الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر دراسة اتجاه آراء عينة من المهنيين والأكاديميين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
- فايزة بوخلوف

الأستاذ المشرف:
- د. سهام كردودي

رقم التسجيل:	...../Master-GE/AUDIT/2017
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي:2016_2017

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده، ونشكره على توفيقه لنا في

إتمام هذا العمل.

أتقدم بأسمى معاني الشكر:

إلى الأستاذة المشرفة: كردودي سهام التي لم تبخل علينا بنصائحها

وتوجيهاتها القيمة.

إلى كل من ساعدني في إنجاز مذكرتي

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ أمره وأن

يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى عنا.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله.

إلى كل الإخوة والأخوات.

إلى كل الأصدقاء وكل من قدم لي يد المساعدة من

قريب و من بعيد.

إلى كل طالب علم يبتغي به وجه الله.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمساءلة حول حجم الإنفاق الجبائي، حيث اعتمدت هذه الدراسة على الإستبيان لعينة بحث مقصودة والمتمثلين في مديرية الضرائب والوكالات الداعمة للمشاريع الاستثمارية، وكانت نسبة الاستجابة 75%. وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها أن الحوكمة الجبائية تعتبر عاملا مساعدا على تحسين سياسة الإنفاق الجبائي من خلال ضبط هذا العامل والتحكم فيه. وذلك بتطبيق الآليات والمبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية.

الكلمات المفتاحية: إنفاق جبائي، حوكمة جبائية، ثقافة جبائية، انصاف جبائي، تحضر جبائي، شفافية، مساءلة.

ABSTRACT:

The aim of this study is to determine the impact of fiscal governance on fiscal policy in Algeria, through rationalization of the use of fiscal governance, transparency, fairness and fiscal responsibility on tax expenditures, where A questionnaire was distributed to Sam, and the response rate of 75%.

A's conclude; tax governance is seen as a factor for improved fiscal spending policy by adjusting this factor and control by applying the mechanisms and principles set out by the Organization for International Cooperation.

Keywords: Tax Expenditure, Tax Governance, Tax Culture, Tax Fairness, Assist fiscal, transparency, accountability.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
بسملة	I
شكر وعرفان	II
الإهداء	III
ملخص الدراسة	IV
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول	VII
فهرس الأشكال	VIII
مقدمة	أ_ج
الفصل الأول: الحوكمة الجبائية	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة	3
المطلب الأول: أسباب ظهور الحوكمة و تعريفها	3
المطلب الثاني: ركائز ومكونات نظام الحوكمة	9
المطلب الثالث: محددات وأطراف الحوكمة	13
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية	17
المطلب الأول: تعريف الحوكمة الجبائية ومن يضع قواعد الحوكمة	17
المطلب الثاني: أهداف وأهمية الحوكمة	19
المطلب الثالث: محددات الحوكمة الجبائية	21
المبحث الثالث: مبادئ واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة	23
المطلب الأول: المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية	23
المطلب الثاني: اقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة	27
المطلب الثالث: اليات حوكمة الانفاق الجبائي	29
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: الإنفاق الجبائي	
تمهيد	32
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإنفاق الجبائي	33
المطلب الأول: ماهية الانفاق الجبائي	33

المطلب الثاني: أشكال الانفاق الجبائي	37
المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي وطرق تقدير تكاليف الإنفاق الجبائي	41
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي	41
المطلب الثاني: طرق تقدير تكاليف الانفاق الجبائي	44
المطلب الثالث: مشاكل تطبيق سياسة الانفاق الجبائي وشروط نجاح هذه السياسة	46
خلاصة الفصل	50
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	
تمهيد	52
المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة	53
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان	53
المطلب الثاني: منهجية الدراسة	55
المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان	58
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة	58
المطلب الثاني: درجة صدق وثبات الاستبيان	62
المطلب الثالث: تحليل إتجاه أراء العينة	63
المبحث الثالث: تحليل وتفسير صحة الفرضيات	74
المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي	74
المطلب الثاني: اختبار فرضيات البحث	76
المطلب الثالث: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة	81
خلاصة الفصل	83
خاتمة	84
قائمة المراجع	88
قائمة الملاحق	95

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	54
02	معايير تحديد الاتجاه	54
03	توزيع مجتمع الدراسة	58
04	توزيع العينة حسب الجنس	59
05	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	60
06	توزيع العينة حسب الخبرة العملية	61
07	مقياس الثبات ألفا كرومباخ لمحاور الدراسة	62
08	اتجاهات أراء أفراد العينة حول الإنصاف الجبائي	63
09	اتجاهات أراء أفراد العينة حول التحضر الجبائي	65
10	اتجاهات أراء أفراد العينة حول الثقافة الجبائية	67
11	اتجاهات أراء أفراد العينة حول المحاسبة والمساءلة والشفافية	69
12	اتجاهات أراء أفراد العينة حول سياسة الإنفاق الجبائي	72
13	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف)	74
14	نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية	76
15	نتائج تحليل الانحدار لدور القيادة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية	76
16	نتائج تحليل الانحدار لتأثير الإنصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي	77
17	نتائج تحليل الانحدار لتأثير التحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي	78
18	نتائج تحليل الانحدار لتأثير الثقافة الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي	79
19	نتائج تحليل الانحدار لتأثير المحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي	80

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للحوكمة	5
02	ركائز الحوكمة	10
03	أطراف الحوكمة	16
04	المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية	26
05	نموذج الدراسة	55
06	توزيع العينة حسب الجنس	59
07	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	60
08	توزيع العينة حسب الخبرة العملية	61
09	التوزيع الطبيعي	75

برزت الحوكمة في السنوات الأخيرة باعتبارها أساسا للتنمية الاقتصادية وقد شكلت اهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والمؤسسات والكثير من الباحثين، ويتضح ذلك بالشركات التي انفصلت فيها الملكية عن التسيير، لكن هناك شبه إهمال لمؤسسات أخرى لا تقل أهمية عن الشركات وهي المؤسسات العمومية.

كما أن أغلبية الدول تلجأ لسياسة الانفاق الجبائي أو التحفيزات الضريبية سواء للمستثمرين أو للمؤسسات الاقتصادية، وهذا نظرا للدور الذي تلعبه في التأثير على نشاط المؤسسة.

ومن بين الدول التي عمدت الى هاته السياسة نجد الجزائر، حيث يتجلى ذلك من خلال جملة الاعفاءات، التخفيضات والاجراءات الضريبية التي منحتها من خلال قوانين الاستثمار خاصة قانون 1993 الذي منح العديد من الامتيازات أو التحفيزات الضريبية الهامة، أو من خلال القانون الضريبي، وهذا بغية زيادة حجم الاستثمارات المحلية والاجنبية، ترقية الصادرات، القضاء على البطالة...إلخ.

ولتطبيق سياسة الإنفاق الجبائي يتطلب توفر الحد الادنى من مبادئ وقواعد الحوكمة الجبائية والتي تضمن شفافية هذا الاجراء، كما تتطلب قواعد ومبادئ الحوكمة الجبائية المتعلقة بهذا الاجراء عمليات المساءلة حول مدى تحقيق الاهداف المحددة مقارنة بالتكاليف المتوقع خسارتها نتيجة منح الانفاق الجبائي، ووضع القوانين والاجراءات والشروط المحددة لكيفية الاستفادة منه.

