، **حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة القبلية على نفقاتها ترشيدا للإنفاق العام**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الأول، العدد الأول، أكتوبر 2017.

29. رمادلية عبد الله سفيان، قويدري كمال، **تفعيل خدمة الإدارة الالكترونية في الجزائر – عصرنة الإدارة الضريبية نموذجا** –، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 02، 2020.

30. رمادلية عبد الله سفيان، قويدري كمال، **تفعيل خدمة الإدارة الالكترونية في الجزائر – عصرنة الإدارة الضريبية نموذجا**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 02، 2020.

31. رميساء بنادي، السعيد خويلدي، **العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد**، دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد 01، 2020.

32. ريمة ضافري، محمد سعد الدين بلخيري، **الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي – حالة الإيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوغل**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، 2020.

33. سالمة مفتاح محمد المصراتي، حنان عبد العالي، خليل العبدلي، **التجارب العربية والدولية الرائدة في مجال الحوكمة والتي يمكن الاحتذاءبها في ليبيا**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة،المجلد 02، العدد 04، 2019.

34. سعادة فاطمة الزهرة، مسعودي خيرة، **الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري – دراسة تاريخية**، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، المجلد 03، العدد 02، جوان 2018.

35. سلام نواف المومني، مهند محمد العبيني، **الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي – جامعةالمسيلة** –، العدد 03،مارس2018.

36. شقبقب عيسى، عدلي إبراهيم، **الحوكمة الجيدة والنمو الاقتصادي، محاولة لنمذجة العلاقة بالتطبيق على حالة الجزائر**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016.

37. طالبي محمد، **أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 05، العدد 06، 2008.

38. عزوز مفتاح، علواش نعيمة، **الازدواج الضريبي – المفهوم وآليات المعالجة**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 11، العدد 02، 2018.

39. عفاف زهراوي، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 06، العدد 01، جوان 2020.

40. عمامرة ياسمينة، **تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر**، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 02، العدد 01، أفريل 2017.

41. عيدي الطيب، بوشيخي عائشة، **دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، 2021.

42. عيسى سماعين، **دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 27، 2021.

43. قدور ظريف، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة من خلال آلية ملتمس الرقابة**، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، المجلد 02، العدد 03، ديسمبر 2017.
44. كشيتي حسين، **العدالة الضريبية كمدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 06، العدد 01 (2021).
45. لياس شوبار، جوادي عصام، **الحكم الراشد والنمو الاقتصادي في الدول العربية دراسة قياسية باستعمال بيانات بانيل خلال الفترة 2000-2012**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، 2016.
46. محمد المعتز المجتبى إبراهيم، يوسف حسن عثمان جعفر، **دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي**، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، (مج 9)، (ع 36)، 2017.
47. محمد بوشوشة، **التحضر الجبائي في الجزائر (الواقع والآفاق)**، مجلة الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، ديسمبر 2020.
48. محمد بوشوشة،**تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 01، 2021.
49. محمد سليمان حسن الرفاعي، **الحكم الرشيد في الأردن: الواقع والتطلعات**، المجلة العربية للإدارة، مج39،ع - 3 سبتمبر (أيلول 2019).
50. محمد شكرين، محمد بلهادي، **أهمية تقرير النفقات الجبائية واستخداماته، مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 24، 2020.
51. مصباح حراق، ربيع قرين، **تقييم فعالية الضريبي الجزائري – دراسة تحليلية للفترة (2000-2018)**، Revued'Economie et de StatistiqueAppliquée، المجلد 16، العدد 02، ديسمبر 2019.
52. مصطفى عبد الحسين علي، علي كاظم حسين، فيحاء عبد الله يعقوب، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 8 ، العدد 22، ، الفصل الأول ، 2013.
53. مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، العراق.
54. موسوس مغنية، **ضبط الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر لزيادة إيرادات الخزينة العامة**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018.
55. مولود مليكاوي،**آليات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الالكترونية**،مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، 30 جوان 2019.
56. مولود مليكاوي، **الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02، 2015.
57. مولودمليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة لأداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 04، العدد 02، 2015.

58. ناصر مراد، **تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2003.
59. ناصرمراد،**تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،المجلد 09 ،العدد 09،2009.
60. نجاة نوي، **دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين –مركز الضرائب البويرة نموذجا–**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021.
61. نجاة نوي، **كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، 2017.
62. نسرين فايز أحمد بدوي، **الجنات الضريبية وفعالية السياسة النقدية في الدول النامية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 36، العدد الثالث ،2022.
63. نسرين يحياوي، **الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2016.
64. وداد بوقلع، مصباح حراق، **الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي – مع الإشارة لحالة الجزائر** –، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021.
65. يوسف قاشي، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05 العدد 02، 2016.
66. يوسف قاشي، **قراءة في النظام الضريبي الجزائري – المعوقات والحلول** –، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022.

الملتقيات:

1. امباركة سالم العماري، حسني رمضان الشتيوي، **حوكمة النظام الضريبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي "دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين في مصلحة الضرائب الواقعة غرب ليبيا"**، المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، المؤسسات وإشكاليات التنمية في الدول النامية (ليبيا نموذجا).
2. بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06–07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر –بسكرة.
3. بوعلام ولهي، **أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، الملتقى الدولي حول تقييم آثار برامج الإستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والإستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001–2014**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.
4. سليمان عتير وآخرون، **دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي**،الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة،جامعة ورقلة،الجزائر، 26 نوفمبر2013.

المراجع:

5. شلال عبد القادر، عمارة منال، محمد هاني، **أثر الاصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري،** الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة البويرة، يومي 18-19 أفريل 2018.
6. عبد الكريم قندوز، بومدين نورين، **الشفافية والمساءلة كمدخلين للحكم الراشد للحد من ظاهرة الفساد،** مداخلة مقدمة في فعاليات الملتقى الوطني الثالث حول: سبل تطبيق الحكم الراشد بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 04-05 ديسمبر 2007.
7. لواج منير، لواج عبد الرحيم، **التحقيق المصوب في المحاسبة أي فعالية في مكافحة التهرب الضريبي – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل**،الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المنعقد يوم 26 فيفري 2022.
8. مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر،** الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري المنعقد يومي 06 07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.
9. نذير بلعوم، أكرم لحمادي، محمد أنيس كليبات، **التحديات والمشاكل الضريبية الدولية: تشخيص للبيئة الجبائية الجزائرية،** الملتقى الدولي التكويني الرابع حول: دور المنازعات الجبائية في ضمان إستدامة المؤسسات الاقتصادية، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المنعقد يوم 26 فيفري 2022.

القوانين

1. الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53، **القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية.**
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 16 أبريل 2006، **المرسوم الرئاسي رقم 06-137** ، المؤرخ في 10 أفريل 2006.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 16 أبريل 2006.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 26، المؤرخة في 25 أبريل 2004، **المرسوم الرئاسي رقم 04-128** ، المؤرخ في 19 أفريل 2004، المادة الأولى.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، المؤرخة في 21 سبتمبر 2014،**المرسوم الرئاسي رقم 14-249**، المؤرخ في 08 سبتمبر 2014.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم الرئاسي رقم 11-426 المؤرخ في 8 سبتمبر 2011 يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره المعدل المادة 05 منه.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، المؤرخة في 21 سبتمبر 2014.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، **دستور 2020**.

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 26،المرسوم الرئاسي رقم 04-128 المؤرخ في 19 أفريل 2004، 25 أبريل 2004.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 40 المؤرخة في 23 يوليو 2015،المتضمنة الأمر 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 43.
11. الجريدة الرسميةللجمهورية الجزائرية، العدد 57، المؤرخة في 1990/12/31، **القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.**
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 08 مارس 2006، العدد 14.
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،**العدد 05 المؤرخة في 12 سبتمبر 2012**، المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 يتعلق بالمحرر الجبائي، المادة 02،.
14. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الرسم على رقم الأعمال لسنة 2023.**
15. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.**
16. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023.**
17. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، جوان 2021.

التقارير والمناشير:

1. تقرير مركز دراسات الشرق الأوسط، **الديمقراطية في الوطن العربي مؤشرات وآفاق**، العدد 17، 2002.
2. رسالة المديرية العامة للضرائب، **إجراءات مبسطة في خدمة المكلفين بالضريبة**، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/69، الجزائر.
3. رسالة المديرية العامة للضرائب، **التحقيق المصوب، إجراء جديد للرقابة الموجهة**، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/70، الجزائر.
4. ميثاق الحكم الراشد، 2009، ص 24.

المراجع الاجنبية:

1. Cadbury Committee Report, (1992), "Report on the Financial Aspects of CorporateGovernance", Gee, Publishing, London
2. UNDP policy document Foreword, «Governance for sustainable human development»1997.
3. Carlos Santiso, **« Good governance and aid effectiveness: The World Bank and conditionality»**, The Georgetown Public Policy Review, Volume 7, Number 1, Fall 2001.
4. Olivier Meier, Guillaume Schier, Entreprises Multinationales – Stratégie**, Restructuration, Gouvernance**, Edition DUNOD, Paris, France, 2005.
5. Eustache EBONDO WA MANDZILA, **La Gouvernance De L'entreprise – une Approche Par L'audit et Le Contrôle Interne**, Edition L'Harmattan, Paris, France, 2005.
6. OECD, 2015, "**G20/OECD Principles of Corporate Governance**", OECD Publishing, Paris.

7. Barbier, A, **La gouvernance économique de la zone euro**, De Boek Superieur, Paris, 2018.
8. République Tunisienne, Ministère des Finances, **Gouvernements Transparents et SystèmeFiscaux Justes**, Enjeux Actuel, Evénement Régional MENA : Justice Fiscale et Meilleure Gouvernance, Mai 2012.
9. Bouznad Hocine . Ben amara Mansour **. Le droit fiscal des affaires en algérie** . editions houma . Alger. 2012 .
10. Ministère des finances , direction générale des impôt , la lettre de la DGI, « modernisation de l'administration fiscale transparence, efficacité, et efficience » ,№ 30, 2008.
11. DGI, La lettre de la DGI . n 85/2017, **Le lancement du nouveau système d'information « Jibayatic » une gestion de l'impôt plus transparente**, 2017.
12. Annie Vallée‹**Les SystèmeFiscaux**› Edition du seuil› France,2000.
13. Michel Bouvier, « **la question de l'impôt idéal** », Archives de ph ilosophi de droit tome 46, édition DallozFrance, 2002.
14. Guy gilber, alaingheurant, **la fiscalité local en question**, Montchrestein, ETA, 1998,.
15. Ana Maria Comanadaru,SorinaGeaninaStanescu,AdrianaPaduraru,The henomenon of tax evasion and the need to combat tax evasion ,The journal contemporary economy revistaeconomiacontemparana,Vol 3, 2018 ,P 125.
16. Ahmed Hamini, **"L'audit Comptable et financier"**, Edition Berti, Algérie, 2001.
17. Michel Bouvier .Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt;Lextenso Edition ; 10ème édition ; 2010 . France.
18. OECD; FISCALITÉ ET DÉVELOPPEMENT:principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement.
19. Andrew B Lyon and William A McBride . Assessing U S Global Tax Competitiveness after Tax Reform . National Tax Journal . Volume 71 . Number 4 . December 2018

الملاحق

استمارة استبيان

دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري



الجمهـوريــة الجزائريــة الديمقراطيـة الشعبيــة

وزارة التعليـم العالــي والبحـث العـلمـي

جامعــة على لونيسي 2 –البليدة

كليــة العلوم الاقتصادية و التجاريــة و علوم التسييــر

شعبة العلوم المالية والمحاسبيــة

تخصص : محاسبــة وجباية



استمـــارة استبيـــان

تحية طيبة وبعد :

يشرفني أن نضع أمامكم هذا الاستبيان، والذي يدخل ضمن متطلبات تحضير أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وجباية، الموسومة بـ: **دور الحوكمة الضريبية في فعالية النظام الضريبي الجزائري.**

وتجدر الإشارة إلى أن الإجابة على أسئلة الاستبيان بكل صراحة وموضوعية تساهم في نجاح الدراسة ويتم الوصول إلى نتائج منطقية ومفيدة.

ونعلمكم بأن كل ما تدلون به يعبر عن رأيكم وسيتم التعامل معه بسرية تامة، ولن توظف إلا بما يخدم البحث العلمي، وعليه نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة عن محاور هذا الاستبيان.

شكراً لتعاونكم القيم.

طالبة دكتوراه :

العقون أم الخير

إشراف :

د/ طالبي محمد

– الرجاء وضع إشارة (×) أمام الخانات المناسبة:

الفقرة الأولى : البيانات الوصفية العامة :

01 الجـنس: ذكر ☐ أنثى ☐

02 العمـر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكبر من 51 سنة ☐

03 المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

04 الوظيفـة: أستاذ جامعي ☐ موظفي الإدارة الضريبية ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب ☐

مكلف بالضريبة ☐

05 الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 05 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الفقرة الثانية: محاور الاستبيان

المحور الأول : مبادئ الحوكمـة الضريبيـة :

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي						
01	وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية					
02	توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع					
03	تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة					
04	وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية					
05	يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات					
06	تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها					
07	تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية					
08	يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية					
البعد الثاني: مبدأ الشرعية						
09	توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية					
10	يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي					
11	وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية					
12	عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة					
13	عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي					
14	إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية					
15	تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين					
16	يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة					

17	ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به					
18	اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة					
19	توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي					
20	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون					
21	ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبة					
البعد الثالث: مبدأ الفعالية						
22	دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم استشارات قانونية					
23	وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي					
24	تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي					
25	توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد					
26	تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية					
27	كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية					
28	عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يجد من فعالية النظام الضريبي					
29	يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين					
30	وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة					
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة						
31	إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة					
32	تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين					
33	تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية					
34	دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين					
35	تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب					
36	تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة					
37	تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية					
38	يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة					
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون						
39	وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين					
40	وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه					
41	توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية					
42	مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة					
43	عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين					
44	استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات					
45	توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية					
46	كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة					
47	احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية					
48	أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرض التلاعب لدى المكلفين					

المحور الثاني : فعالية النظام الضريبي الجزائري

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب					
02	التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي					
03	مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية					
04	مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي					
05	السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي					
06	تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية					
07	وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات					
08	تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري					
09	استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته					
10	وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه					
11	وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي					
12	مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي					
13	احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي					
14	دعم سياسة الإتفاقيات الجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الإزدواج الضريبي					
15	تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية					
16	تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فالية النظام الضريبي					
17	إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي					
18	إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية					
19	تقليص حجم الإقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي					
20	نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي					
21	ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام الضريبي					
22	تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي					

Corrélations

Corrélations

		الدرجة الكلية	المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	البعد الثاني: مبدأ الشرعية	البعد الثالث: مبدأ الفعالية	البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري
الدرجة الكلية	Corrélation de Pearson	1	.988**	.937**	.946**	.912**	.958**	.960**	.933**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	Corrélation de Pearson	.988**	1	.963**	.968**	.913**	.975**	.946**	.864**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	Corrélation de Pearson	.937**	.963**	1	.935**	.828**	.953**	.840**	.789**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	Corrélation de Pearson	.946**	.968**	.935**	1	.842**	.932**	.890**	.804**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	Corrélation de Pearson	.912**	.913**	.828**	.842**	1	.841**	.898**	.820**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	Corrélation de Pearson	.958**	.975**	.953**	.932**	.841**	1	.908**	.826**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	Corrélation de Pearson	.960**	.946**	.840**	.890**	.898**	.908**	1	.902**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	Corrélation de Pearson	.933**	.864**	.789**	.804**	.820**	.826**	.902**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	50	50	50	50	50	50	50	50

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=Y Y1 Y2 Y3 Y4 Y5
Y6 Y7 Y8 Y9 Y10 Y11 Y12 Y13 Y14 Y15 Y16
Y17 Y18 Y19 Y20 Y21
    Y22
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	300	3.8865	.57357
إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	300	3.68	1.138
التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي	300	4.01	.943
مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية	300	3.94	1.063
مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي	300	3.86	1.108
السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	300	3.85	1.097
تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	300	3.97	1.071
وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	300	3.94	.945
تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري	300	3.40	1.227
استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	300	3.98	.909
وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	300	4.37	.881
وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	300	3.99	1.068
مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	300	3.96	.998
احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	300	3.89	1.054
دعم سياسة الإتفاقياتالجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الإزدواج الضريبي	300	4.02	1.006
تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية	300	3.65	1.233

تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي	300	3.91	1.131
إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية	300	3.77	1.132
إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	300	3.74	1.176
تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	300	3.72	1.186
نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	300	4.01	.985
ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام	300	3.79	1.141
تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي	300	4.04	.958
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X Y
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	300	3.8087	.47295
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	300	3.8865	.57357
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=A A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	300	3.3350	.84937
وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	300	3.78	1.180
توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	300	3.18	1.352
تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	300	3.48	1.225
وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	300	3.44	1.121
يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	300	3.57	1.014
تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	300	3.29	1.123
تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	300	2.45	1.142
يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	300	3.50	1.049
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=B B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	300	4.2062	.58841
توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	300	4.20	.878
يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	300	4.10	.969
وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	300	4.19	.853
عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة	300	4.13	.924
عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي	300	3.98	.909
إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	300	4.49	.701
تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	300	4.29	.799
يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	300	4.27	.789

ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به	300	4.28	.778
اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	300	4.05	.850
توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	300	4.33	.741
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	300	4.11	.904
ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية	300	4.25	.782
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=C C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	300	3.8596	.72009
دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم استشارات قانونية	300	3.96	.924
وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي	300	3.84	1.037
تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	300	3.82	1.020
توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	300	3.39	1.159
تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	300	3.99	.892
كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	300	4.07	.955
عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	300	3.98	.931
يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	300	4.03	.988
وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	300	3.65	1.151
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=D D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type

البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	300	4.1600	.65511
إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة	300	4.17	.789
تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين	300	4.04	.882
تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	300	3.94	.966
دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	300	4.21	.884
تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	300	4.17	.866
تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	300	4.30	.827
تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	300	4.18	.932
يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	300	4.27	.775
N valide (liste)	300		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=G G1 G2 G3 G4 G5 G6 G7 G8 G9 G10
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	300	3.4827	.97279
وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	300	3.41	1.241
وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	300	3.44	1.180
توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	300	3.19	1.338
مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	300	3.77	1.125
عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	300	3.57	1.097
استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	300	3.67	1.082
توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية	300	3.70	1.067
كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	300	3.31	1.304

احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	*300*	*3.29*	*1.269*
أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرض التلاعب لدى المكلفين	*300*	*3.47*	*1.181*
N valide (liste)	*300*		