طرح الإشكالية:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

ما هو أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر؟

لإدراك وفهم الخطوط العريضة للموضوع نقوم بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية ضمن مجموعة من التساؤلات الفرعية تشكل المحاور الأساسية للبحث:

1. ما هو أثر الإنصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي؟
2. ما هو أثر التحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي؟
3. ما هو أثر الثقافة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي؟

4. ما هو أثر المحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي؟

فرضيات البحث:

وللإجابة على التساؤلات الفرعية نقوم بطرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية:**

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

- **الفرضيات الفرعية:**

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإنصاف الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحضر الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة والمساءلة والشفافية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

مبررات إختيار الموضوع:

1. إن الدافع الأساسي لإختيار هذا الموضوع هو الرغبة في الاطلاع على موضوع من أهم المواضيع في تخصص الجباية، هو الحوكمة الجبائية وسياسة الانفاق الجبائي.
2. كما يعود سبب إختيار هذا الموضوع إلى نقص الدراسات والأبحاث العلمية التي تتناول موضوع الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر.

عوامل ذاتية:

- الرغبة في التعرف على أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر في الجزائر.

عوامل موضوعية:

- معرفة العلاقة بين كل من الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي.

أهداف الدراسة:

يكمن الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، وتتبعه أهداف فرعية نذكر منها:

1. التعريف بموضوع الحوكمة الجبائية ومبادئها.
2. التعريف بسياسة الانفاق الجبائي.
3. الخروج بتوصيات تعمل على تحسين سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر.

أهمية الدراسة:

يكتسب الموضوع محل الدراسة أهمية بالغة لما يلي:

1. تعد دراسة الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر ذات أهمية بالغة خاصة مع التوجهات الاقتصادية والسياسية.
2. إن توجه معظم اقتصاديات العالم والجزائر نحو اقتصاد السوق الحر، يجعل من الضروري بحث موضوع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر.

حدود الدراسة:

يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال الأبعاد التالية:

1. البعد الموضوعي: ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على توضيح أثر الحوكمة الجبائية على الانفاق الجبائي.

2. البعد المكاني: يتمثل في دراسة استبيان لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية بسكرة الجزائر.

3. البعد الزماني: تمت الدراسة في السنة الجامعية 2016_2017.

4. البعد البشري: تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات العديد من المبحوثين.

منهجية الدراسة:

المنهج الوصفي: الذي يركز على وصف دقيق للظواهر الاقتصادية المختلفة، ثم تحليلها وتضمينها للدلالات المختلفة المستخدمة في ذلك التحليل.

والمنهج التحليلي لإبراز الأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها لتحويلها إلى كم معرفي يمكن الاستفادة منه.

والمنهج الاستقرائي" من خلال دراسة عينة من المكلفين على مستوى ولاية بسكرة وتعميمها على الجزائر، أما الأدوات المستخدمة فهي عبارة عن الأدوات المتعلقة بجمع المعلومات (الاستبانة، الملاحظة).

مرجعية الدراسة:

طبيعة المراجع المستخدمة في هذه المذكرة هي عبارة عن مقالات وكتب سواء باللغة العربية أو الانجليزية أو الفرنسية ومواقع الانترنيت.

صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في هذا البحث هي:

1. قلة المراجع حول موضوع الحوكمة الجبائية والانفاق الجبائي باللغة العربية.

2. صعوبة توزيع الإستبيان.

الدراسات السابقة:

1. **الدراسة الأولى:** هي لصاحبيها مولود مليكاوي، تحت عنوان واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإالإنفاق الجبائي في الجزائر، هي عبارة عن مقال منشور في مجلة أداء المؤسسات الجزائرية لسنة 2015، حاول في هذا المقال ابراز واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر.

ليصل الباحث في الأخير إلى جملة من النتائج أهمها:

- إن استخدام الإنفاق الجبائي في الجزائر بغرض تشجيع الاستثمار يواجه العديد من العراقيل والتحديات ولعل أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي والقطاع الموازي.
- تعدد وتنوع أشكال الإنفاق الجبائي يؤدي إلى تعقد النظام الجبائي وصعوبة مراقبته من طرف الإدارة الجبائية، وهو ما يتيح الفرصة أمام بعض أشباه المستثمرين إلى تحين الفرصة واستخدام الإنفاق الجبائي لأغراض مضاربية.

2. **الدراسة الثانية:** هي لصاحبها العياشي عجلان _جامعة المسيلة، تحت عنوان حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام–حالة بالجزائر، الملتقى الدولي استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، تهدف هذه المداخلة الى تقديم مقاربة ميدانية لحوكمة وترشيد النفقات الجبائية المحفزة والمشجعة للاستثمار.

ليصل الباحث في الأخير إلى جملة من النتائج أهمها:

- تلعب مبادئ الحوكمة دورا فعالا في تحسين الأداء المالي للشركات.
- مدخل الحكم الراشد وحوكمة النظام الجبائي والنفقات الجبائية وترشيد الانفاق العام آليات أساسية لتحقيق العدل والإنصاف على مستوى الأعمال وفرص العمل وضمان لحقوق الأجيال القادمة.

هيكل الدراسة:

في ضوء أهداف الدراسة والفرضيات التي قمنا بافتراضها تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول كالاتي:

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الجبائية.

الفصل الثاني: الإطار النظري لسياسة الانفاق الجبائي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية.

تمهيد:

يعتبر موضوع الحوكمة من المواضيع الهامة والحساسة على المستوى الوطني والدولي والذي ظهر كمصطلح متداول بعد سلسلة الفضائح والأزمات المالية التي ظهرت عبر العالم، كما أنها أصبحت من المواضيع البارزة التي تفرض نفسها على المؤسسة.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كالتالي:

- **المبحث الأول**: الإطار المفاهيمي للحوكمة.
- **المبحث الثاني**: الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية.
- **المبحث الثالث**: مبادئ واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة

لقد حظي مفهوم الحوكمة إهتماما كبيرا من قبل العديد من المنظمات الدولية والاقتصاديين في مختلف دول العالم نظرا لأهميتها بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الأول: أسباب ظهور الحوكمة و تعريفها

سنتطرق في هذا المطلب الى أهم أسباب ظهور الحوكمة بالإضافة الى تعريف وخصائص الحوكمة.

أولا: أسباب ظهور الحاجة للحوكمة

هناك جملة من الأسباب والتداعيات التي أدت الى ظهور الحاجة الى الحوكمة ، وتبوئها صدارة الأحداث والقضايا المرتبطة باقتصاديات دول العالم المتقدمة والناشئة منها على حد سواء يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **الأحداث الدولية:**

خلال العقدين الماضيين وقعت العديد من الأحداث الدولية، وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة القائمة بين مكافآت الادارة وأداء الشركة، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997، التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الادارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والشركات والحكومة، كما انهارت شركات مثل شركة ENRON والتي تبعها مكتب Arthur et Anderson لمراجعة الحسابات، لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية ايجاد معاييير لأفضل الممارسات والاجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والاشراف الفعال على شركات المساهمة، لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه بحوكمة الشركات.

2. **العولمة:**

يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم إلى قرية صغيرة، وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة، التي تمكن الفرد عموما والمستثمر خصوصا من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة

رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة.