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=X Y
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Caractéristiques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	*300*	*3.8087*	*.47295*
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	*300*	*4.1212*	*.62312*
N valide (liste)	*300*		

```
DATASET ACTIVATE Jeu_de_données1.

SAVE OUTFILE='C:\Users\SPSSP\Desktop\SPSS
 DOCTORAT
CORRELATIONS
  /VARIABLES=TOT X A A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 B B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 C C1 C2
    C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 D D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8 G G1 G2 G3 G4 G5 G6 G7 G8 G9 G10 Y Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6
    Y7 Y8 Y9 Y10 Y11 Y12 Y13 Y14 Y15 Y16 Y17 Y18 Y19 Y20 Y21 Y22
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

		الدرجة الكلية	المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية:	البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	البعد الثاني: مبدأ الشرعية	توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة
الدرجة الكلية	Corrélation de Pearson	1	.988**	.937**	.884**	.822**	.864**	.884**	.851**	.884**	.803**	.821**	.946**	.608**	.884**	.382**	.737**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
المحور الأول: مبادئ الحوكمة الضريبية:	Corrélation de Pearson	.988**	1	.963**	.918**	.853**	.889**	.918**	.803**	.918**	.850**	.865**	.968**	.662**	.918**	.375**	.738**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	Corrélation de Pearson	.937**	.963**	1	.984**	.877**	.947**	.984**	.681**	.984**	.926**	.937**	.935**	.661**	.984**	.171	.599**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.236	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.884**	.918**	.984**	1	.856**	.975**	1.000**	.564**	1.000**	.910**	.919**	.906**	.664**	1.000**	.057	.546**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.000	0.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.692	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	Corrélation de Pearson	.822**	.853**	.877**	.856**	1	.859**	.856**	.532**	.856**	.738**	.767**	.851**	.565**	.856**	.277	.511**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.051	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	Corrélation de Pearson	.864**	.889**	.947**	.975**	.859**	1	.975**	.520**	.975**	.806**	.856**	.893**	.628**	.975**	.028	.550**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.847	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.884**	.918**	.984**	1.000**	.856**	.975**	1	.564**	1.000**	.910**	.919**	.906**	.664**	1.000**	.057	.546**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	0.000	.000	.000		.000	0.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.692	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	Corrélation de Pearson	.851**	.803**	.681**	.564**	.532**	.520**	.564**	1	.564**	.564**	.543**	.729**	.399**	.564**	.520**	.668**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تقوم المؤسسات بإعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	Corrélation de Pearson	.884**	.918**	.984**	1.000**	.856**	.975**	1.000**	.564**	1	.910**	.919**	.906**	.664**	1.000**	.057	.546**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	0.000	.000		.000	.000	.000	.000	0.000	.692	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	Corrélation de Pearson	.803**	.850**	.926**	.910**	.738**	.806**	.910**	.564**	.910**	1	.944**	.808**	.636**	.910**	.098	.469**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.498	.001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	Corrélation de Pearson	.821**	.865**	.937**	.919**	.767**	.856**	.919**	.543**	.919**	.944**	1	.828**	.626**	.919**	.075	.488**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.603	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	Corrélation de Pearson	.946**	.968**	.935**	.906**	.851**	.893**	.906**	.729**	.906**	.808**	.828**	1	.730**	.906**	.426**	.804**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.002	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.608**	.662**	.661**	.664**	.565**	.628**	.664**	.399**	.664**	.636**	.626**	.730**	1	.664**	.187	.485**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000		.000	.194	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	Corrélation de Pearson	.884**	.918**	.984**	1.000**	.856**	.975**	1.000**	.564**	1.000**	.910**	.919**	.906**	.664**	1	.057	.546**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	0.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000		.692	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.382**	.375**	.171	.057	.277	.028	.057	.520**	.057	.098	.075	.426**	.187	.057	1	.767**
	Sig. (bilatérale)	.006	.007	.236	.692	.051	.847	.692	.000	.692	.498	.603	.002	.194	.692		.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوانم المالية المقدمة	Corrélation de Pearson	.737**	.738**	.599**	.546**	.511**	.550**	.546**	.668**	.546**	.469**	.488**	.804**	.485**	.546**	.767**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي	Corrélation de Pearson	.663**	.674**	.510**	.430**	.407**	.377**	.430**	.681**	.430**	.461**	.430**	.704**	.467**	.430**	.778**	.859**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.002	.003	.007	.002	.000	.002	.001	.002	.000	.001	.002	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	Corrélation de Pearson	.861**	.803**	.681**	.590**	.590**	.625**	.590**	.933**	.590**	.454**	.501**	.758**	.384**	.590**	.454**	.693**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.006	.000	.001	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	Corrélation de Pearson	.864**	.889**	.947**	.975**	.859**	1.000**	.975**	.520**	.975**	.806**	.856**	.893**	.628**	.975**	.028	.550**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.847	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	Corrélation de Pearson	.813**	.829**	.877**	.914**	.827**	.982**	.914**	.460**	.914**	.684**	.768**	.847**	.572**	.914**	.002	.531**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.991	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
ضرورة اتباع القرانن واللوانح وأخلاق المهنة المعمول به	Corrélation de Pearson	.303*	.306*	.339*	.348*	.281*	.303*	.348*	.147	.348*	.377**	.350*	.406**	.580**	.348*	.024	.158
	Sig. (bilatérale)	.033	.032	.016	.013	.048	.033	.013	.308	.013	.007	.013	.003	.000	.013	.869	.272
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	Corrélation de Pearson	.601**	.615**	.467**	.377**	.411**	.292*	.377**	.647**	.377**	.456**	.402**	.653**	.409**	.377**	.885**	.877**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.007	.003	.040	.007	.000	.007	.001	.004	.000	.003	.007	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	Corrélation de Pearson	.340*	.388**	.567**	.610**	.569**	.567**	.610**	.079	.610**	.600**	.583**	.378**	.287*	.610**	-.394**	-.150
	Sig. (bilatérale)	.016	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.584	.000	.000	.000	.007	.043	.000	.005	.297
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	Corrélation de Pearson	.864**	.889**	.947**	.975**	.859**	1.000**	.975**	.520**	.975**	.806**	.856**	.893**	.628**	.975**	.028	.550**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.847	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبة	Corrélation de Pearson	.845**	.867**	.923**	.947**	.844**	.990**	.947**	.494**	.947**	.766**	.856**	.873**	.604**	.947**	.017	.541**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.908	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	Corrélation de Pearson	.912**	.913**	.828**	.777**	.754**	.764**	.777**	.747**	.777**	.695**	.730**	.842**	.543**	.777**	.404**	.690**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم استشارات قانونية	Corrélation de Pearson	.519**	.494**	.354*	.308*	.360*	.318*	.308*	.432**	.308*	.250	.268	.479**	.330*	.308*	.577**	.659**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.012	.030	.010	.024	.030	.002	.030	.079	.060	.000	.019	.030	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وجود ثغرات بالتشريعات الضريبيه تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي	Corrélation de Pearson	.643**	.632**	.460**	.394**	.400**	.386**	.394**	.609**	.394**	.356*	.361*	.630**	.389**	.394**	.680**	.780**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.005	.004	.006	.005	.000	.005	.011	.010	.000	.005	.005	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.803**	.782**	.737**	.671**	.628**	.676**	.671**	.821**	.671**	.576**	.600**	.738**	.364**	.671**	.255	.534**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.009	.000	.074	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	Corrélation de Pearson	.391**	.375**	.171	.057	.277	.028	.057	.520**	.057	.098	.075	.426**	.187	.057	1	.767**
	Sig. (bilatérale)	.005	.007	.236	.692	.051	.847	.692	.000	.692	.498	.603	.002	.194	.692		.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تمتع موظفي الإدارة الضريبيه بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.522**	.519**	.447**	.435**	.391**	.443**	.435**	.370**	.435**	.364**	.384**	.498**	.300*	.435**	.323*	.541**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.002	.005	.001	.002	.008	.002	.009	.006	.000	.034	.002	.022	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	Corrélation de Pearson	.598**	.602**	.455**	.363**	.409**	.290*	.363**	.622**	.363**	.435**	.415**	.619**	.369**	.363**	.859**	.853**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.010	.003	.041	.010	.000	.010	.002	.003	.000	.008	.010	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.787**	.827**	.825**	.792**	.796**	.755**	.792**	.610**	.792**	.734**	.768**	.787**	.553**	.792**	.176	.429**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.222	.002
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	Corrélation de Pearson	.469**	.469**	.556**	.603**	.520**	.623**	.603**	.157	.603**	.492**	.526**	.349*	.255	.603**	-.409**	-.064
	Sig. (bilatérale)	.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.277	.000	.000	.000	.013	.074	.000	.003	.657
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	Corrélation de Pearson	.476**	.480**	.547**	.579**	.518**	.618**	.579**	.189	.579**	.455**	.537**	.378**	.381**	.579**	-.387**	-.052
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.188	.000	.001	.000	.007	.006	.000	.006	.720
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	Corrélation de Pearson	.958**	.975**	.953**	.905**	.840**	.857**	.905**	.781**	.905**	.874**	.872**	.932**	.649**	.905**	.343*	.678**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.015	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
إحتواء التشريع الضريبي على احكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمساءلة عند المخالفة	Corrélation de Pearson	.786**	.841**	.918**	.956**	.802**	.925**	.956**	.413**	.956**	.880**	.883**	.866**	.680**	.956**	.079	.561**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.584	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين	Corrélation de Pearson	.865**	.869**	.833**	.817**	.744**	.830**	.817**	.643**	.817**	.689**	.724**	.831**	.517**	.817**	.251	.636**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.078	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.784**	.822**	.861**	.896**	.833**	.928**	.896**	.399**	.896**	.726**	.780**	.824**	.577**	.896**	.066	.525**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.651	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	Corrélation de Pearson	.895**	.926**	.937**	.919**	.847**	.871**	.919**	.644**	.919**	.877**	.864**	.889**	.670**	.919**	.220	.574**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.126	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	Corrélation de Pearson	.690**	.654**	.506**	.362**	.436**	.278	.362**	.922**	.362**	.452**	.393**	.587**	.330*	.362**	.682**	.612**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.010	.002	.050	.010	.000	.010	.001	.005	.000	.019	.010	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	Corrélation de Pearson	.866**	.908**	.956**	.940**	.893**	.872**	.940**	.602**	.940**	.928**	.900**	.879**	.646**	.940**	.199	.522**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.167	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	Corrélation de Pearson	.800**	.770**	.631**	.524**	.493**	.476**	.524**	.880**	.524**	.555**	.532**	.677**	.431**	.524**	.500**	.628**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	Corrélation de Pearson	.718**	.763**	.843**	.807**	.672**	.731**	.807**	.548**	.807**	.871**	.920**	.732**	.574**	.807**	.059	.388**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.682	.005
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	Corrélation de Pearson	.960**	.946**	.840**	.760**	.718**	.735**	.760**	.920**	.760**	.701**	.713**	.890**	.542**	.760**	.506**	.776**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	Corrélation de Pearson	.684**	.634**	.493**	.422**	.425**	.438**	.422**	.754**	.422**	.331*	.302*	.562**	.259	.422**	.444**	.596**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.002	.002	.001	.002	.000	.002	.019	.033	.000	.070	.002	.001	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	Corrélation de Pearson	.725**	.790**	.855**	.899**	.749**	.868**	.899**	.337*	.899**	.832**	.833**	.842**	.687**	.899**	.132	.592**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.017	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.360	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	Corrélation de Pearson	.681**	.642**	.506**	.401**	.387**	.376**	.401**	.777**	.401**	.400**	.447**	.542**	.261	.401**	.473**	.575**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.004	.005	.007	.004	.000	.004	.004	.001	.000	.067	.004	.001	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	Corrélation de Pearson	.629**	.587**	.469**	.318*	.379**	.209	.318*	.881**	.318*	.465**	.409**	.471**	.199	.318*	.548**	.439**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.025	.007	.144	.025	.000	.025	.001	.003	.001	.166	.025	.000	.001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	Corrélation de Pearson	.762**	.773**	.701**	.639**	.598**	.644**	.639**	.782**	.639**	.548**	.571**	.785**	.590**	.639**	.357*	.625**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.011	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	Corrélation de Pearson	.874**	.875**	.817**	.802**	.703**	.824**	.802**	.662**	.802**	.660**	.703**	.846**	.562**	.802**	.255	.658**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.074	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبية يزيد من الحصيلة الضريبية	Corrélation de Pearson	.838**	.860**	.838**	.798**	.787**	.763**	.798**	.665**	.798**	.734**	.776**	.815**	.533**	.798**	.261	.525**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.067	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	Corrélation de Pearson	.605**	.591**	.493**	.467**	.392**	.455**	.467**	.469**	.467**	.426**	.430**	.573**	.429**	.467**	.451**	.680**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.001	.005	.001	.001	.001	.001	.002	.002	.000	.002	.001	.001	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	Corrélation de Pearson	.643**	.632**	.460**	.394**	.400**	.386**	.394**	.609**	.394**	.356*	.361*	.630**	.389**	.394**	.680**	.780**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.005	.004	.006	.005	.000	.005	.011	.010	.000	.005	.005	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
احكام الرقابه على الامتيازات الضريبيه الممنوحة للمكلفين يقلل من فرص التلاعب لدى المكلفين	Corrélation de Pearson	.840**	.810**	.767**	.699**	.654**	.704**	.699**	.855**	.699**	.600**	.625**	.751**	.346*	.699**	.242	.533**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.014	.000	.090	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	Corrélation de Pearson	.933**	.864**	.789**	.719**	.673**	.724**	.719**	.880**	.719**	.617**	.642**	.804**	.427**	.719**	.363**	.663**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.010	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	Corrélation de Pearson	.719**	.644**	.548**	.500**	.467**	.503**	.500**	.611**	.500**	.429**	.446**	.606**	.398**	.500**	.407**	.617**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.004	.000	.003	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.753**	.659**	.599**	.546**	.511**	.550**	.546**	.668**	.546**	.469**	.488**	.580**	.235	.546**	.230	.458**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.100	.000	.108	.001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية	Corrélation de Pearson	.471**	.419**	.323*	.295*	.276	.297	.295*	.360*	.295*	.253	.263	.427**	.397**	.295*	.414**	.539**
	Sig. (bilatérale)	.001	.002	.022	.038	.053	.037	.038	.010	.038	.077	.065	.002	.004	.038	.003	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.309*	.272	.261	.238	.223	.240	.238	.291*	.238	.204	.213	.236	.075	.238	.071	.170
	Sig. (bilatérale)	.029	.056	.067	.096	.120	.094	.096	.040	.096	.155	.138	.099	.604	.096	.624	.238
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.511**	.563**	.522**	.476**	.445**	.479**	.476**	.582**	.476**	.408**	.425**	.586**	.445**	.476**	.300*	.499**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.003	.002	.000	.001	.000	.034	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	Corrélation de Pearson	.754**	.688**	.662**	.603**	.564**	.608**	.603**	.738**	.603**	.518**	.539**	.627**	.214	.603**	.155	.406**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.136	.000	.281	.003
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	Corrélation de Pearson	.821**	.798**	.758**	.691**	.646**	.696**	.691**	.845**	.691**	.593**	.617**	.765**	.383**	.691**	.265	.553**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.000	.063	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري	Corrélation de Pearson	.798**	.747**	.639**	.582**	.545**	.586**	.582**	.712**	.582**	.499**	.520**	.722**	.523**	.582**	.482**	.727**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	Corrélation de Pearson	.698**	.600**	.558**	.509**	.476**	.512**	.509**	.622**	.509**	.436**	.455**	.508**	.161	.509**	.152	.364**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.265	.000	.292	.009
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	Corrélation de Pearson	.951**	.916**	.837**	.763**	.714**	.768**	.763**	.933**	.763**	.655**	.682**	.870**	.503**	.763**	.397**	.716**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام	Corrélation de Pearson	.698**	.600**	.558**	.509**	.476**	.512**	.509**	.622**	.509**	.436**	.455**	.508**	.161	.509**	.152	.364**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.265	.000	.292	.009

الضريبي	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.951**	.916**	.837**	.763**	.714**	.768**	.763**	.933**	.763**	.655**	.682**	.870**	.503**	.763**	.397**	.716**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.753**	.659**	.599**	.546**	.511**	.550**	.546**	.668**	.546**	.469**	.488**	.580**	.235	.546**	.230	.458**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.100	.000	.108	.001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
دعم سياسة الإتفاقياتالجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الإزدواج الضريبي	Corrélation de Pearson	.698**	.600**	.558**	.509**	.476**	.512**	.509**	.622**	.509**	.436**	.455**	.508**	.161	.509**	.152	.364**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.265	.000	.292	.009
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الادارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية	Corrélation de Pearson	.587**	.490**	.472**	.431**	.403**	.433**	.431**	.527**	.431**	.369**	.385**	.412**	.136	.431**	.128	.308*
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.002	.004	.002	.002	.000	.002	.008	.006	.003	.346	.002	.374	.030
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.951**	.916**	.837**	.763**	.714**	.768**	.763**	.933**	.763**	.655**	.682**	.870**	.503**	.763**	.397**	.716**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية	Corrélation de Pearson	.790**	.704**	.640**	.583**	.545**	.587**	.583**	.713**	.583**	.500**	.521**	.648**	.304*	.583**	.303*	.547**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.032	.000	.033	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
ارتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	Corrélation de Pearson	.753**	.659**	.599**	.546**	.511**	.550**	.546**	.668**	.546**	.469**	.488**	.580**	.235	.546**	.230	.458**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.100	.000	.108	.001
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.951**	.916**	.837**	.763**	.714**	.768**	.763**	.933**	.763**	.655**	.682**	.870**	.503**	.763**	.397**	.716**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.955**	.916**	.837**	.763**	.714**	.768**	.763**	.933**	.763**	.655**	.682**	.870**	.503**	.763**	.397**	.716**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام	Corrélation de Pearson	.698**	.600**	.558**	.509**	.476**	.512**	.509**	.622**	.509**	.436**	.455**	.508**	.161	.509**	.152	.364**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.265	.000	.292	.009
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للاستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي	Corrélation de Pearson	.790**	.704**	.640**	.583**	.545**	.587**	.583**	.713**	.583**	.500**	.521**	.648**	.304*	.583**	.303*	.547**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.032	.000	.033	.000
	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélation

إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة	البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتصف في عملية التقدير الجزافي	دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم استشارات قانونية	البعد الثالث: مبدأ الفعالية	ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	ضرورة اتباع القرانن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به	يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي
.786**	.958**	.476**	.469**	.787**	.598**	.522**	.391**	.803**	.643**	.519**	.912**	.845**	.864**	.340*	.601**	.303*	.813**	.864**	.861**	.663**
.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.016	.000	.033	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.841**	.975**	.480**	.469**	.827**	.602**	.519**	.375**	.782**	.632**	.494**	.913**	.867**	.889**	.388**	.615**	.306*	.829**	.889**	.803**	.674**
.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.007	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.032	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.918**	.953**	.547**	.556**	.825**	.455**	.447**	.171	.737**	.460**	.354*	.828**	.923**	.947**	.567**	.467**	.339*	.877**	.947**	.681**	.510**
.000	.000	.000	.000	.000	.001	.001	.236	.000	.001	.012	.000	.000	.000	.000	.001	.016	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.956**	.905**	.579**	.603**	.792**	.363**	.435**	.057	.671**	.394**	.308*	.777**	.947**	.975**	.610**	.377**	.348*	.914**	.975**	.590**	.430**
.000	.000	.000	.000	.000	.010	.002	.692	.000	.005	.030	.000	.000	.000	.000	.007	.013	.000	.000	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.802**	.840**	.518**	.520**	.796**	.409**	.391**	.277	.628**	.400**	.360*	.754**	.844**	.859**	.569**	.411**	.281*	.827**	.859**	.590**	.407**
.000	.000	.000	.000	.000	.003	.005	.051	.000	.004	.010	.000	.000	.000	.000	.003	.048	.000	.000	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.925**	.857**	.618**	.623**	.755**	.290*	.443**	.028	.676**	.386**	.318*	.764**	.990**	1.000**	.567**	.292*	.303*	.982**	1.000**	.625**	.377**
.000	.000	.000	.000	.000	.041	.001	.847	.000	.006	.024	.000	.000	0.000	.000	.040	.033	.000	0.000	.000	.007
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.956**	.905**	.579**	.603**	.792**	.363**	.435**	.057	.671**	.394**	.308*	.777**	.947**	.975**	.610**	.377**	.348*	.914**	.975**	.590**	.430**
.000	.000	.000	.000	.000	.010	.002	.692	.000	.005	.030	.000	.000	.000	.000	.007	.013	.000	.000	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.413**	.781**	.189	.157	.622**	.610**	.370**	.520**	.821**	.609**	.432**	.747**	.494**	.520**	.079	.647**	.147	.460**	.520**	.933**	.681**
.003	.000	.188	.277	.000	.000	.008	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.584	.000	.308	.001	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.956**	.905**	.579**	.603**	.792**	.363**	.435**	.057	.671**	.394**	.308*	.777**	.947**	.975**	.610**	.377**	.348*	.914**	.975**	.590**	.430**
.000	.000	.000	.000	.000	.010	.002	.692	.000	.005	.030	.000	.000	.000	.000	.007	.013	.000	.000	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.880**	.874**	.455**	.492**	.734**	.435**	.364**	.098	.576**	.356*	.250	.695**	.766**	.806**	.600**	.456**	.377**	.684**	.806**	.454**	.461**
.000	.000	.001	.000	.000	.002	.009	.498	.000	.011	.079	.000	.000	.000	.000	.001	.007	.000	.000	.001	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.883**	.872**	.537**	.526**	.768**	.415**	.384**	.075	.600**	.361*	.268	.730**	.856**	.856**	.583**	.402**	.350*	.768**	.856**	.501**	.430**
.000	.000	.000	.000	.000	.003	.006	.603	.000	.010	.060	.000	.000	.000	.000	.004	.013	.000	.000	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.866**	.932**	.378**	.349*	.787**	.619**	.498**	.426**	.738**	.630**	.479**	.842**	.873**	.893**	.378**	.653**	.406**	.847**	.893**	.758**	.704**
.000	.000	.007	.013	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.000	.003	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.680**	.649**	.381**	.255	.553**	.369**	.300*	.187	.364**	.389**	.330*	.543**	.604**	.628**	.287*	.409**	.580**	.572**	.628**	.384**	.467**
.000	.000	.006	.074	.000	.008	.034	.194	.009	.005	.019	.000	.000	.000	.043	.003	.000	.000	.000	.006	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.956**	.905**	.579**	.603**	.792**	.363**	.435**	.057	.671**	.394**	.308*	.777**	.947**	.975**	.610**	.377**	.348*	.914**	.975**	.590**	.430**
.000	.000	.000	.000	.000	.010	.002	.692	.000	.005	.030	.000	.000	.000	.000	.007	.013	.000	.000	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.079	.343*	-.387**	-.409**	.859**	.323*	.265	.255	.680**	.577**	.404**	.908	.017	.028	-.394**	.885**	.024	.002	.028	.454**	.778**
.582	.015	.006	.003	.222	.022	.062	.074	.000	.000	.004	.000	.847	.869	.005	.000	.991	.847	.028	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

,859**	,693**	,550**	,531**	.158	,877**	-.150	,550**	,541**	,690**	,659**	,780**	,534**	.141	,541**	,853**	,429**	-.064	-.052	,678**	,561**
.000	.000	.000	.000	.272	.000	.297	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.327	.000	.000	.002	.657	.720	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
1	,604**	,377**	,316*	.180	,877**	-.149	,377**	,351*	,687**	,568**	,918**	,504**	.245	,454**	,842**	,455**	-.110	-.082	,624**	,432**
	.000	.007	.025	.212	.000	.302	.007	.013	.000	.000	.000	.000	.087	.001	.000	.001	.446	.571	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,604**	1	,625**	,631**	.100	,515**	.063	,625**	,626**	,764**	,456**	,604**	,851**	.098	,406**	,509**	,596**	.236	,296*	,751**	,433**
.000		.000	.000	.492	.000	.662	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.498	.003	.000	.000	.098	.037	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,377**	,625**	1	,982**	,303*	,292*	,567**	1,000**	,990**	,764**	,318*	,386**	,676**	-.145	,443**	,290*	,755**	,623**	,618**	,857**	,925**
.007	.000		.000	.033	.040	.000	0.000	.000	.000	.024	.006	.000	.316	.001	.041	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,316*	,631**	,982**	1	.252	.207	,508**	,982**	,988**	,723**	,314*	,364**	,653**	-.142	,433**	.216	,693**	,615**	,626**	,782**	,862**
.025	.000	.000		.078	.149	.000	.000	.000	.000	.026	.009	.000	.325	.002	.132	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.180	.100	,303*	.252	1	.169	.244	,303*	,281*	.173	.081	.036	.278	-,451**	-.159	.087	,384**	.117	.235	.262	,313*
.212	.492	.033	.078		.241	.088	.033	.048	.230	.575	.806	.051	.001	.269	.548	.006	.417	.100	.066	.027
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,877**	,515**	,292*	.207	.169	1	-.173	,292*	.254	,574**	,597**	,723**	,394**	.176	,430**	,956**	,374**	-.230	-.248	,595**	,406**
.000	.000	.040	.149	.241		.229	.040	.076	.000	.000	.000	.005	.223	.002	.000	.007	.107	.082	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.149	.063	,567**	,508**	.244	-.173	1	,567**	,541**	.152	-,401**	-.248	.254	-,330*	.078	-.242	,576**	,417**	,366**	,468**	,614**
.302	.662	.000	.000	.088	.229		.000	.000	.291	.004	.083	.075	.019	.589	.091	.000	.003	.009	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,377**	,625**	1,000**	,982**	,303*	,292*	,567**	1	,990**	,764**	,318*	,386**	,676**	-.145	,443**	,290*	,755**	,623**	,618**	,857**	,925**
.007	.000	0.000	.000	.033	.040	.000		.000	.000	.024	.006	.000	.316	.001	.041	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,351*	,626**	,990**	,988**	,281*	.254	,541**	,990**	1	,753**	,316*	,376**	,665**	-.143	,438**	.268	,736**	,618**	,636**	,830**	,897**
.013	.000	.000	.000	.048	.076	.000	.000		.000	.025	.007	.000	.321	.001	.060	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,687**	,764**	,764**	,723**	.173	,574**	.152	,764**	,753**	1	,652**	,754**	,750**	.200	,588**	,616**	,733**	,566**	,582**	,841**	,657**
.000	.000	.000	.000	.230	.000	.291	.000	.000		.000	.000	.000	.163	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,568**	,456**	,318*	,314*	.081	,597**	-,401**	,318*	,316*	,652**	1	,679**	.235	.059	,462**	,656**	.144	.273	,297*	,419**	.268
.000	.001	.024	.026	.575	.000	.004	.024	.025	.000		.000	.101	.686	.001	.000	.319	.055	.036	.002	.060
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,918**	,604**	,386**	,364**	.036	,723**	-.248	,386**	,376**	,754**	,679**	1	,469**	,283*	,466**	,777**	,369**	.072	.118	,552**	,372**
.000	.000	.006	.009	.806	.000	.083	.006	.007	.000	.000		.001	.046	.001	.000	.008	.618	.414	.000	.008
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,504**	,851**	,676**	,653**	.278	,394**	.254	,676**	,665**	,750**	.235	,469**	1	.017	.222	,398**	,719**	,335*	,377**	,694**	,467**
.000	.000	.000	.000	.051	.005	.075	.000	.000	.000	.101	.001		.907	.122	.004	.000	.017	.007	.000	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,778**	,454**	.028	.002	.024	,885**	-,394**	.028	.017	,404**	,577**	,680**	.255	1	,323*	,859**	.176	-,409**	-,387**	,343*	.079
.000	.001	.847	.991	.869	.000	.005	.847	.908	.004	.000	.000	.074		.022	.000	.222	.003	.006	.015	.584
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,454**	,406**	,443**	,433**	-.159	,430**	.078	,443**	,438**	,588**	,462**	,466**	.222	,412**	1	,378**	.246	.250	.197	,499**	,453**
.001	.003	.001	.002	.269	.002	.589	.001	.001	.000	.001	.001	.122	.003		.007	.085	.080	.171	.000	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,842**	,509**	,290*	.216	.087	,956**	-.242	,290*	.268	,616**	,656**	,777**	,398**	.175	,378**	1	,332*	-.164	-.161	,564**	,377**
.000	.000	.041	.132	.548	.000	.091	.041	.060	.000	.000	.000	.004	.224	.007		.019	.255	.264	.000	.007
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,455**	,596**	,755**	,693**	,384**	,374**	,576**	,755**	,736**	,733**	.144	,369**	,719**	-.072	.246	,332*	1	,444**	,469**	,827**	,702**
.001	.000	.000	.000	.006	.007	.000	.000	.000	.000	.319	.008	.000	.621	.085	.019		.001	.001	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.110	.236	,623**	,615**	.117	-.230	,417**	,623**	,618**	,566**	.273	.072	,335*	-.143	.250	-.164	,444**	1	,933**	,433**	,480**
.446	.098	.000	.000	.417	.107	.003	.000	.000	.000	.055	.618	.017	.323	.080	.255	.001		.000	.002	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.082	,296*	,618**	,626**	.235	-.248	,366**	,618**	,636**	,582**	,297*	.118	,377**	-.161	.197	-.161	,469**	,933**	1	,433**	,437**
.571	.037	.000	.000	.100	.082	.009	.000	.000	.000	.036	.414	.007	.263	.171	.264	.001	.000		.002	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,624**	,751**	,857**	,782**	.262	,595**	,468**	,857**	,830**	,841**	,419**	,552**	,694**	-.002	,499**	,564**	,827**	,433**	,433**	1	,857**
.000	.000	.000	.000	.066	.000	.001	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.988	.000	.000	.000	.002	.002		.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,432**	,433**	,925**	,862**	,313*	,406**	,614**	,925**	,897**	,657**	.268	,372**	,467**	-.140	,453**	,377**	,702**	,480**	,437**	,857**	1
.002	.002	.000	.000	.027	.003	.000	.000	.000	.000	.060	.008	.001	.333	.001	.007	.000	.000	.001	.000	
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,511**	,708**	,830**	,807**	.072	,443**	,411**	,830**	,819**	,757**	,375**	,494**	,549**	.074	,609**	,404**	,714**	,447**	,434**	,908**	,803**
.000	.000	.000	.000	.619	.001	.003	.000	.000	.000	.007	.000	.000	.610	.000	.004	.000	.001	.002	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,378**	,513**	,928**	,918**	.213	,286*	,524**	,928**	,922**	,723**	,402**	,391**	,489**	-.101	,507**	.261	,698**	,625**	,589**	,824**	,896**