3. العوامل الاقتصادية:

تتمثل هذه العوامل فيما تطمح إليه الحكومات والدول فيما يخص استقرار أسواق رأس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصاد ممكنة وتنمية استثماراتها، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصادياتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة ما أمكن من المؤسسات والصناديق المالية الدولية.[1]

4. نظرية الوكالة:

يعود ظهور نظرية الوكالة إلى الأمريكيين بيرل و مينز pirle-Mins سنة 1932 م، اللذان أعدا تقريرا عن صورة أو شكل الشركة موضحا فيه أن الشركات يمكن أن تصبح كبيرة جدا لدرجة تستدعي فصل الملكية عن الرقابة، نظرا لأن حملة الأسهم هم الذين يملكون الشركة، و المديرون يراقبون الشركة التي لا يستطيع مساهموها جماعيا انجاز القرارات اليومية اللازمة لتشغيل الأعمال.[2]

كما يصف كل من جنسن وميكلاين 1976 علاقة الوكالة بأنها: "عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) بأن ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات".

وتتميز العلاقة بين الموكل والوكيل بالتعارض حيث يحاول كل منهما تعظيم منفعته على حساب الآخر، مما يجعل من علاقتهما مصدرا لتناقض وبذلك تهدف نظرية الوكالة إلى تقديم خصائص التعاقد الأمثل التي يمكن أن تعقد بين الموكل والوكيل، معتمدة في ذلك على مبدأ النيوكلاسيكي الذي مؤداه أن "كل عون اقتصادي يبحث عن تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة العامة".[3]

---

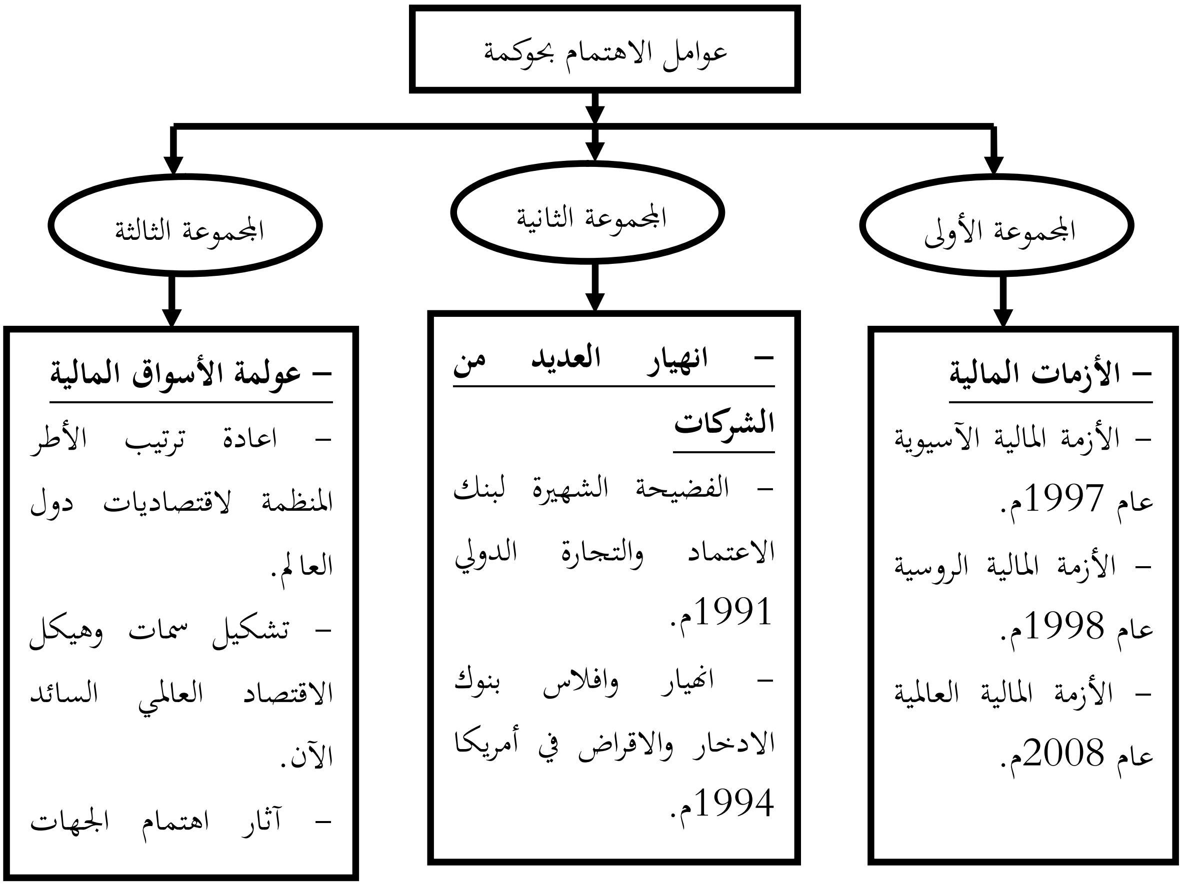
[1] صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية–**، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة البويرة، ص:5.

[2] جمال لعمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، مصر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004، ص49.

[3] عثماني ميرة، **أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال _مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة المسيلة، 2011_2012، ص: 19.

ويمكن تبويب العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للحوكمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (01): العوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة للحوكمة



المصدر: صبايحي نوال، مرجع سابق، ص:5.

ثانيا: تعريف وخصائص الحوكمة

فمصطلح الحوكمة ليس كلمة جديدة، إلا أن ظهورها في النقاش يعتبر تطورا جديدا، حيث خضع هذا المفهوم لاجتهادات لغوية كثيرة، قليلها مكتوب باللغة العربية وأغلبها مكتوب باللغة الإنجليزية وغير دقيق في ترجمته.

1. تعريف الحوكمة:

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".[1]

1.1. مفهوم الحوكمة لغويا:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

وعليه فان لفظ "الحوكمة" يتضمن العديد من الجوانب منه:

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- الإحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.[2]

[1] محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، عمان، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2014، ص: 11.

[2] براهمة كنزة، **دور التّدقيق الّ داخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحرّكات EMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، منشورة، جامعة قسنطينة 2، 2013_2014، ص: 6.

2.1. مفهوم الحوكمة اصطلاحا:

قد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

تعريف الأمم المتحدة لاحوكمة بأنها: "هي ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شئون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تمكن الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها". [1]

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OEC) بأنها : "مجموعة من العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح". [2]

عرفها البنك الدولي على أنها: "الحالة التي من خلالها يتم إدارة الموارد الاقتصادية والإجتماعية بهدف التنمية ". [3]

أما عبد الحليم رضا عبد العال (2005) يعرف الحوكمة على أنها:" فن إدارة الحكومة وتسيير أمورها بسلاسة وفعالية وتحقيقها لأهدافها الإجتماعية على نحو يحقق رضا المواطنين".

وتعرفها أسماء سعيد محمد (2011) بأنها: " الحكم الرشيد الذي يؤكد على المشاركة والشفافية والمحاسبة والكفاءة وتحقيق العدالة وتطبيق القانون، ويمارس ذلك كل من الدولة والقطاع الخاص والمجتمع المدني لتحقيق التنمية المستدامة". [4]

كما تعرف أيضا بأنها: " الإجراءات التي تقوم بالحفاظ على التوازن بين الأهداف الاقتصادية والإجتماعية، وأهداف الأفراد والمجتمع ككل ". [5]

---

[1] بلال خلف سكارنه، **أخلاقيات العمل**، عمان، دار المسيرة، الطبعة الرابعة، 2014م-1435هـ، ص: 3.

[2] سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبوظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم**، غرفة أبوظبي، 30_07_2013، ص: 5.

[3] عبد العظيم وزير، **الحوكمة**، القاهرة، البوابة الإلكترونية لمحافظة القاهرة، ص: 6.