.007	.000	.000	.000	.137	.044	.000	.000	.000	.000	.004	.005	.000	.486	.000	.067	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,518**	,622**	,871**	,795**	,358*	,489**	,509**	,871**	,838**	,817**	,440**	,479**	,631**	-.111	,426**	,475**	,830**	,547**	,540**	,949**	,874**
.000	.000	.000	.000	.011	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.443	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
,701**	,778**	.278	.195	.071	,743**	.004	.278	.243	,591**	,389**	,582**	,612**	.179	,300*	,700**	,502**	-.078	-.052	,675**	.264
.000	.000	.050	.175	.624	.000	.980	.050	.090	.000	.005	.000	.000	.213	.034	.000	.000	.590	.718	.000	.064
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

.484**	.551**	.872**	.779**	.361*	.486**	.616**	.872**	.831**	.775**	.317*	.412**	.642**	-.078	.398**	.463**	.819**	.527**	.493**	.919**	.895**
.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000	.000	.000	.025	.003	.000	.592	.004	.001	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.631**	.810**	.476**	.416**	.162	.615**	.055	.476**	.457**	.722**	.466**	.582**	.623**	.157	.378**	.599**	.601**	.204	.260	.787**	.427**
.000	.000	.000	.003	.260	.000	.704	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.277	.007	.000	.000	.156	.068	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.390**	.475**	.731**	.637**	.282*	.353*	.621**	.731**	.732**	.581**	.055	.266	.601**	-.119	.258	.347*	.744**	.328*	.373**	.803**	.768**
.005	.000	.000	.000	.047	.012	.000	.000	.000	.000	.705	.062	.000	.410	.071	.014	.000	.020	.008	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.740**	.907**	.735**	.684**	.216	.678**	.183	.735**	.715**	.898**	.531**	.698**	.818**	.114	.483**	.666**	.756**	.339*	.362**	.908**	.649**
.000	.000	.000	.000	.131	.000	.202	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.432	.000	.000	.000	.016	.010	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.452**	.783**	.438**	.434**	-.072	.485**	-.008	.438**	.415**	.589**	.423**	.444**	.516**	.241	.439**	.453**	.406**	.185	.162	.634**	.347*
.001	.000	.001	.002	.619	.000	.958	.001	.003	.000	.002	.001	.000	.092	.001	.001	.003	.197	.262	.000	.014
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.482**	.354*	.868**	.807**	.359*	.448**	.543**	.868**	.841**	.623**	.291*	.418**	.386**	-.101	.481**	.417**	.634**	.399**	.359*	.795**	.976**
.000	.012	.000	.000	.010	.001	.000	.000	.000	.000	.040	.003	.006	.483	.000	.003	.000	.004	.010	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.483**	.736**	.376**	.339*	-.052	.551**	-.001	.376**	.380*	.602**	.406**	.439**	.488**	.255	.418**	.548**	.458**	.142	.154	.658**	.332*
.000	.000	.007	.016	.722	.000	.993	.007	.006	.000	.003	.001	.000	.074	.003	.000	.001	.325	.285	.000	.019
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.551**	.695**	.209	.109	.112	.623**	.023	.209	.178	.574**	.330*	.439**	.644**	.160	.226	.605**	.485**	.048	.054	.593**	.160
.000	.000	.144	.453	.437	.000	.872	.144	.216	.000	.019	.001	.000	.266	.115	.000	.000	.741	.711	.000	.267
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.653**	.811**	.644**	.622**	.363**	.489**	.178	.644**	.633**	.708**	.312*	.575**	.874**	.002	.199	.455**	.679**	.199	.300*	.694**	.499**
.000	.000	.000	.000	.010	.000	.216	.000	.000	.000	.028	.000	.000	.991	.166	.001	.000	.166	.034	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.577**	.740**	.824**	.809**	.179	.438**	.331*	.824**	.816**	.790**	.418**	.573**	.619**	.019	.536**	.409**	.727**	.455**	.478**	.874**	.758**
.000	.000	.000	.000	.214	.001	.019	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.897	.000	.003	.000	.001	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.512**	.652**	.763**	.703**	.298*	.458**	.506**	.763**	.747**	.769**	.226	.446**	.724**	-.034	.317*	.448**	.951**	.402**	.417**	.848**	.715**
.000	.000	.000	.000	.035	.001	.000	.000	.000	.000	.115	.001	.000	.815	.025	.001	.000	.004	.003	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.578**	.471**	.455**	.427**	.150	.592**	-.262	.455**	.442**	.691**	.850**	.658**	.303*	.031	.494**	.639**	.233	.360*	.365**	.508**	.433**
.000	.001	.001	.002	.297	.000	.066	.001	.001	.000	.000	.000	.033	.831	.000	.000	.104	.010	.009	.000	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.918**	.604**	.386**	.364**	.036	.723**	-.248	.386**	.376**	.754**	.679**	1.000**	.469**	.283*	.466**	.777**	.369**	.072	.118	.552**	.372**
.000	.000	.006	.009	.806	.000	.083	.006	.007	.000	.000	0.000	.001	.046	.001	.000	.008	.618	.414	.000	.008
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.473**	.887**	.704**	.680**	.280*	.387**	.259	.704**	.692**	.759**	.298*	.435**	.973**	-.025	.245	.370**	.718**	.402**	.427**	.740**	.495**
.001	.000	.000	.000	.049	.005	.069	.000	.000	.000	.036	.002	.000	.862	.087	.008	.000	.004	.002	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.575**	.912**	.724**	.699**	.145	.511**	.196	.724**	.712**	.820**	.527**	.605**	.776**	-.038	.480**	.529**	.621**	.424**	.421**	.826**	.585**
.000	.000	.000	.000	.315	.000	.172	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.793	.000	.000	.000	.002	.002	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.536**	.634**	.503**	.486**	.048	.509**	-.065	.503**	.495**	.667**	.755**	.646**	.335*	-.082	.520**	.567**	.292*	.358*	.352*	.620**	.461**
.000	.000	.000	.000	.739	.000	.653	.000	.000	.000	.000	.000	.017	.571	.000	.000	.039	.011	.012	.000	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.404**	.693**	.550**	.531**	.114	.343*	.113	.550**	.541**	.690**	.520**	.505**	.571**	-.131	.404**	.394**	.429**	.524**	.459**	.612**	.418**
.004	.000	.000	.000	.429	.015	.433	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.366	.004	.005	.002	.000	.001	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.463**	.374**	.297*	.286*	-.128	.473**	-.081	.297*	.292*	.399**	.580**	.544**	-.027	.040	.549**	.517**	.084	.071	.072	.449**	.380**
.001	.008	.037	.044	.375	.001	.576	.037	.040	.004	.000	.000	.851	.785	.000	.000	.564	.624	.619	.001	.007
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.077	.302*	.240	.231	.155	.120	.021	.240	.236	.268	.196	.050	.384**	-.235	-.091	.141	.221	.314*	.240	.219	.120
.594	.033	.094	.106	.282	.405	.887	.094	.099	.060	.172	.729	.006	.101	.531	.329	.123	.026	.093	.127	.408
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.422**	.604**	.479**	.463**	.155	.398**	.196	.479**	.471**	.420**	.065	.262	.639**	.171	.139	.324*	.534**	-.065	.044	.550**	.408**
.002	.000	.000	.001	.282	.004	.172	.000	.001	.002	.652	.066	.000	.236	.336	.022	.000	.656	.763	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.363**	.765**	.608**	.587**	.224	.281*	.319*	.608**	.598**	.653**	.165	.355*	.873**	-.094	.246	.293*	.633**	.406**	.370**	.622**	.409**
.010	.000	.000	.000	.119	.048	.024	.000	.000	.000	.253	.011	.000	.515	.085	.039	.000	.003	.008	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.490**	.876**	.696**	.672**	.239	.408**	.349*	.696**	.684**	.699**	.144	.407**	.972**	.033	.273	.379**	.745**	.259	.291*	.744**	.515**
.000	.000	.000	.000	.095	.003	.013	.000	.000	.000	.320	.003	.000	.818	.055	.007	.000	.070	.040	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.631**	.738**	.586**	.566**	.004	.601**	.023	.586**	.577**	.708**	.683**	.687**	.399**	.050	.602**	.624**	.394**	.261	.278	.746**	.572**
.000	.000	.000	.000	.980	.000	.874	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.731	.000	.000	.005	.067	.051	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.324*	.645**	.512**	.495**	.009	.257	.182	.512**	.504**	.608**	.419**	.444**	.477**	-.074	.448**	.302*	.391**	.466**	.416**	.591**	.406**
.022	.000	.000	.000	.949	.071	.205	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.609	.001	.033	.005	.001	.003	.000	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.629**	.968**	.768**	.742**	.184	.554**	.232	.768**	.756**	.839**	.454**	.603**	.880**	.046	.451**	.541**	.709**	.349*	.381**	.874**	.624**
.000	.000	.000	.000	.200	.000	.105	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.753	.001	.000	.000	.013	.006	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.324*	.645**	.512**	.495**	.009	.257	.182	.512**	.504**	.608**	.419**	.444**	.477**	-.074	.448**	.302*	.391**	.466**	.416**	.591**	.406**
.022	.000	.000	.000	.949	.071	.205	.000	.000	.000	.002	.001	.000	.609	.001	.033	.005	.001	.003	.000	.003

50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.629**	.968**	.768**	.742**	***.184***	.554**	***.232***	.768**	.756**	.839**	.454**	.603**	.880**	***.046***	.451**	.541**	.709**	.349*	.381**	.874**	.624**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.200***	***.000***	***.105***	***.000***	***.000***	***.000***	***.001***	***.000***	***.000***	***.753***	***.001***	***.000***	***.000***	***.013***	***.006***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.404**	.693**	.550**	.531**	***.114***	.343*	***.113***	.550**	.541**	.690**	.520**	.505**	.571**	***-.131***	.404**	.394**	.429**	.524**	.459**	.612**	.418**
.004	***.000***	***.000***	***.000***	***.429***	***.015***	***.433***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.366***	***.004***	***.005***	***.002***	***.000***	***.001***	***.000***	***.003***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.324*	.645**	.512**	.495**	***.009***	***.257***	***.182***	.512**	.504**	.608**	.419**	.444**	.477**	***-.074***	.448**	.302*	.391**	.466**	.416**	.591**	.406**
.022	***.000***	***.000***	***.000***	***.949***	***.071***	***.205***	***.000***	***.000***	***.000***	***.002***	***.001***	***.000***	***.609***	***.001***	***.033***	***.005***	***.001***	***.003***	***.000***	***.003***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.140	.546**	.433**	.419**	***-.083***	***.218***	***.193***	.433**	.426**	.387**	.355*	***.199***	***.263***	***-.183***	.319*	***.255***	***.261***	.336*	***.270***	.543**	.386**
.333	***.000***	***.002***	***.002***	***.566***	***.129***	***.179***	***.002***	***.002***	***.005***	***.011***	***.165***	***.065***	***.202***	***.024***	***.074***	***.067***	***.017***	***.058***	***.000***	***.006***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.629**	.968**	.768**	.742**	***.184***	.554**	***.232***	.768**	.756**	.839**	.454**	.603**	.880**	***.046***	.451**	.541**	.709**	.349*	.381**	.874**	.624**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.200***	***.000***	***.105***	***.000***	***.000***	***.000***	***.001***	***.000***	***.000***	***.753***	***.001***	***.000***	***.000***	***.013***	***.006***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.480**	.739**	.587**	.567**	***.211***	.423**	***.051***	.587**	.577**	.736**	.614**	.563**	.660**	***-.183***	.366**	.481**	.466**	.468**	.455**	.634**	.431**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.141***	***.002***	***.727***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.203***	***.009***	***.000***	***.001***	***.001***	***.001***	***.000***	***.002***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.404**	.693**	.550**	.531**	***.114***	.343*	***.113***	.550**	.541**	.690**	.520**	.505**	.571**	***-.131***	.404**	.394**	.429**	.524**	.459**	.612**	.418**
.004	***.000***	***.000***	***.000***	***.429***	***.015***	***.433***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.366***	***.004***	***.005***	***.002***	***.000***	***.001***	***.000***	***.003***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.629**	.968**	.768**	.742**	***.184***	.554**	***.232***	.768**	.756**	.839**	.454**	.603**	.880**	***.046***	.451**	.541**	.709**	.349*	.381**	.874**	.624**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.200***	***.000***	***.105***	***.000***	***.000***	***.000***	***.001***	***.000***	***.000***	***.753***	***.001***	***.000***	***.000***	***.013***	***.006***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.629**	.968**	.768**	.742**	***.184***	.554**	***.232***	.768**	.756**	.839**	.454**	.603**	.880**	***.046***	.451**	.541**	.709**	.349*	.381**	.874**	.624**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.200***	***.000***	***.105***	***.000***	***.000***	***.000***	***.001***	***.000***	***.000***	***.753***	***.001***	***.000***	***.000***	***.013***	***.006***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.324*	.645**	.512**	.495**	***.009***	***.257***	***.182***	.512**	.504**	.608**	.419**	.444**	.477**	***-.074***	.448**	.302*	.391**	.466**	.416**	.591**	.406**
.022	***.000***	***.000***	***.000***	***.949***	***.071***	***.205***	***.000***	***.000***	***.000***	***.002***	***.001***	***.000***	***.609***	***.001***	***.033***	***.005***	***.001***	***.003***	***.000***	***.003***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.480**	.739**	.587**	.567**	***.211***	.423**	***.051***	.587**	.577**	.736**	.614**	.563**	.660**	***-.183***	.366**	.481**	.466**	.468**	.455**	.634**	.431**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.141***	***.002***	***.727***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.203***	***.009***	***.000***	***.001***	***.001***	***.001***	***.000***	***.002***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***

as

التزام الموظفين بالقوانين برفع من فعالية النظام الضريبي	إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرص التلاعب لدى المكلفين	احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية	استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين
.753**	.719**	.933**	.840**	.643**	.605**	.838**	.874**	.762**	.629**	.681**	.725**	.684**	.960**	.718**	.800**	.866**	.690**	.895**	.784**	.865**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.659**	.644**	.864**	.810**	.632**	.591**	.860**	.875**	.773**	.587**	.642**	.790**	.634**	.946**	.763**	.770**	.908**	.654**	.926**	.822**	.869**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.599**	.548**	.789**	.767**	.460**	.493**	.838**	.817**	.701**	.469**	.506**	.855**	.493*	.840**	.843**	.631**	.956**	.506**	.937**	.861**	.833**
.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.546**	.500**	.719**	.699**	.394**	.467**	.798**	.802**	.639**	.318*	.401**	.899**	.422**	.760**	.807**	.524**	.940**	.362**	.919**	.896**	.817**
.000	.000	.000	.000	.005	.001	.000	.000	.000	.025	.004	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.511**	.467**	.673**	.654**	.400**	.392**	.787**	.703**	.598**	.379**	.387**	.749**	.425**	.718**	.672**	.493**	.893**	.436**	.847**	.833**	.744**
.000	.001	.000	.000	.004	.005	.000	.000	.000	.007	.005	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.550**	.503**	.724**	.704**	.386**	.455**	.763**	.824**	.644**	.209	.376**	.868**	.438**	.735**	.731**	.476**	.872**	.278	.871**	.928**	.830**
.000	.000	.000	.000	.006	.001	.000	.000	.000	.144	.007	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.050	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.546**	.500**	.719**	.699**	.394**	.467**	.798**	.802**	.639**	.318*	.401**	.899**	.422**	.760**	.807**	.524**	.940**	.362**	.919**	.896**	.817**
.000	.000	.000	.000	.005	.001	.000	.000	.000	.025	.004	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.668**	.611**	.880**	.855**	.609**	.469**	.665**	.662**	.782**	.881**	.777**	.337*	.754**	.920**	.548**	.880**	.602**	.922**	.644**	.399**	.643**
.000	.000	.000	.000	.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.017	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.546**	.500**	.719**	.699**	.394**	.467**	.798**	.802**	.639**	.318*	.401**	.899**	.422**	.760**	.807**	.524**	.940**	.362**	.919**	.896**	.817**
.000	.000	.000	.000	.005	.001	.000	.000	.000	.025	.004	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.469**	.429**	.617**	.600**	.356*	.426**	.734**	.660**	.548**	.465**	.400**	.832**	.331*	.701**	.871**	.555**	.928**	.452**	.877**	.726**	.689**
.001	.002	.000	.000	.011	.002	.000	.000	.000	.001	.004	.000	.019	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.488**	.446**	.642**	.625**	.361*	.430**	.776**	.703**	.571**	.409**	.447**	.833**	.302*	.713**	.920**	.532**	.900**	.393**	.864**	.780**	.724**