[4] مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة (فن إدارة المؤسسات عالية الجودة)**، القاهرة، المجموعة العربيةللتدريب والنشر، 2015، ص: 44.

[5] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2012، ص:84.

وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين".[1]

من خلال مجموعة التعاريف التي تطرقنا لها نستخلص تعريف للحوكمة على أنها مجموعة القواعد والأساليب والقوانين التي تمكن المؤسسة من إتخاذ القرارات الرشيدة.

ثالثا: خصائص الحوكمة

تمثل الخصائص التالية السمات التي يجب أن تتوفر في الحوكمة وتساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة وهي:

- الاستقلالية: لاتوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط.
- المسؤولية: المسؤولية أمام مختلف الأطراف. [2]
- الانضباط: الانضباط الذاتي والالتزام بالقوانين.
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- المساءلة: تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة كمواطن يعيش في المجتمع ويمارس نشاطاته فيه.[3]

[1] على الصادق احمد على، فتح الرحمن الحسن منصور، **دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)**، مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية، المجلد 14، العدد الأول لسنة 2013، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية، ص: 139.

[2] بوقرة رابح، غانم هاجر، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر _بسكرة، يومي 06_07 ماي 2012، ص: 8.

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، مصر، الدار الجامعية، 2005، ص: 12.

المطلب الثاني: ركائز ومكونات نظام الحوكمة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى ركائز ومكونات نظام الحوكمة كما يلي:

أولا: ركائز الحوكمة

ترتكز حوكمة المؤسسات على ثلاث عناصر هي:

1. السلوك الأخلاقي:

أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية

2. الرقابة والمساءلة:

وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة و الأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشاة.[1]

3. إدارة المخاطر:

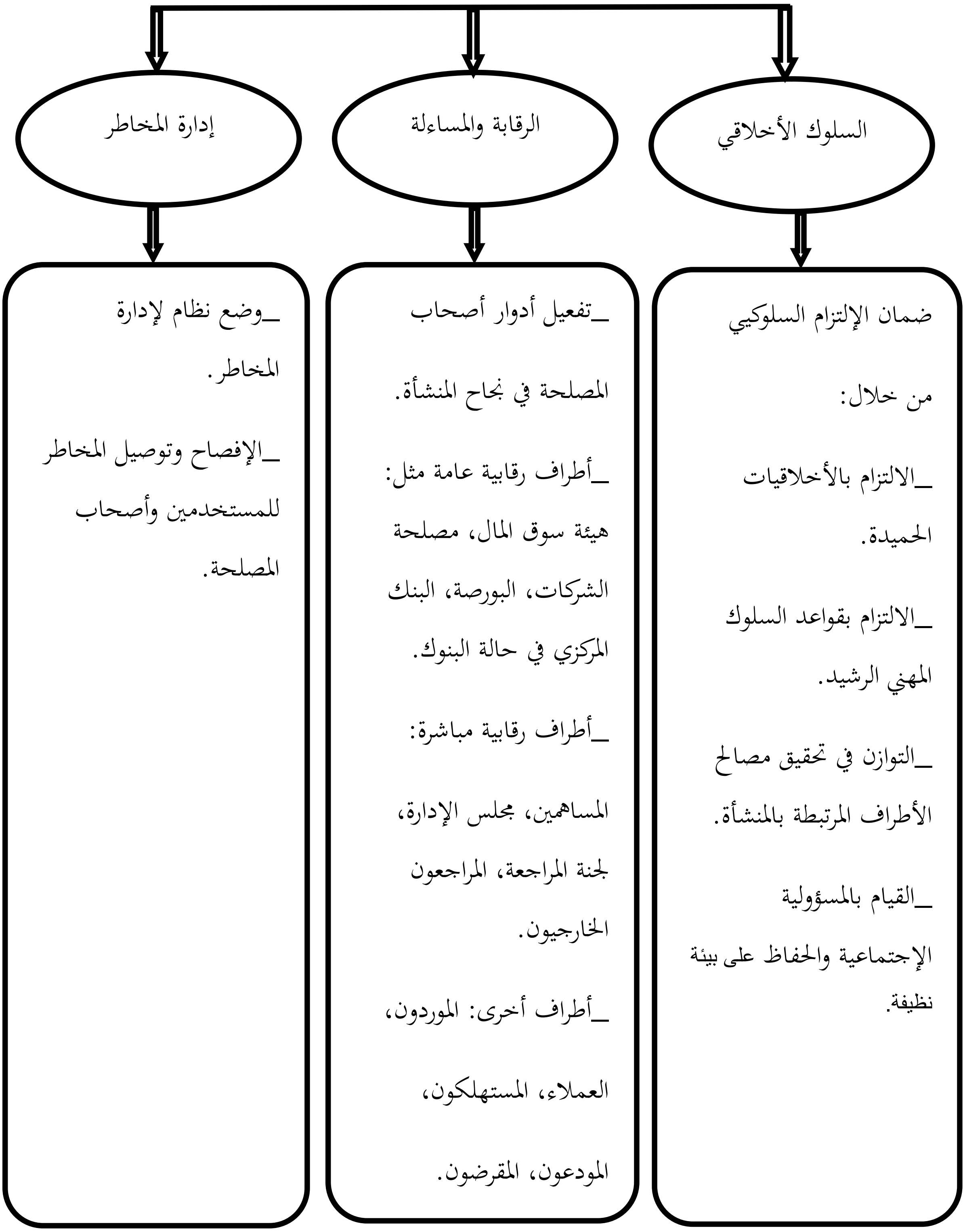
وذلك من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المعلومات المتعلقة بهذه المخاطر ودرجتها إلى المستخدمين وأصحاب المصاح.[2]

الشكل التالي يوضح ركائز الحوكمة:

[1] بلعادي عمار، **مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، جامعة أم البواقي – الجزائر، يومي 7_8 ديسمبر 2010، ص: 5.

[2] روابحية مريم، دايرة عبد الحفيظ، **نحو تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات العائلية**، مجلة التراث، العدد 25، 25 مارس 2017، جامعة الجلفة_الجزائر، ص: 56.

الشكل رقم (02): ركائز الحوكمة



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 49.

ثانيا: مكونات نظام الحوكمة

يعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالديمقراطية وبتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية، وبتفعيل اليات السوق وتوازنات العرض والطلب، وفي الوقت ذاته فهي إطار متحكم وحاكم في عناصر جذب الإستثمار لأي دولة من الدول، ولأي اقتصاد من الإقتصاديات، ولأي مؤسسة من المؤسسات.

فالحوكمة في ضوء مدخل النظم تتكون من ثلاثة أجزاء:

- مدخلات نظام الحوكمة
- تطبيق نظام الحوكمة
- مخرجات نظام الحوكمة

1. مدخلات نظام الحوكمة:

مدخلات أي نظام تتمثل في الوسائل التي يحتاجها والتي يتم معالجتها في المرحلة الثانية التي تلي هذه المرحلة وبالتالي يتكون من:

- ماتحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات.
- ما يتعين توفيره لها من مطالب سواء مطالب أو متطلبات تشريعية أم إدارية أم إقتصادية أم إعلامية مجتمعية.

2. تطبيق نظام الحوكمة:

يقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة، وكل كيان إداري داخل المؤسسة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الإلتزام بها، وفي تطوير أحكامها والإرتقاء بفاعليتها.

3. مخرجات نظام الحوكمة:

الحوكمة ليست هدفا بحد ذاته ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف، يسعى إليها الجميع، فهي مجموع من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية، سواء للشركات، أو المنظمات،

أو المؤسسات، أو الجمعيات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة.[1]

فالحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب الآتية:

- حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح.
- تحقيق الإفصاح والشفافية.
- تأكيد المعاملة المتساوية والعدالة.
- تفعيل مسؤولية مجلس الإدارة.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية والإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحمي منهجيتها وأساليبها وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إ دارة الشركة ومراقبتها بما يحفظ حقوق المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.[2]

[1] قصاص فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، مذكرة ماجستير تخصص: حوكمة الشركات، منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص ص: 40_ 41.

[2] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الخارجي، ص: 51.

المطلب الثالث: محددات وأطراف الحوكمة

سنتطرق في هذا المطلب إلى محددات وأطراف الحوكمة.

أولا: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توفر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات الخارجية والداخلية والتي نقدمها فيما يلي:

1. المحددات الخارجية:

تتمثل هذه المحددات في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف 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 س وق المال والبورصات وذلك عن طريق أحكام 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 التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال.[1]

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص: 20.

2. المحددات الداخلية:

هذه المحددات تشمل:

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القررات داخل الشركة.
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الإستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- خلق فرص العمل.[1]

[1] روابحية مريم، دايرة عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص: 57.

ثانيا: أطراف الحوكمة

إن الحوكمة كما هي مسئولة، فإنها أيضا مسؤولية ومن ثم فان كافة الأطراف ذات المصالح في البقاء على صلة بالشركات، وعلى صلة بالنظام الاقتصادي والمالي، وحركة الاستثمار، وحركة الايداع والإقراض ... جميعها طرف أصيل من أطراف الحوكمة، فاعلين فيها، ومتفاعلين معها...

إن الحوكمة بذلك مسؤولية أطراف عديدة، أطراف ضالعة فيها، سواء في الفكر، أو في العمل التنفيذي، أو في تشكيل الوعي الارتباطي بها.

وهي أطراف تعمل من اجل توسيع دورها ونطاقها العام، وزيادة الوعي بأهميتها، وتلبية الاحتياجات الخاصة بها واهمها:

1. النظام العام، شاملا للضوابط، والأحكام، والقوانين، والأعراف، والمبادئ، الراسخة والمستقرة في الضمير وأعماق وجذور قيم المجتمع.
2. الدولة ككيان إداري، له وظائفه، وله هيكله الإداري، وبنيانه التنظيمي ومؤسساته الفاعلة، ووحداته المتفاعلة والتي تعتمد كل منها على الأخرى، والتي ترتبط في أدائها بالأخرى، متمثلة في سلطاتها الثلاث:

أ. السلطة التشريعية، وما تسنه من تشريعات وقوانين.

ب. السلطة التنفيذية، وما تقوم به من أعمال وعمليات تنفيذية.

ت. السلطة القضائية، وما تصدره من أحكام، وما تعمل على تحقيقه من العدالة.

3. الأفراد العاملين والمتعاملين، وأصحاب الاهتمام، وأصحاب العلاقة المباشرة وغير المباشرة، فضلا عن كونهم أصحاب المصلحة في أحداث الحوكمة.

إن الحوكمة بذلك مسؤولية أطراف عديدة، مسؤولية كل إنسان حر يحلم بغد أفضل، وبحقه في الحياة الحرة، وفي الحياة الآمنة التي تحميها ضوابط، وتحميها نظم، ولا تسمح بالإفساد وتحارب الفساد وتقضي عليه، وهي في حركتها تتصاعد وتنمو قوتها، وتزداد خبرتها، وينمو وعيها وإدراكها بأهمية الرسالة التي تقدمها إلى المجتمع.

حيث تشكل الحوكمة جزءا متكاملا ولا يتجزأ من نسيج النظام العام، وهي تتوافق وتتسق مع آدابه، وأخلاقه وقيمه... وهي إن كانت تشكل جزءا من كل، فإنها بحكم ارتقائها وتفاعلها تضع إطارا ضابطا للسلوك وحاكما

للتصرفات، وتصنع سياجا أخلاقيا يحمي ويؤكد حماية المشروعات...ومن ثم تتحقق مصالح المجتمع المدني، كامل المجتمع بتنظيماته وجمعياته وهيئاته وطوائفه...وهو ما يتفق بالكامل مع طبيعته، ومع مناهجه، ومع أدواته وهو مرتبط بكافة الأطراف ابتداء من:

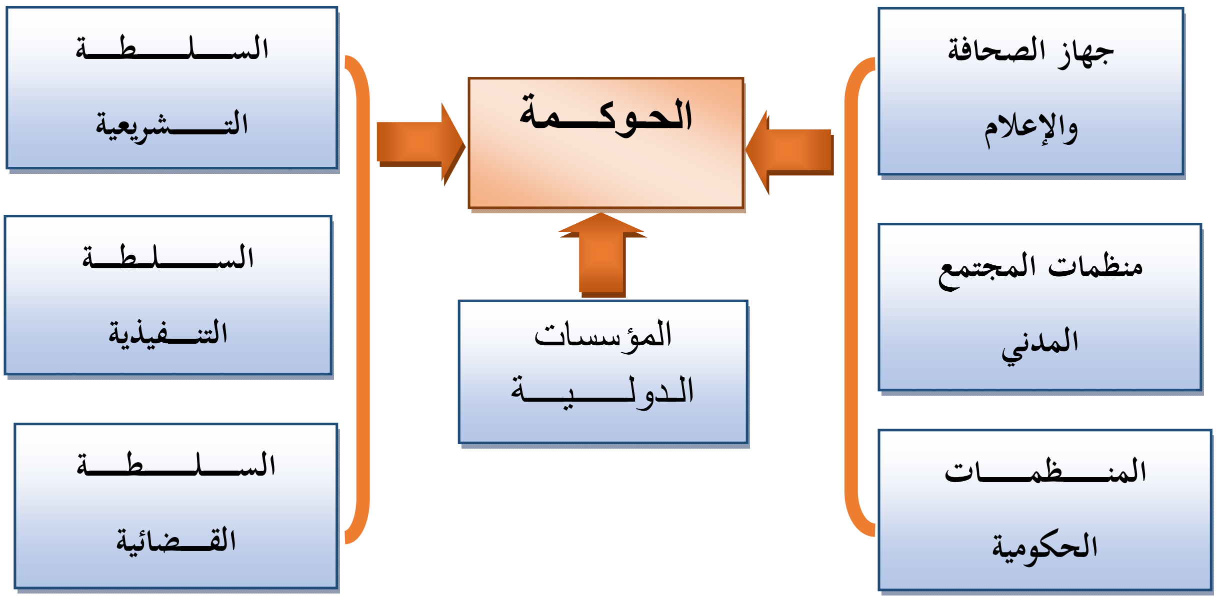
أ. الدولة والحكومة وأجهزتها الحكومية.

ب. المنظمات والهيئات الدولية.

ت. المستثمرين الراغبين في الحصول على المعلومات وتقييم فرص الاستثمار.

ث. المؤسسات والشركات والمشروعات.[1]

الشكل رقم (03): أطراف الحوكمة



المصدر: محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005، ص: 170.

[1] نفس المرجع، ص ص: 168_169.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية

بعد أن تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للحوكمة، سوف نتطرق في هذا المبحث الى الإطار المفاهيمي للحوكمة الجبائية لذا قسم المبحث إلى ثلاث مطالب نتناول في المطلب الأول تعريف الحوكمة الجبائية ومن يضع قواعد الحوكمة والمطلب الثاني أهداف وأهمية الحوكمة أما المطلب الثالث محددات الحوكمة الجبائية.