.000	.001	.000	.000	.010	.002	.000	.000	.000	.003	.001	.000	.033	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.580**	.606**	.751**	.630**	.573**	.451**	.815**	.846**	.785**	.471**	.542**	.842**	.562**	.890**	.732**	.677**	.879**	.587**	.889**	.824**	.831**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.235*	.398**	.427**	.346*	.389**	.429**	.533**	.562**	.590**	.199	.261	.687**	.259	.542**	.574**	.431**	.646**	.330*	.670**	.577**	.517**
.100	.004	.002	.014	.005	.002	.000	.000	.000	.166	.067	.000	.070	.000	.000	.002	.000	.019	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.546**	.500**	.719**	.699**	.394**	.467**	.798**	.802**	.639**	.318*	.401**	.899**	.422**	.760**	.807**	.524**	.940**	.362**	.919**	.896**	.817**
.000	.000	.000	.000	.005	.001	.000	.000	.000	.025	.004	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.230	.407**	.363**	.242	.680**	.451**	.261	.255	.357*	.548**	.473**	.132	.444**	.506**	.059	.500**	.199	.682**	.220	.066	.251
.106	.003	.010	.090	.000	.001	.067	.074	.011	.000	.001	.360	.001	.000	.682	.000	.167	.000	.126	.651	.078
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

.636**	.525**	.574**	.612**	.522**	.628**	.388**	.776**	.596**	.592**	.575**	.439**	.625**	.658**	.525**	.680**	.780**	.533**	.663**	.617**	.458**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.511**	.378**	.518**	.701**	.484**	.631**	.390**	.740**	.452**	.482**	.483**	.551**	.653**	.577**	.512**	.578**	.918**	.473**	.575**	.536**	.404**
.000	.007	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.004
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.708**	.513**	.622**	.778**	.551**	.810**	.475**	.907**	.783**	.354*	.736**	.695**	.811**	.740**	.652**	.471**	.604**	.887**	.912**	.634**	.693**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.012	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.830**	.928**	.871**	.278	.872**	.476**	.731**	.735**	.438**	.868**	.376**	.209	.644**	.824**	.763**	.455**	.386**	.704**	.724**	.503**	.550**
.000	.000	.000	.050	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.007	.144	.000	.000	.000	.001	.006	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.807**	.918**	.795**	.195	.779**	.416**	.637**	.684**	.434**	.807**	.339*	.109	.622**	.809**	.703**	.427**	.364**	.680**	.699**	.486**	.531**
.000	.000	.000	.175	.000	.003	.000	.000	.002	.000	.016	.453	.000	.000	.000	.002	.009	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.072	.213	.358*	.071	.361*	.162	.282*	.216	-.072	.359*	-.052	.112	.363**	.179	.298*	.150	.036	.280*	.145	.048	.114
.619	.137	.011	.624	.010	.260	.047	.131	.619	.010	.722	.437	.010	.214	.035	.297	.806	.049	.315	.739	.429
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.443**	.286*	.489**	.743**	.486**	.615**	.353*	.678**	.485**	.448**	.551**	.623**	.489**	.438**	.458**	.592**	.723**	.387**	.511**	.509**	.343*
.001	.044	.000	.000	.000	.000	.012	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.001	.001	.000	.000	.005	.000	.000	.015
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.411**	.524**	.509**	.004	.616**	.055	.621**	.183	-.008	.543**	-.001	.023	.178	.331*	.506**	-.262	-.248	.259	.196	-.065	.113
.003	.000	.000	.980	.000	.704	.000	.202	.958	.000	.993	.872	.216	.019	.000	.066	.083	.069	.172	.653	.433
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.830**	.928**	.871**	.278	.872**	.476**	.731**	.735**	.438**	.868**	.376**	.209	.644**	.824**	.763**	.455**	.386**	.704**	.724**	.503**	.550**
.000	.000	.000	.050	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.007	.144	.000	.000	.000	.001	.006	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.819**	.922**	.838**	.243	.831**	.457**	.732**	.715**	.415**	.841**	.380**	.178	.633**	.816**	.747**	.442**	.376**	.692**	.712**	.495**	.541**
.000	.000	.000	.090	.000	.001	.000	.000	.003	.000	.006	.216	.000	.000	.000	.001	.007	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.757**	.723**	.817**	.591**	.775**	.722**	.581**	.898**	.589**	.623**	.602**	.574**	.708**	.790**	.769**	.691**	.754**	.759**	.820**	.667**	.690**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.375**	.402**	.440**	.389**	.317*	.466**	.055	.531**	.423**	.291*	.406**	.330*	.312*	.418**	.226	.850**	.679**	.298*	.527**	.755**	.520**
.007	.004	.001	.005	.025	.001	.705	.000	.002	.040	.003	.019	.028	.003	.115	.000	.000	.036	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.494**	.391**	.479**	.582**	.412**	.582**	.266	.698**	.444**	.418**	.439**	.439**	.575**	.573**	.446**	.658**	1.000**	.435**	.605**	.646**	.505**
.000	.005	.000	.000	.003	.000	.062	.000	.001	.003	.001	.001	.000	.000	.001	.000	0.000	.002	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.549**	.489**	.631**	.612**	.642**	.623**	.601**	.818**	.516**	.386**	.488**	.644**	.874**	.619**	.724**	.303*	.469**	.973**	.776**	.335*	.571**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.000	.000	.000	.000	.000	.033	.001	.000	.000	.017	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.251	.066	.220	.682**	.199	.500**	.059	.506**	.444**	.132	.473**	.548**	.357*	.255	.261	.451**	.680**	.242	.363**	.407**	.230
.078	.651	.126	.000	.167	.000	.682	.000	.001	.360	.001	.000	.011	.074	.067	.001	.000	.090	.010	.003	.108
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.609**	.507**	.426**	.300*	.398**	.378**	.258	.483**	.439**	.481**	.418**	.226	.199	.536**	.317*	.494**	.466**	.245	.480**	.520**	.404**
.000	.000	.002	.034	.004	.007	.071	.000	.001	.000	.003	.115	.166	.000	.025	.000	.001	.087	.000	.000	.004
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.404**	.261	.475**	.700**	.463**	.599**	.347*	.666**	.453**	.417**	.548**	.605**	.455**	.409**	.448**	.639**	.777**	.370**	.529**	.567**	.394**
.004	.067	.000	.000	.001	.000	.014	.000	.001	.003	.000	.000	.001	.003	.001	.000	.000	.008	.000	.000	.005
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.714**	.698**	.830**	.502**	.819**	.601**	.744**	.756**	.406**	.634**	.458**	.485**	.679**	.727**	.951**	.233	.369**	.718**	.621**	.292*	.429**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.104	.008	.000	.000	.039	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.447**	.625**	.547**	-.078	.527**	.204	.328*	.339*	.185	.399**	.142	.048	.199	.455**	.402**	.360*	.072	.402**	.424**	.358*	.524**
.001	.000	.000	.590	.000	.156	.020	.016	.197	.004	.325	.741	.166	.001	.004	.010	.618	.004	.002	.011	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.434**	.589**	.540**	-.052	.493**	.260	.373**	.362**	.162	.359*	.154	.054	.300*	.478**	.417**	.365**	.118	.427**	.421**	.352*	.459**
.002	.000	.000	.718	.000	.068	.008	.010	.262	.010	.285	.711	.034	.000	.003	.009	.414	.002	.002	.012	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.908**	.824**	.949**	.675**	.919**	.787**	.803**	.908**	.634**	.795**	.658**	.593**	.694**	.874**	.848**	.508**	.552**	.740**	.826**	.620**	.612**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.803**	.896**	.874**	.264	.895**	.427**	.768**	.649**	.347*	.976**	.332*	.160	.499**	.758**	.715**	.433**	.372**	.495**	.585**	.461**	.418**
.000	.000	.000	.064	.000	.002	.000	.000	.014	.000	.019	.267	.000	.000	.000	.002	.008	.000	.000	.001	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
1	.859**	.847**	.504**	.758**	.712**	.639**	.808**	.666**	.746**	.626**	.375**	.533**	.945**	.750**	.465**	.494**	.609**	.773**	.628**	.585**
	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.859**	1	.858**	.209	.809**	.432**	.632**	.656**	.404**	.859**	.340*	.107	.517**	.837**	.694**	.442**	.391**	.544**	.623**	.508**	.476**
.000		.000	.146	.000	.002	.000	.000	.004	.000	.016	.458	.000	.000	.000	.001	.005	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.847**	.858**	1	.516**	.922**	.656**	.782**	.803**	.482**	.821**	.485**	.466**	.619**	.818**	.823**	.476**	.479**	.672**	.739**	.569**	.574**
.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.504**	.209	.516**	1	.494**	.840**	.443**	.798**	.695**	.207	.760**	.925**	.630**	.485**	.549**	.374**	.582**	.641**	.707**	.520**	.503**
.000	.146	.000		.000	.000	.001	.000	.000	.149	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

.758**	.809**	.922**	.494**	1	.566**	.815**	.762**	.408**	.841**	.427**	.471**	.611**	.713**	.808**	.450**	.412**	.668**	.687**	.478**	.522**
.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.003	.000	.002	.001	.000	.000	.000	.001	.003	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.712**	.432**	.656**	.840**	.566**	1	.457**	.894**	.861**	.361**	.902**	.790**	.602**	.733**	.662**	.496**	.582**	.682**	.793**	.631**	.628**
.000	.002	.000	.000	.000		.001	.000	.000	.010	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.639**	.632**	.782**	.443**	.815**	.457**	1	.619**	.168	.698**	.338*	.450**	.595**	.597**	.724**	.211	.266	.600**	.545**	.273	.324*
.000	.000	.000	.001	.000	.001		.000	.243	.000	.016	.001	.000	.000	.000	.141	.062	.000	.000	.055	.022
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.808**	.656**	.803**	.798**	.762**	.894**	.619**	1	.783**	.593**	.793**	.733**	.806**	.847**	.821**	.605**	.698**	.851**	.902**	.667**	.696**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.666**	.404**	.482**	.695**	.408**	.861**	.168	.783**	1	.275	.901**	.592**	.465**	.651**	.499**	.425**	.444**	.588**	.735**	.582**	.596**
.000	.004	.000	.000	.003	.000	.243	.000		.054	.000	.000	.001	.000	.000	.002	.001	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.746**	.859**	.821**	.207	.841**	.361**	.698**	.593**	.275	1	.261	.093	.459**	.710**	.654**	.448**	.418**	.400**	.505**	.436**	.351*
.000	.000	.000	.149	.000	.010	.000	.000	.054		.067	.522	.001	.000	.000	.001	.003	.004	.000	.002	.012
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.626**	.340*	.485**	.760**	.427**	.902**	.338*	.793**	.901**	.261	1	.718**	.437**	.603**	.558**	.419**	.439**	.560**	.707**	.564**	.575**
.000	.016	.000	.000	.002	.000	.016	.000	.000	.067		.000	.001	.000	.000	.002	.001	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.375**	.107	.466**	.925**	.471**	.790**	.450**	.733**	.592**	.093	.718**	1	.552**	.368**	.530**	.323*	.439**	.675**	.667**	.434**	.545**
.007	.458	.001	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.522	.000		.000	.009	.000	.022	.001	.000	.000	.002	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.533**	.517**	.619**	.630**	.611**	.602**	.595**	.806**	.465**	.459**	.437**	.552**	1	.631**	.653**	.370**	.575**	.849**	.662**	.318*	.373**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.001	.001	.000		.000	.000	.008	.000	.000	.000	.024	.008
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.945**	.837**	.818**	.485**	.713**	.733**	.597**	.847**	.651**	.710**	.603**	.368**	.631**	1	.796**	.522**	.573**	.664**	.788**	.638**	.608**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.009	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.750**	.694**	.823**	.549**	.808**	.662**	.724**	.821**	.499**	.654**	.558**	.530**	.653**	.796**	1	.325*	.446**	.718**	.708**	.423**	.525**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.021	.001	.000	.000	.002	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.465**	.442**	.476**	.374**	.450**	.496**	.211	.605**	.425**	.448**	.419**	.323*	.370**	.522**	.325*	1	.658**	.365**	.580**	.763**	.551**
.001	.001	.000	.007	.001	.000	.141	.000	.002	.001	.002	.022	.008	.000	.021		.000	.009	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.494**	.391**	.479**	.582**	.412**	.582**	.266	.698**	.444**	.418**	.439**	.439**	.575**	.573**	.446**	.658**	1	.435**	.605**	.646**	.505**
.000	.005	.000	.000	.003	.000	.062	.000	.001	.003	.001	.001	.000	.000	.001	.000		.002	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.609**	.544**	.672**	.641**	.668**	.682**	.600**	.851**	.588**	.400**	.560**	.675**	.849**	.664**	.718**	.365**	.435**	1	.829**	.413**	.635**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.009	.002		.000	.003	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.773**	.623**	.739**	.707**	.687**	.793**	.545**	.902**	.735**	.505**	.707**	.667**	.662**	.788**	.708**	.580**	.605**	.829**	1	.825**	.895**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.628**	.508**	.569**	.520**	.478**	.631**	.273	.667**	.582**	.436**	.564**	.434**	.318*	.638**	.423**	.763**	.646**	.413**	.825**	1	.840**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.055	.000	.000	.002	.000	.002	.024	.000	.002	.000	.000	.003	.000		.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.585**	.476**	.574**	.503**	.522**	.628**	.324*	.696**	.596**	.351*	.575**	.545**	.373**	.608**	.525**	.551**	.505**	.635**	.895**	.840**	1
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.022	.000	.000	.012	.000	.000	.008	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.533**	.364**	.375**	.389**	.281*	.457**	.140	.425**	.476**	.397**	.468**	.199	.065	.487**	.235	.575**	.544**	.013	.545**	.854**	.539**
.000	.009	.007	.005	.048	.001	.331	.002	.000	.004	.001	.166	.653	.000	.100	.000	.000	.928	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.134	.164	.224	.171	.227	.254	.155	.317*	.277	.038	.269	.299*	.300*	.201	.248	.212	.050	.410**	.365**	.204	.436**
.352	.255	.119	.234	.112	.075	.282	.025	.051	.795	.059	.035	.035	.162	.082	.139	.729	.003	.009	.155	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.446**	.386**	.447**	.514**	.455**	.457**	.535**	.587**	.410**	.359*	.390**	.390**	.797**	.459**	.496**	.121	.262	.620**	.342*	-.029	-.085
.001	.006	.001	.000	.001	.001	.000	.000	.003	.011	.005	.005	.000	.001	.000	.402	.066	.000	.015	.841	.557
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.535**	.434**	.567**	.529**	.577**	.581**	.499**	.723**	.522**	.317*	.497**	.615**	.613**	.582**	.679**	.229	.355*	.864**	.834**	.463**	.805**
.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.025	.000	.000	.000	.000	.000	.109	.011	.000	.000	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.633**	.520**	.649**	.658**	.660**	.662**	.646**	.833**	.589**	.426**	.561**	.652**	.852**	.669**	.760**	.221	.407**	.952**	.795**	.332*	.553**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.123	.003	.000	.000	.018	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.759**	.588**	.648**	.648**	.556**	.732**	.393**	.774**	.713**	.544**	.693**	.481**	.462**	.738**	.514**	.706**	.687**	.465**	.840**	.934**	.727**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.604**	.455**	.542**	.481**	.486**	.590**	.332*	.618**	.550**	.333*	.531**	.491**	.245	.584**	.484**	.453**	.444**	.556**	.857**	.826**	.932**
.000	.001	.000	.000	.000	.000	.019	.000	.000	.018	.000	.000	.087	.000	.000	.001	.001	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.790**	.651**	.768**	.764**	.729**	.816**	.631**	.957**	.752**	.545**	.722**	.693**	.838**	.809**	.759**	.518**	.603**	.916**	.942**	.655**	.716**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.604**	.455**	.542**	.481**	.486**	.590**	.332*	.618**	.550**	.333*	.531**	.491**	.245	.584**	.484**	.453**	.444**	.556**	.857**	.826**	.932**
.000	.001	.000	.000	.000	.000	.019	.000	.000	.018	.000	.000	.087	.000	.000	.001	.001	.000	.000	.000	.000

50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.790**	.651**	.768**	.764**	.729**	.816**	.631**	.957**	.752**	.545**	.722**	.693**	.838**	.809**	.759**	.518**	.603**	.916**	.942**	.655**	.716**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.585**	.476**	.574**	.503**	.522**	.628**	.324*	.696**	.596**	.351*	.575**	.545**	.373**	.608**	.525**	.551**	.505**	.635**	.895**	.840**	1.000**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.022***	***.000***	***.000***	***.012***	***.000***	***.000***	***.008***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.604**	.455**	.542**	.481**	.486**	.590**	.332*	.618**	.550**	.333*	.531**	.491**	***.245***	.584**	.484**	.453**	.444**	.556**	.857**	.826**	.932**
.000	***.001***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.019***	***.000***	***.000***	***.018***	***.000***	***.000***	***.087***	***.000***	***.000***	***.001***	***.001***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.600**	.414**	.476**	.440**	.411**	.564**	.281*	.513**	.599**	.296*	.585**	.416**	***.095***	.538**	.396**	.383**	***.199***	.380**	.754**	.809**	.788**