المطلب الأول: تعريف الحوكمة الجبائية ومن يضع قواعد الحوكمة

سنتطرق في هذا المطلب الى أهم التعاريف المتعلقة بالحوكمة الجبائية بالإضافة إلى من يضع قواعد الحوكمة.

أولا: تعريف الحوكمة الجبائية

سنحاول تقديم أهم التعاريف المتعلقة بالحوكمة الجبائية:

تعرف الحوكمة الجبائية: "على أنها مجموعة الترتيبات المؤسسية الجبائية التي تنظم سير السياسة الجبائية في بلد. وتشمل هذه الترتيبات على سبيل المثال: القواعد القانونية الجبائية، أطر الميزانية المتوسطة الأجل، وإنشاء السلطات المالية المستقلة".[1]

ويمكن تعريف الحوكمة الجبائية على أنها: "الجانب المؤسسي للسياسة الجبائية حيث أنها تتألف من مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد كيفية إعداد الميزانيات العامة وتنفيذها ورصدها".[2]

كما تعرف الحوكمة الجبائية وفقا للشؤون الاقتصادية والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها: "تلك القواعد والأنظمة والإجراءات التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها".[3]

تعرف الحوكمة الجبائية بأنها: "عملية وضع وتطبيق (إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة".

---

[1] Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos, **The Greek Fiscal Crisisand the Role of Fiscal Governance**, Hellenic Observatory or the LSE, June 2011, P: 2.

[2] Alessandro Giosi oll, **The Dimensions of Fiscal Governance AS The Cornerstone of Public Finance Sustainability: A General Framework**, J. OF Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 26 (1), 94-139, SPRING 2014, P: 100.

[3] De Simone Elina, **Fiscal Discipline, Transparency and Fiscal Governance: A Structural Equation Modelapproach**, Department of Economic Studies "S. Vinci" and CRISEI - Parthenope University, Naples, Italy and Department of Social Sciences- University of Naples L'Orientale, P: 1.

كما يعرف Sandrine Groult الحوكمة الجبائية بأنها ":تعني الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور".[1]

وخلاصة القول أن الحوكمة الجبائية تعني وضع الإطار القانوني المتكامل والراشد لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والمصالح الإدارية ذات العلاقة بما يسمح من التتبع السليم والرقابة الفاعلة على الموارد الجبائية العمومية، بما يجعل هذه العلاقة في خدمة المجتمع وتهدف إلى تحقيق تنمية شاملة، ويعبر عنها بجملة المبادئ الأساسية الترشيدية التي ينظمها القانون الجبائي لضبط العلاقة بين المصالح الجبائية والأطراف ذات العلاقة.

ثانيا: من يضع قواعد الحوكمة

عادة تتواجد قواعد الحوكمة في القوانين و التشريعات التي تطبقها الدول، وبالتالي قد تختلف هذه القواعد من دولة إلى أخرى حسب القانون الذي تتبعه، ونتيجة لأنه قد تخلو القوانين المطبقة في بعض الأسواق المتقدمة أو الناشئة من هذه القواعد، فإن بعض الهيئات الرقابية الأخرى العاملة في بعض الدول تسعى إلى وضع قواعد الحوكمة التي يجب أن تتبعها المؤسسات المقيدة أو التي ترغب في القيد وذلك لضمان توفير الحماية لأصحاب المصالح.[2]

[1] مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص: 146.

[2] فيروز مالكي، **دور الحوكمة في تعزيز أخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: فندق الزيبان – بسكرة**، مذكرة ماستر تخصص: حاكمية المؤسسات، غير منشورة، جامعة محمد خيضر _ بسكرة، 2014، ص: 30.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية الحوكمة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى أهم أهداف الحوكمة وأهميتها.

أولا: أهداف الحوكمة

تسعى الحوكمة إلى رفع كفاءة أداء المؤسسات، وضع الأنظمة الكفيلة بالحد من تضارب المصالح والمسلكيات غير المقبولة، وإعداد أنظمة للرقابة على أدائها، وتصميم هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات، وتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل لدى كل مؤسسة من مؤسسات القطاع العام. ويمكن إجمال الأهداف الناتجة عن تطبيق نظام الحوكمة بما يلي:

- تحقيق الشفايية والعدالة ومنح الحق في المساءلة.
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مختلف مؤسسات الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة.
- تحقيق فرصة مراجعة أداء أجهزة القطاع العام مثل ديوان المحاسبة وهيئة مكافحة الفساد والتي تتمتع بمهمات واختصاصات وصلاحيات واضحة.
- زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الناتج المحلي الإجمالي.
- اعمال الانسجام والعدالة الاجتماعية عن طريق توفير الحد الأدنى من المتطلبات والحاجات الضرورية للمواطن والتي توفر له مستوى مقبولا من المعيشة الكريمة.
- تحقيق مستوى من الكفاءة والتعاون لدى الأفراد والمؤسسات لخلق بيئة اجتماعية داعمة للأمن والأمان ومحفزة على التطور والنمو والابداع.
- رفع مستوى القدرات التنافسية وبالتالي الحصول على مصادر تمويل تساهم في جهود التوسع والنمو من ناحية وتوفير فرص عمل من ناحية أخرى.

- المساعدة في تحسين القدرة على التكيف مع متغيرات البيئة الخارجية.[1]

ثانيا: أهمية الحوكمة

تتجلى أهمية حوكمة الشركات في العديد من المزايا نذكر منها:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو استمراره، بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.
- تحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل في الشركة.
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ والقصور.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها خاصة تلك التي يشكل وجودها تحديدا للمصالح أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن بل استخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدوث.[2]
- تسهل الحوكمة عملية الرقابة والإشراف على أداء الشركة عبر تحديد أطر الرقابة الداخلية وتشكيل اللجان المتخصصة وتطبيق الشفافية والإفصاح.[3]

---

[1] فادي نواف الداود وآخرون، **المرصد الاقتصادي الأردني تقرير فريق عمل حوكمة القطاع العام**، منتدى تطوير السياسات الاقتصادية في ملتقى طلال أبو غزالة، 2014، ص: 7.

[2] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 06_07 ماي 2012، ص: 05.

[3] سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبوضبي للحوكمة، مرجع سابق، ص: 12.

المطلب الثالث: محددات الحوكمة الجبائية

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية والمحددات الداخلية ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين:

أولا: الحوكمة الجبائية الداخلية

والتي تُعرف كما يلي:

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

- إنشاء الوظيفة الجبائية في المؤسسة.
- مصداقية المعلومات الجبائية وذلك بوضع تقرير جبائي يُشارك فيه جميع أطراف الوظيفة الجبائية والمحاسبية من أجل المصادقة على معدل الضريبة الجاري ومعدل الضريبة الحقيقي للمؤسسة.
- تسيير المخطر الجبائي بحساب المؤونات من أجل تغطيتها، وذلك باحترام مبادئ المعايير المحاسبية الدولية (IAS37) المخصصات والإلتزامات الطارئة.
- إستخدام وسائل الإعلام الآلي من أجل تحليل و تخزين المعلومات الجبائية مثل: portails fiscau، Tax packages، par intranet حساب معدل الضريبة المؤجل ومعدل الضريبة الحقيقي.
- وضع الجباية في أجندة مجلس الإدارة، وذلك للتأكد من مصداقية المعلومات الجبائية المعلن عنها والتحكم في المخاطر الجبائية.

ويرى H.Pidaud أن الحوكمة الجبائية تعني " تنظيم الوظيفة الجبائية بأحسن أداء داخل المؤسسة".

ثانيا: الحوكمة الجبائية الخارجية

كما تعرف على أنها : " مجموعة قواعد وضوابط و إجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وبالأخص توفير الشفافية وتعزيز المصداقية بين المؤسسة والأطراف الأخذة في المسائل الجبائية.[1]

وترجع أهمية الحوكمة الجبائية الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المنظمات، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.[2]

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

[1] صابر عباسي، محمود فوزي شعوبي، **أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة– الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، جامعة قاصدي مرباح ورقلة_الجزائر، ص: 122.

[2] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس– لبنان، 15_17 ديسمبر 2012، ص: 16.

المبحث الثالث: مبادئ واقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية وأهم اقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة كما يلي:

المطلب الأول: المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية

يشتمل هذا المطلب على المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية وتتمثل في:

أولا: الانصاف الجبائي (عدالة النظام الجبائي)

إن مفهوم الإنصاف الجبائي ينصرف إلى تحقيق عدالة النظام الجبائي ككل بمفهومه الواسع "من إجراءات جبائية وهيكل جبائي وإدارة جبائية وفلسفة السياسة الجبائية المطبقة في مجتمع معين وفي وقت معين والخلاف الفقهي والعملي الذي يثار في تحديد وضبط هذا المفهوم إنما يتعلق بالحدود الموضوعية والذاتية لمفهوم العدالة في حد ذاتها حيث بقي مفهوم العدالة الضريبية يشوبه الغموض رغم عديد المحاولات للتحليل الاقتصادي البحت لكونها معيار ذاتي وغامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لآراء المحلل ولزمانه ومكانه الذي يكتب فيه ومدى خبرته بالجباية وعلاقته الميدانية بها لذلك فتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعتريها من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال" ، وبالرغم من ذلك فإن الإنصاف الجبائي الذي يرتكز على العدالة كمبدأ من المبادئ الأساسية للضريبة من جهة ومن جهة أخرى هي في نفس الوقت أداة سيادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ليس في توزيع الدخل والثروة فقط وإنما في عدالة توزيع الأنشطة وتحفيزها وتشجيع وضمان ديمومتها للأجيال الاحقة.[1]

ثانيا: التحضر الجبائي (الوعي الجبائي)

يقصد بالوعي الجبائي " شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء".[2]

---

[1] العياشي عجلان، **حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة وتحقيق العمل المستدام–حالة بالجزائر**، الملتقى الدولي: استراتيجيات الحكومات في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، ص: 7.

[2] بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، **مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة**، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ص: 7.

كما أن قضية وعي المكلف لها دور هام جدا وضروري لبناء جسور الثقة بين المكلف من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وعلى العكس من ذلك فكلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلباً على العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، وكذلك فان لوعي المكلف أهمية كبيرة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث انه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف كلما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزانة العامة للدولة.[1]

ثالثا: الثقافة الجبائية

تتمثل الثقافة في الأفكار والمعارف والمواقف والمعتقدات والقيم والتوقعات (أي السلوكيات والعادات) ووفقا لهذا معنى الثقافة الضريبية قد تنطوي على طريقة تفكير الناس وتفعل أشياء حول البيئة الضريبية وكذلك العلاقة بين الأفراد والجماعات في النظام الضريبي. أي أنها تشير إلى القيم والتوقعات والسلوكيات التي تم تضمينها في العلاقة بين دافعي الضرائب وجباة الضرائب.[2]

فهي الثقافة الضريبة الخاصة بكل بلد و تتمثل في جميع المؤسسات الرسمية وغير الرسمية ذات الصلة والمتصلة بالنظام الضريبي الوطني والتنفيذ العملي، والتي هي جزء لا يتجزأ من الناحية التاريخية في ثقافة البلاد، بما في ذلك تبعيات والعلاقات الناجمة عن تفاعلها المستمر.[3]

وتمثل الثقافة الضريبية جزء من الثقافة الوطنية وترتبط بأنواع النشاط ونقل القيم المادية والمعنوية، كما أنها ترتبط أيضا بالمسائل ذات العلاقة بالضريبة كالتغيرات الطارئة على الضريبة والعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيها.[4]

[1] حسام فايز احمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، منشورة، جامعة النجاح الوطنية في نابلس ــ فلسطين، 2008، ص: 79.

[2] Pakarang Chuenjit, **The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration**, Journal of Population and Social Studies, Volume 22 Number 1 January 2014 : 14-34 DOI 10.14456/jpss.2014.4, p:19.

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

[4] عبد الدايم صباح، **أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر تخصص: فحص محاسبي، غير منشورة، جامعة محمد خيضر ــ بسكرة، 2014، ص: 7.

رابعا: المحاسبة والمساءلة

إن توفر أنظمة للمساءلة والمحاسبة وعلى وفق المسئوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد المالي والإداري.[1]

ويظل تعزيز المساءلة من خلال الرقابة نشاطا أساسيا لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بمراقبة الرقابة على امتثال الكيانات المراجعة للقواعد و الأنظمة.[2]

خامسا: الشفافية الجبائية

إن الشفافية الجبائية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.[3]

بحيث تهدف الشفافية عموما الى جعل الأمر واضحا وشفافا بعيدا عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.[4]

---

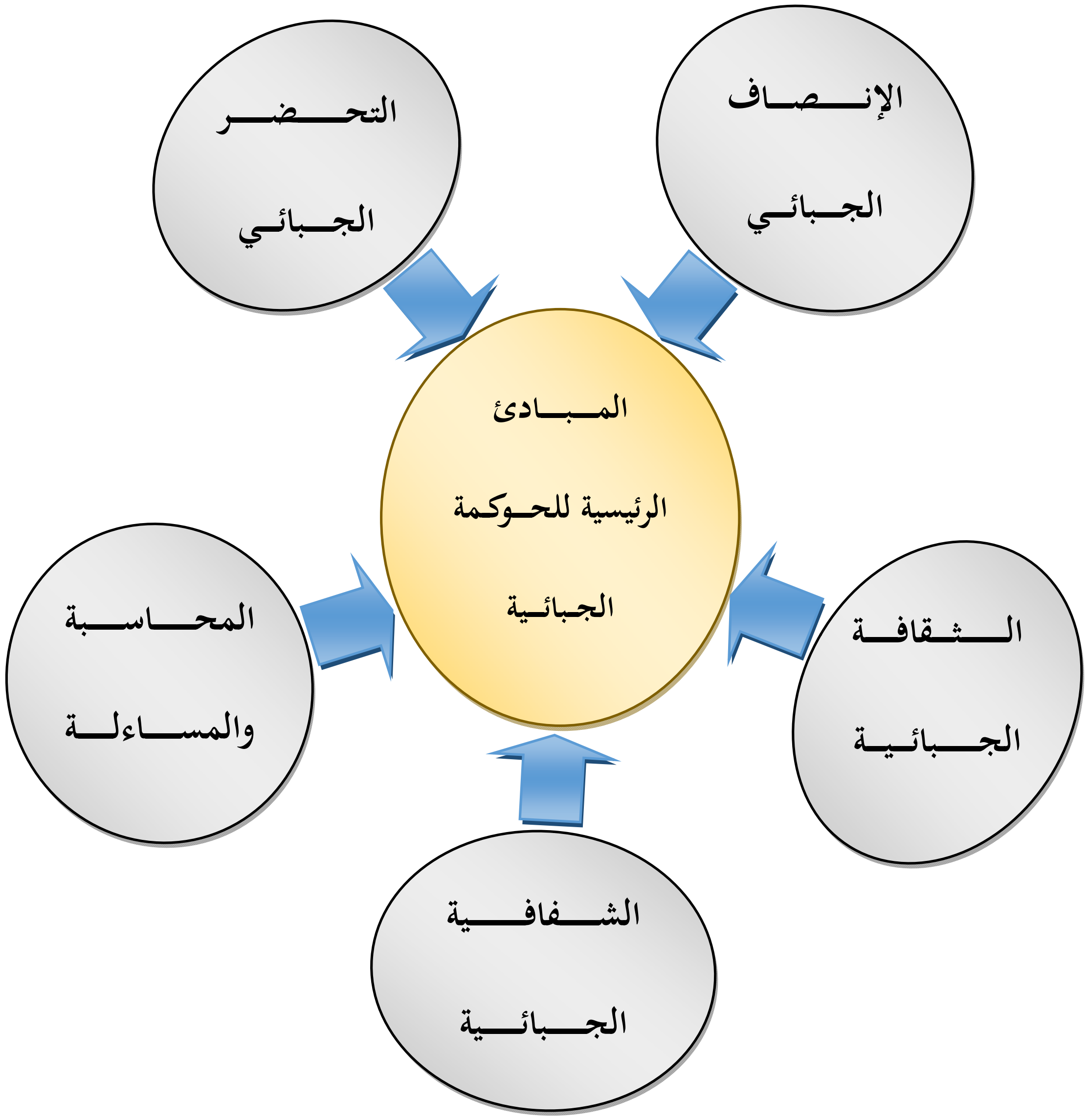
[1] مصطفى عبد الحسين علي، م.ق. علي كاظم حسين، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013، ص: 144.