.000	***.003***	***.000***	***.001***	***.003***	***.000***	***.048***	***.000***	***.000***	***.037***	***.000***	***.003***	***.510***	***.000***	***.004***	***.006***	***.165***	***.006***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.790**	.651**	.768**	.764**	.729**	.816**	.631**	.957**	.752**	.545**	.722**	.693**	.838**	.809**	.759**	.518**	.603**	.916**	.942**	.655**	.716**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.571**	.497**	.606**	.525**	.557**	.623**	.380**	.733**	.522**	.370**	.498**	.563**	.492**	.634**	.565**	.643**	.563**	.710**	.911**	.857**	.937**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.006***	***.000***	***.000***	***.008***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.585**	.476**	.574**	.503**	.522**	.628**	.324*	.696**	.596**	.351*	.575**	.545**	.373**	.608**	.525**	.551**	.505**	.635**	.895**	.840**	1.000**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.022***	***.000***	***.000***	***.012***	***.000***	***.000***	***.008***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.790**	.651**	.768**	.764**	.729**	.816**	.631**	.957**	.752**	.545**	.722**	.693**	.838**	.809**	.759**	.518**	.603**	.916**	.942**	.655**	.716**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.790**	.651**	.768**	.764**	.729**	.816**	.631**	.957**	.752**	.545**	.722**	.693**	.838**	.809**	.759**	.518**	.603**	.916**	.942**	.655**	.716**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.604**	.455**	.542**	.481**	.486**	.590**	.332*	.618**	.550**	.333*	.531**	.491**	***.245***	.584**	.484**	.453**	.444**	.556**	.857**	.826**	.932**
.000	***.001***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.019***	***.000***	***.000***	***.018***	***.000***	***.000***	***.087***	***.000***	***.000***	***.001***	***.001***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.571**	.497**	.606**	.525**	.557**	.623**	.380**	.733**	.522**	.370**	.498**	.563**	.492**	.634**	.565**	.643**	.563**	.710**	.911**	.857**	.937**
.000	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.006***	***.000***	***.000***	***.008***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***

تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تودي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي	ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تودي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام	نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية	تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي	تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية	دعم سياسة الإتفاقياتالجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الإزدواج الضريبي	احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الادارة من كل مظاهر الفساد الاداري	وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي	مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية
.790**	.698**	.955**	.951**	.753**	.790**	.951**	.587**	.698**	.753**	.951**	.698**	.951**	.698**	.951**	.798**	.821**	.754**	.511**	.309*	.471**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.029	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.704**	.600**	.916**	.916**	.659**	.704**	.916**	.490**	.600**	.659**	.916**	.600**	.916**	.600**	.916**	.747**	.798**	.688**	.563**	.272.	.419**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.056	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.640**	.558**	.837**	.837**	.599**	.640**	.837**	.472**	.558**	.599**	.837**	.558**	.837**	.558**	.837**	.639**	.758**	.662**	.522**	.261.	.323*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.067	.022
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.583**	.509**	.763**	.763**	.546**	.583**	.763**	.431**	.509**	.546**	.763**	.509**	.763**	.509**	.763**	.582**	.691**	.603**	.476**	.238.	.295*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.096	.038
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.545**	.476**	.714**	.714**	.511**	.545**	.714**	.403**	.476**	.511**	.714**	.476**	.714**	.476**	.714**	.545**	.646**	.564**	.445**	.223.	.276.
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.120	.053
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.587**	.512**	.768**	.768**	.550**	.587**	.768**	.433**	.512**	.550**	.768**	.512**	.768**	.512**	.768**	.586**	.696**	.608**	.479**	.240.	.297*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.094	.037
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.583**	.509**	.763**	.763**	.546**	.583**	.763**	.431**	.509**	.546**	.763**	.509**	.763**	.509**	.763**	.582**	.691**	.603**	.476**	.238.	.295*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.096	.038
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.713**	.622**	.933**	.933**	.668**	.713**	.933**	.527**	.622**	.668**	.933**	.622**	.933**	.622**	.933**	.712**	.845**	.738**	.582**	.291*	.360*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.040	.010
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.583**	.509**	.763**	.763**	.546**	.583**	.763**	.431**	.509**	.546**	.763**	.509**	.763**	.509**	.763**	.582**	.691**	.603**	.476**	.238.	.295*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.096	.038
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.500**	.436**	.655**	.655**	.469**	.500**	.655**	.369**	.436**	.469**	.655**	.436**	.655**	.436**	.655**	.499**	.593**	.518**	.408**	.204.	.253.
.000	.002	.000	.000	.001	.000	.000	.008	.002	.001	.000	.002	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.003	.155	.077
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.521**	.455**	.682**	.682**	.488**	.521**	.682**	.385**	.455**	.488**	.682**	.455**	.682**	.455**	.682**	.520**	.617**	.539**	.425**	.213.	.263.
.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.001	.000	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.002	.138	.065
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.648**	.508**	.870**	.870**	.580**	.648**	.870**	.412**	.508**	.580**	.870**	.508**	.870**	.508**	.870**	.722**	.765**	.627**	.586**	.236.	.427**
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.099	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.304*	.161.	.503**	.503**	.235.	.304*	.503**	.161.	.136.	.235.	.503**	.161.	.503**	.161.	.503**	.523**	.383**	.214.	.445**	.075.	.397**
.032.	.265.	.000	.000	.100.	.032.	.000	.265.	.346.	.100.	.000	.265.	.000	.265.	.000	.000	.006.	.136.	.001.	.604.	.004.
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.583**	.509**	.763**	.763**	.546**	.583**	.763**	.431**	.509**	.546**	.763**	.509**	.763**	.509**	.763**	.582**	.691**	.603**	.476**	.238.	.295*
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.096	.038
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.303*	.152.	.397**	.397**	.230.	.303*	.397**	.128.	.152.	.230.	.397**	.152.	.397**	.152.	.397**	.482**	.265.	.155.	.300*	.071.	.414**
.033.	.292.	.004.	.004.	.108.	.033.	.004.	.374.	.292.	.108.	.004.	.292.	.004.	.292.	.004.	.000.	.063.	.281.	.034.	.624.	.003.
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

.539**	.170	.499**	.406**	.553**	.727**	.364**	.716**	.364**	.716**	.458**	.364**	.308*	.716**	.547**	.458**	.716**	.716**	.364**	.547**
.000	.238	.000	.003	.000	.000	.009	.000	.009	.000	.001	.009	.030	.000	.000	.001	.000	.000	.009	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.463**	.077	.422**	.363**	.490**	.631**	.324*	.629**	.324*	.629**	.404**	.324*	.140	.629**	.480**	.404**	.629**	.629**	.324*	.480**
.001	.594	.002	.010	.000	.000	.022	.000	.022	.000	.004	.022	.333	.000	.000	.004	.000	.000	.022	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.374**	.302*	.604**	.765**	.876**	.738**	.645**	.968**	.645**	.968**	.693**	.645**	.546**	.968**	.739**	.693**	.968**	.968**	.645**	.739**
.008	.033	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.297*	.240	.479**	.608**	.696**	.586**	.512**	.768**	.512**	.768**	.550**	.512**	.433**	.768**	.587**	.550**	.768**	.768**	.512**	.587**
.037	.094	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.286*	.231	.463**	.587**	.672**	.566**	.495**	.742**	.495**	.742**	.531**	.495**	.419**	.742**	.567**	.531**	.742**	.742**	.495**	.567**
.044	.106	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.128	.155	.155	.224	.239	.004	.009	.184	.009	.184	.114	.009	-.083	.184	.211	.114	.184	.184	.009	.211
.375	.282	.282	.119	.095	.980	.949	.200	.949	.200	.429	.949	.566	.200	.141	.429	.200	.200	.949	.141
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.473**	.120	.398**	.281*	.408**	.601**	.257	.554**	.257	.554**	.343*	.257	.218	.554**	.423**	.343*	.554**	.554**	.257	.423**
.001	.405	.004	.048	.003	.000	.071	.000	.071	.000	.015	.071	.129	.000	.002	.015	.000	.000	.071	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.081	.021	.196	.319*	.349*	.023	.182	.232	.182	.232	.113	.182	.193	.232	.051	.113	.232	.232	.182	.051
.576	.887	.172	.024	.013	.874	.205	.105	.205	.105	.433	.205	.179	.105	.727	.433	.105	.105	.205	.727
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.297*	.240	.479**	.608**	.696**	.586**	.512**	.768**	.512**	.768**	.550**	.512**	.433**	.768**	.587**	.550**	.768**	.768**	.512**	.587**
.037	.094	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.292*	.236	.471**	.598**	.684**	.577**	.504**	.756**	.504**	.756**	.541**	.504**	.426**	.756**	.577**	.541**	.756**	.756**	.504**	.577**
.040	.099	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.399**	.268	.420**	.653**	.699**	.708**	.608**	.839**	.608**	.839**	.690**	.608**	.387**	.839**	.736**	.690**	.839**	.839**	.608**	.736**
.004	.060	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.580**	.196	.065	.165	.144	.683**	.419**	.454**	.419**	.454**	.520**	.419**	.355*	.454**	.614**	.520**	.454**	.454**	.419**	.614**
.000	.172	.652	.253	.320	.000	.002	.001	.002	.001	.000	.002	.011	.001	.000	.000	.001	.001	.002	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.544**	.050	.262	.355*	.407**	.687**	.444**	.603**	.444**	.603**	.505**	.444**	.199	.603**	.563**	.505**	.603**	.603**	.444**	.563**
.000	.729	.066	.011	.003	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.001	.165	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.027	.384**	.639**	.873**	.972**	.399**	.477**	.880**	.477**	.880**	.571**	.477**	.263	.880**	.660**	.571**	.880**	.880**	.477**	.660**
.851	.006	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.065	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.414**	.071	.300*	.155	.265	.482**	.152	.397**	.152	.397**	.230	.152	.128	.397**	.303*	.230	.397**	.397**	.152	.303*
.003	.624	.034	.281	.063	.000	.292	.004	.292	.004	.108	.292	.374	.004	.033	.108	.004	.004	.292	.033
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.549**	-.091	.139	.246	.273	.602**	.448**	.451**	.448**	.451**	.404**	.448**	.319*	.451**	.366**	.404**	.451**	.451**	.448**	.366**
.000	.531	.336	.085	.055	.000	.001	.001	.001	.001	.004	.001	.024	.001	.009	.004	.001	.001	.001	.009
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.517**	.141	.324*	.293*	.379**	.624**	.302*	.541**	.302*	.541**	.394**	.302*	.255	.541**	.481**	.394**	.541**	.541**	.302*	.481**
.000	.329	.022	.039	.007	.000	.033	.000	.033	.000	.005	.033	.074	.000	.000	.005	.000	.000	.033	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.084	.221	.534**	.633**	.745**	.394**	.391**	.709**	.391*	.709**	.429**	.391**	.261	.709**	.466**	.429**	.709**	.709**	.391**	.466**
.564	.123	.000	.000	.000	.005	.005	.000	.005	.000	.002	.005	.067	.000	.001	.002	.000	.000	.005	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.071	.314*	-.065	.406**	.259	.261	.466**	.349*	.466**	.349*	.524**	.466**	.336*	.349*	.468**	.524**	.349*	.349*	.466**	.468**
.624	.026	.656	.003	.070	.067	.001	.013	.001	.013	.000	.001	.017	.013	.001	.000	.013	.013	.001	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.072	.240	.044	.370**	.291*	.278	.416**	.381**	.416**	.381**	.459**	.416**	.270	.381**	.455**	.459**	.381**	.381**	.416**	.455**
.619	.093	.763	.008	.040	.051	.003	.006	.003	.006	.001	.003	.058	.006	.001	.001	.006	.006	.003	.001
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.449**	.219	.550**	.622**	.744**	.746**	.591**	.874**	.591**	.874**	.612**	.591**	.543**	.874**	.634**	.612**	.874**	.874**	.591**	.634**
.001	.127	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.380**	.120	.408**	.409**	.515**	.572**	.406**	.624**	.406**	.624**	.418**	.406**	.386**	.624**	.431**	.418**	.624**	.624**	.406**	.431**
.007	.408	.003	.003	.000	.000	.003	.000	.003	.000	.003	.003	.006	.000	.002	.003	.000	.000	.003	.002
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.533**	.134	.446**	.535**	.633**	.759**	.604**	.790**	.604**	.790**	.585**	.604**	.600**	.790**	.571**	.585**	.790**	.790**	.604**	.571**
.000	.352	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.364**	.164	.386**	.434**	.520**	.588**	.455**	.651**	.455**	.651**	.476**	.455**	.414**	.651**	.497**	.476**	.651**	.651**	.455**	.497**
.009	.255	.006	.002	.000	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.001	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.375**	.224	.447**	.567**	.649**	.648**	.542**	.768**	.542**	.768**	.574**	.542**	.476**	.768**	.606**	.574**	.768**	.768**	.542**	.606**
.007	.119	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.389**	.171	.514**	.529**	.658**	.648**	.481**	.764**	.481**	.764**	.503**	.481**	.440**	.764**	.525**	.503**	.764**	.764**	.481**	.525**
.005	.234	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

.281*	.227	.455**	.577**	.660**	.556**	.486**	.729**	.486**	.729**	.522**	.486**	.411**	.729**	.557**	.522**	.729**	.729**	.486**	.557**
.048	.112	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.457**	.254	.457**	.581**	.662**	.732**	.590**	.816**	.590**	.816**	.628**	.590**	.564**	.816**	.623**	.628**	.816**	.816**	.590**	.623**
.001	.075	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.140	.155	.535**	.499**	.646**	.393**	.332*	.631**	.332*	.631**	.324*	.332*	.281*	.631**	.380**	.324*	.631**	.631**	.332*	.380**
.331	.282	.000	.000	.000	.005	.019	.000	.019	.000	.022	.019	.048	.000	.006	.022	.000	.000	.019	.006
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.425**	.317*	.587**	.723**	.833**	.774**	.618**	.957**	.618**	.957**	.696**	.618**	.513**	.957**	.733**	.696**	.957**	.957**	.618**	.733**
.002	.025	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.476**	.277	.410**	.522**	.589**	.713**	.550**	.752**	.550**	.752**	.596**	.550**	.599**	.752**	.522**	.596**	.752**	.752**	.550**	.522**
.000	.051	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.397**	.038	.359*	.317*	.426**	.544**	.333*	.545**	.333*	.545**	.351*	.333*	.296*	.545**	.370**	.351*	.545**	.545**	.333*	.370**
.004	.795	.011	.025	.002	.000	.018	.000	.018	.000	.012	.018	.037	.000	.008	.012	.000	.000	.018	.008
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.468**	.269	.390**	.497**	.561**	.693**	.531**	.722**	.531**	.722**	.575**	.531**	.585**	.722**	.498**	.575**	.722**	.722**	.531**	.498**
.001	.059	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.199	.299*	.390**	.615**	.652**	.481**	.491**	.693**	.491**	.693**	.545**	.491**	.416**	.693**	.563**	.545**	.693**	.693**	.491**	.563**
.166	.035	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.065	.300*	.797**	.613**	.852**	.462**	.245	.838**	.245	.838**	.373**	.245	.095	.838**	.492**	.373**	.838**	.838**	.245	.492**
.653	.035	.000	.000	.000	.001	.087	.000	.087	.000	.008	.087	.510	.000	.000	.008	.000	.000	.087	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.487**	.201	.459**	.582**	.669**	.738**	.584**	.809**	.584**	.809**	.608**	.584**	.538**	.809**	.634**	.608**	.809**	.809**	.584**	.634**
.000	.162	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.235	.248	.496**	.679**	.760**	.514**	.484**	.759**	.484**	.759**	.525**	.484**	.396**	.759**	.565**	.525**	.759**	.759**	.484**	.565**
.100	.082	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.575**	.212	.121	.229	.221	.706**	.453**	.518**	.453**	.518**	.551**	.453**	.383**	.518**	.643**	.551**	.518**	.518**	.453**	.643**
.000	.139	.402	.109	.123	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.001	.006	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.544**	.050	.262	.355*	.407**	.687**	.444**	.603**	.444**	.603**	.505**	.444**	.199	.603**	.563**	.505**	.603**	.603**	.444**	.563**
.000	.729	.066	.011	.003	.000	.001	.000	.001	.000	.000	.001	.165	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.013	.410**	.620**	.864**	.952**	.465**	.556**	.916**	.556**	.916**	.635**	.556**	.380**	.916**	.710**	.635**	.916**	.916**	.556**	.710**
.928	.003	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.545**	.365**	.342*	.834**	.795**	.840**	.857**	.942**	.857**	.942**	.895**	.857**	.754**	.942**	.911**	.895**	.942**	.942**	.857**	.911**
.000	.009	.015	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.854**	.204	-.029	.463**	.332*	.934**	.826**	.655**	.826**	.655**	.840**	.826**	.809**	.655**	.857**	.840**	.655**	.655**	.826**	.857**
.000	.155	.841	.001	.018	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.539**	.436**	-.085	.805**	.553**	.727**	.932**	.716**	.932**	.716**	1.000**	.932**	.788**	.716**	.937**	1.000**	.716**	.716**	.932**	.937**
.000	.002	.557	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
1	-.052	-.103	.111	.042	.880**	.579**	.386**	.579**	.386**	.539**	.579**	.684**	.386**	.505**	.539**	.386**	.386**	.579**	.505**
	.722	.476	.441	.771	.000	.000	.006	.000	.006	.000	.000	.000	.006	.000	.000	.006	.006	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.052	1	.125	.481**	.344*	.120	.189	.312*	.189	.312*	.436**	.189	.239	.312*	.408**	.436**	.312*	.312*	.189	.408**
.722		.387	.000	.014	.408	.188	.028	.188	.028	.002	.188	.095	.028	.003	.002	.028	.028	.188	.003
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
-.103	.125	1	.258	.689**	.239	-.122	.624**	-.122	.624**	-.085	-.122	-.088	.624**	.051	-.085	.624**	.624**	-.122	.051
.476	.387		.070	.000	.094	.397	.000	.397	.000	.557	.397	.544	.000	.725	.557	.000	.000	.397	.725
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.111	.481**	.258	1	.873**	.428**	.715**	.791**	.715**	.791**	.805**	.715**	.517**	.791**	.796**	.805**	.791**	.791**	.715**	.796**
.441	.000	.070		.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.042	.344*	.689**	.873**	1	.447**	.488**	.905**	.488**	.905**	.553**	.488**	.342*	.905**	.616**	.553**	.905**	.905**	.488**	.616**
.771	.014	.000	.000		.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.015	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.880**	.120	.239	.428**	.447**	1	.730**	.763**	.730**	.763**	.727**	.730**	.751**	.763**	.727**	.727**	.763**	.763**	.730**	.727**
.000	.408	.094	.002	.001		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.579**	.189	-.122	.715**	.488**	.730**	1	.667**	1.000**	.667**	.932**	1.000**	.846**	.667**	.873**	.932**	.667**	.667**	1.000**	.873**
.000	.188	.397	.000	.000	.000		.000	0.000	.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.386**	.312*	.624**	.791**	.905**	.763**	.667**	1	.667**	1.000**	.716**	.667**	.564**	1.000**	.764**	.716**	1.000**	1.000**	.667**	.764**
.006	.028	.000	.000	.000	.000	.000		.000	0.000	.000	.000	.000	0.000	.000	.000	0.000	0.000	.000	.000
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.579**	.189	-.122	.715**	.488**	.730**	1.000**	.667**	1	.667**	.932**	1.000**	.846**	.667**	.873**	.932**	.667**	.667**	1.000**	.873**
.000	.188	.397	.000	.000	.000	0.000	.000		.000	.000	0.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	0.000	.000

50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.386**	.312*	.624**	.791**	.905**	.763**	.667**	1.000**	.667**	***1***	.716**	.667**	.564**	1.000**	.764**	.716**	1.000**	1.000**	.667**	.764**
.006	***.028***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***0.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.539**	.436**	***-.085***	.805**	.553**	.727**	.932**	.716**	.932**	.716**	***1***	.932**	.788**	.716**	.937**	1.000**	.716**	.716**	.932**	.937**
.000	***.002***	***.557***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.579**	***.189***	***-.122***	.715**	.488**	.730**	1.000**	.667**	1.000**	.667**	.932**	***1***	.846**	.667**	.873**	.932**	.667**	.667**	1.000**	.873**
.000	***.188***	***.397***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.684**	***.239***	***-.088***	.517**	.342*	.751**	.846**	.564**	.846**	.564**	.788**	.846**	***1***	.564**	.739**	.788**	.564**	.564**	.846**	.739**
.000	***.095***	***.544***	***.000***	***.015***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.386**	.312*	.624**	.791**	.905**	.763**	.667**	1.000**	.667**	1.000**	.716**	.667**	.564**	***1***	.764**	.716**	1.000**	1.000**	.667**	.764**
.006	***.028***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***0.000***	***0.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.505**	.408**	***.051***	.796**	.616**	.727**	.873**	.764**	.873**	.764**	.937**	.873**	.739**	.764**	***1***	.937**	.764**	.764**	.873**	1.000**
.000	***.003***	***.725***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.539**	.436**	***-.085***	.805**	.553**	.727**	.932**	.716**	.932**	.716**	1.000**	.932**	.788**	.716**	.937**	***1***	.716**	.716**	.932**	.937**
.000	***.002***	***.557***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***	***.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.386**	.312*	.624**	.791**	.905**	.763**	.667**	1.000**	.667**	1.000**	.716**	.667**	.564**	1.000**	.764**	.716**	***1***	1.000**	.667**	.764**
.006	***.028***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***		***0.000***	***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.386**	.312*	.624**	.791**	.905**	.763**	.667**	1.000**	.667**	1.000**	.716**	.667**	.564**	1.000**	.764**	.716**	1.000**	***1***	.667**	.764**
.006	***.028***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***0.000***		***.000***	***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.579**	***.189***	***-.122***	.715**	.488**	.730**	1.000**	.667**	1.000**	.667**	.932**	1.000**	.846**	.667**	.873**	.932**	.667**	.667**	***1***	.873**
.000	***.188***	***.397***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***		***.000***
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***
.505**	.408**	***.051***	.796**	.616**	.727**	.873**	.764**	.873**	.764**	.937**	.873**	.739**	.764**	1.000**	.937**	.764**	.764**	.873**	***1***
.000	***.003***	***.725***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***0.000***	***.000***	***.000***	***.000***	***.000***	
50	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***	***50***

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=X A B C D G Y A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 C1 C2
    C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8 G1 G2 G3 G4 G5 G6 G7 G8 G9 G10 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8
    Y9 Y10 Y11 Y12 Y13 Y14 Y15 Y16 Y17 Y18 Y19 Y20 Y21 Y22
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100.0
	Exclu[a]	0	0.0
	Total	50	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.906	77

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	278.2681	3106.132	.996	.905
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	278.9211	3079.929	.948	.905
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	278.3366	3099.559	.963	.904
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	277.7358	3134.251	.912	.903
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	278.4836	3109.720	.966	.904
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	277.8636	3107.708	.956	.905
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	276.6726	3167.180	.901	.905
وجود هيكل تنظيمي ومكتوب وواضح بين المستويات التنظيمية داخل الإدارة الضريبية	278.9736	3079.621	.896	.905
توفر رؤية واضحة عن المؤسسات وهي متوفرة للجميع	279.2136	3100.978	.832	.902
تحرص الإدارة الضريبية على توفير معلومات كافية للمكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة	278.8736	3075.363	.872	.904
وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين صلاحيات العاملين بالإدارة الضريبية	278.9736	3079.621	.896	.903
يقوم المكلفين بالضريبة بالإفصاح وبموثوقية عن كافة المعلومات	278.1736	3058.947	.822	.904
تقوم المؤسسات باعداد تقارير عن كافة المتعاملين معها	278.9736	3079.621	.896	.905
تعالج الإدارة الضريبية مشاكل واستفسارات المكلفين بالضريبة وبكل موضوعية	279.1336	3086.374	.815	.900

يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضريبية من طرف الإدارة الضريبية باستخدام صفحة إلكترونية	279.0536	3081.457	.833	.905
توافر المصداقية في أداء الإدارة الضريبية	278.4736	3117.115	.627	.901
يمتاز النظام الضريبية بالشمولية والمرونة ويتم تبليغ المكلفين بأي تغيير في التشريع الضريبي	278.9736	3079.621	.896	.904
وضع دليل للإجراءات المتبعة في الإدارة الضريبية	277.8936	3140.086	.367	.903
عدم تناقض التشريع الضريبي مع القوانين الأخرى يزيد من جودة القوائم المالية المقدمة	277.9736	3109.443	.741	.904
عدم سريان التشريعات الضريبية بأثر رجعي	277.9136	3102.152	.666	.905
إشراك المكلفين عند إعداد مشاريع قوانين الضريبية	277.9736	3050.287	.829	.905
تراخي الإدارة الضريبية عن تحصيل الإيرادات الضريبية والتواطؤ مع بعض المكلفين	278.8736	3075.363	.872	.905
يتم معاملة جميع المكلفين من نفس الفئة معاملة متكافئة وعادلة	278.7736	3071.288	.815	.903
ضرورة اتباع القرائن واللوائح وأخلاق المهنة المعمول به	278.0336	3169.239	.270	.904
اعتبار التهرب الضريبي جريمة تمس الشرف والأمانة	277.5136	3099.178	.600	.903
توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مختلف الجهات ضمن إطار تشريعي	278.2736	3145.175	.331	.904
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	278.8736	3075.363	.872	.905
ترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية الممنوحة يؤدي إلى حيادية الضريبية	278.8336	3073.094	.850	.905
دعم الإدارة الضريبية للمكلفين بتقديم استشارات قانونية	277.7136	3163.626	.503	.905
وجود ثغرات بالتشريعات الضريبية تسمح لإدارة الضرائب بالتعسف في عملية التقدير الجزافي	277.6536	3124.297	.634	.901
تعقد الإجراءات الضريبية تساهم في الحد من فعالية النظام الضريبي	277.2536	3079.372	.787	.904
توفر لدى الموظفين القدرة على إتمام وإنجاز عملهم بشكل جيد	277.3136	3207.206	-.009	.903
تمتع موظفي الإدارة الضريبية بمهارات التواصل والإتصالات يسمح زيادة كفاءة الإدارة الضريبية	277.7736	3161.869	.513	.904
كفاءة أداء الإدارة الضريبية يرفع الحصيلة الضريبية	277.4136	3106.409	.592	.905
عدم توسع الإدارة الضريبية في إستعمال تكنولوجيا يحد من فعالية النظام الضريبي	277.9936	3086.168	.798	.905
يكفل إطار الحوكمة الضريبية بالإفصاح عن كافة المسائل المتصلة بالمكلفين	278.3936	3139.147	.440	.905
وضوح الإجراءات الضريبية يمنع من إستخدام الأساليب الملتوية لبعض المكلفين بالضريبة	278.1136	3147.922	.455	.905
إحتواء التشريع الضريبي على أحكام تحدد صلاحيات الإدارة الضريبية والمسالة عند المخالفة	278.7936	3106.638	.807	.904
تطبيق مبدأ المساءلة القانونية على المكلفين وفرض عقوبات على المتهربين	278.2536	3105.555	.863	.903
تحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الإدارة الضريبية يقلل من تجاوزات موظفي الإدارة الضريبية	278.5936	3112.013	.796	.904
دقة وفعالية نظام الرقابة الضريبية يزيد من الإلتزام الضريبي لدى المكلفين	278.4936	3118.468	.907	.905

تحرص الإدارة الضريبية على إقامة دورات تكوينية لتوعية موظفي الضرائب	278.2336	3098.621	.662	.905
تقوم الإدارة الضريبية بدورات تحسسية من أجل توعية المكلفين بالضريبة	279.2336	3099.094	.881	.905
تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في الإدارة الضريبية يقلل من التجاوزات الإدارية	277.9536	3101.540	.779	.905
يتم توزيع المسؤوليات بما يقسم المصالح العامة	278.3136	3138.965	.730	.904
وضوح التشريع الضريبي يزيد من جودة التصاريح المقدمة من طرف المكلفين	277.7136	3112.691	.650	.903
وجود تحفيزات في التشريع الضريبي تقلل من زيادة التحديات التي تعيقه	278.7336	3114.240	.751	.904
توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي تقلل من المنازعات الضريبية	277.7936	3114.151	.650	.905
مراعاة التشريع الضريبي للظروف المكلفين بالضريبة عند فرض الضريبة	278.2736	3106.706	.591	.903
عدم تعارض التشريع الضريبي مع باقي القوانين يزيد من جودة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين	277.1136	3098.605	.766	.905
استقرار التشريع الضريبي يزيد من جودة التصريحات	278.3936	3102.027	.873	.902
توافق التشريع الضريبي مع المبادئ المحاسبة يزيد من الحصيلة الضريبية	278.0136	3094.886	.844	.904
كثرة التعديلات على التشريع الضريبي تؤثر على التزام المكلفين بالضريبة	277.5936	3151.878	.594	.903
احترام سيادة القانون من طرف الإدارة الضريبية يزيد من الحصيلة الضريبية	277.6536	3124.297	.634	.904
أحكام الرقابة على الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين يقلل من فرص التلاعب لدى المكلفين	277.3536	3064.186	.819	.905
إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية والرفع من كفاءتها يزيد من تحصيل الضرائب	276.7336	3152.625	.679	.905
التزام الموظفين بالقوانين يرفع من فعالية النظام الضريبي	276.6136	3176.087	.704	.905
مسايرة التطورات التكنولوجية يرفع من أداء الإدارة الضريبية	276.4936	3194.869	.446	.902
مستوى تأطير موظفي الإدارة الضريبية وزيادة تأهيلهم يزيد من فعالية النظام الضريبي	276.4736	3200.530	.288	.904
السلوكيات الحسنة للموظفين تزيد من فعالية النظام الضريبي	276.8336	3147.194	.530	.903
تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب يؤدي إلى تعظيم الإيرادات الضريبية	276.9736	3121.833	.714	.904
وضع أنظمة رقابية فعالة على مستوى الإدارة الضريبية تمكن من اكتشاف مختلف المخالفات	276.6936	3166.390	.811	.905
تسليط عقوبات صارمة على أعوان الإدارة الضريبية يؤدي إلى تطهير الإدارة من كل مظاهر الفساد الإداري	276.8936	3125.940	.771	.905
استقرار التشريع الضريبي يزيد من فعاليته	276.5936	3180.001	.644	.905
وضوح التشريع الضريبي وتبسيطه يسهل على المكلفين فهمه	276.7336	3158.059	.937	.905
وجود آليات سريعة لفض المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	276.5936	3180.001	.644	.904
مواكبة النظام الضريبي للتعديلات الحاصلة في النظام المحاسبي يزيد من فعالية النظام الضريبي	276.7336	3158.059	.937	.903
احتواء التشريع الضريبي على عقوبات وغرامات رادعة للمتهربين من شأنه زيادة فعالية النظام الضريبي	276.6136	3176.087	.704	.904

دعم سياسة الإتفاقياتالجبائية الدولية يؤدي إلى تقليل من الإزدواج الضريبي	276.5936	3180.001	.644	.905
تبسيط الإجراءات الإدارية يسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية ويجنب المكلفين مختلف العراقيل الإدارية من شأنه الرفع من الحصيلة الضريبية	276.5536	3187.193	.532	.902
تحديد أسعار الضريبة يتناسب مع المقدرة التكليفية للأشخاص المكلفين بالضريبة مما يزيد من فعالية النظام الضريبي	276.7336	3158.059	.937	.905
إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات يسمح بتوفير معلومات كافية على المكلفين ومنه مكافحة التهرب الضريبي وزيادة فعالية	276.6336	3172.848	.747	.905
إرتفاع درجة الوعي من لدى المكلفين بأهمية الضريبة يؤدي إلى زيادة الإلتزامات الضريبية	276.6136	3176.087	.704	.904
تقليص حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى الرفع من مردودية النظام الضريبي	276.7336	3158.059	.937	.903
نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المكلفين يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي	276.7336	3158.059	.937	.904
ترقية الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف مما يؤدي إلى زيادة مردودية النظام	276.5936	3180.001	.644	.905
تشجيع سياسة التحفيز الضريبي تؤدي إلى خلق مناخ محفز للإستثمار ومنه توسيع الوعاء الضريبي وزيادة فعالية النظام الضريبي	276.6336	3172.848	.747	.903

Statistiques d'échelle

Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
281.4336	3207.022	56.63057	77

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Y X A B C D G
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	البعد الثاني: مبدأ الشرعية	البعد الثالث: مبدأ الفعالية	البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون
المحور الثاني: فعالية النظام الضريبي الجزائري	Corrélation de Pearson	*1*	,587**	*-.053*	,870**	,394**	,517**	,308**
	Sig. (bilatérale)		*.000*	*.357*	*.000*	*.000*	*.000*	*.000*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
المحور الأول: مبادئ الحوكمـــة الضريبيـة:	Corrélation de Pearson	,587**	*1*	,461**	,696**	,601**	,779**	,638**
	Sig. (bilatérale)	*.000*		*.000*	*.000*	*.000*	*.000*	*.000*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
البعد الأول: مبدأ الشفافية والإفصاح الضريبي	Corrélation de Pearson	*-.053*	,461**	*1*	*.074*	*.001*	,233**	*.044*
	Sig. (bilatérale)	*.357*	*.000*		*.201*	*.980*	*.000*	*.450*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
البعد الثاني: مبدأ الشرعية	Corrélation de Pearson	,870**	,696**	*.074*	*1*	,403**	,635**	,296**
	Sig. (bilatérale)	*.000*	*.000*	*.201*		*.000*	*.000*	*.000*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
البعد الثالث: مبدأ الفعالية	Corrélation de Pearson	,394**	,601**	*.001*	,403**	*1*	,446**	,175**
	Sig. (bilatérale)	*.000*	*.000*	*.980*	*.000*		*.000*	*.002*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
البعد الرابع: مبدأ المسؤولية والمساءلة	Corrélation de Pearson	,517**	,779**	,233**	,635**	,446**	*1*	,303**
	Sig. (bilatérale)	*.000*	*.000*	*.000*	*.000*	*.000*		*.000*
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*
البعد الخامس: مبدأ سيادة القانون	Corrélation de Pearson	,308**	,638**	*.044*	,296**	,175**	,303**	*1*
	Sig. (bilatérale)	*.000*	*.000*	*.450*	*.000*	*.002*	*.000*	
	N	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*	*300*

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).