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

[3] ياسر عمار عبد الحميد، **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة، كلية الرافدين الجامعة، بغداد، 2008، ص: 8.

[4] قصاص فتيحة، مرجع سابق، ص: 42.

الشكل رقم (04): المبادئ الرئيسية للحوكمة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: اقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للحوكمة الجبائية الجيدة

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

أولا: مكافحة التهرب الجبائي

حتى يمكن تحقيق الشفافية في النظام الجبائي وفرض الانضباط الجبائي.

ثانيا: وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة

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

ثالثا: مكافحة إساءة استعمال أسعار التحويل

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

رابعا: الإدارة الفعالة للنظام الجبائي

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

خامسا: مكافحة الفساد الجبائي

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

سادسا: الحد من الإنفاق الجبائي

في الواقع فإن استخدام الإنفاق الجبائي يعتبر وسيلة فعالة من حيث التكلفة للتغلب على عوائق الاستثمار ويعتمد ذلك على ظروف وخصائص الاستثمار في البلد المضيف، ويجب على الحكومات إقامة الشفافية واليقين والقدرة على التنبؤ من المعاملة الضريبية، ففقدان الإيرادات الجبائية من خلال الإنفاق الجبائي للاستثمار من الممكن أن تتجاوز بهامش واسع تكاليف الإيرادات المتوقعة قبل منح الامتياز. من جهة أخرى فإن المنافسة بين الدول لجذب الاستثمارات يخلق ضغطا للاستمرار في استخدام الحوافز الجبائية، لذلك لا بد من التعاون الجبائي الإقليمي وينبغي أن يكون لصانعي السياسات أولوية للحد من معظم التفضيلات الجبائية الضارة مثل الإعفاءات الجبائية وحوافز التصدير.

سابعا: إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الجبائي

ينبغي أن تشتمل التدابير المنشأة لتعزيز ثقافة دافعي الضرائب على:

- ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي.
- نظرة الإدارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين.
- تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد وتطبيق الإدارة الجبائية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام يضمن لدافعي الضرائب تقبل وتفهم متطلبات الانضباط الجبائي.[1]

[1] مولود مليكاوي، مرجع سابق، ص: 147.

المطلب الثالث: آليات حوكمة الانفاق الجبائي

هناك مجموعة من المعلومات التي يجب توافرها حول الإنفاق الجبائي لتحقيق الشفافية، ومنها ما يلي:

- التحديد الدقيق للتكلفة المقدرة للإنفاق الجبائي مما يمنح الموثوقية للتكلفة المقدرة، وكذلك تحديد نوعية المعلومات التي يستند إليها هذا التقدير.
- تحديد مصدر الإنفاق الجبائي على سبيل المثال إنفاق جبائي ناجم عن أحكام القانون الجبائي، إنفاق جبائي ناجم عن التطبيق الإداري، إنفاق جبائي ناجم عن اتفاق جبائي.
- تحديد مدة الإنفاق الجبائي، هل يمنح لمدة مؤقتة أو بشكل دائم.
- تحديد نوع الإنفاق الجبائي الممنوح على سبيل المثال إنفاق جبائي على شكل إعفاء، إنفاق جبائي على شكل قرض جبائي قابل للاسترداد، إنفاق جبائي على شكل تخفيض.
- التبرير السياسي لكل إنفاق جبائي، فالهدف السياسي للإنفاق الجبائي هو لأنه أحسن وسيلة لتحقيق الأهداف.
- الإدراج الكامل لتكلفة الإنفاق الجبائي في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن الاطلاع عليه من طرف الجمهور ومراقبته من طرف السلطة التشريعية.
- إعداد الإنفاق الجبائي 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]

[1] International Budget Partnership, **Manuel sur la Transparence des Finances Publiques : Au-delà du budget principal**, pp :14_15.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على مختلف الجوانب الأساسية للحوكمة الجبائية حيث تعتبر الإطار القانوني المتكامل والراشد لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والمصالح الإدارية ذات العلاقة، كما تعتبر الية أساسية لتحقيق العدل والإنصاف على مستوى الأعمال وفرص العمل وضمان الحقوق.

تمهيد:

الوظيفة الأساسية للنظام الضريبي هو رفع الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات الحكومية. ويمكن أيضا أن يستخدم النظام الضريبي هذه النفقات مباشرة لتحقيق أهداف السياسة العامة من خلال تطبيق التدابير الخاصة مثل انخفاض معدلات الضرائب والإعفاءات، والخصومات. وغالبا ما يتم وصف هذه الإجراءات بأنها "النفقات الضريبية" بحيث تحقق أهداف هذه السياسة على حساب انخفاض عائدات الضرائب.

ومما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل كالتالي:

- **المبحث الأول**: الإطار المفاهيمي للإنفاق الجبائي.
- **المبحث الثاني**: العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي وطرق تقدير تكاليف الإنفاق الجبائي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإنفاق الجبائي

استخدم مصطلح الانفاق الجبائي لأول مرة سنة 1967 في الولايات المتحدة من طرف Stanly Surry نائب وزير الخزينة و المسؤول عن السياسة الضريبية، وفي فرنسا أدخلت هذا المفهوم سنة 1979،[1] وفي المغرب سنة 2005 حيث أصدرت أول تقرير لها،[2] أما في الجزائر لم يعرف هذا المفهوم بعد.

المطلب الأول: ماهية الانفاق الجبائي

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى تعريف وأهداف الإنفاق الجبائي بالإضافة الى خصائص الإنفاق الجبائي.

أولا: تعريف وأهداف الإنفاق الجبائي

تعتبر النفقات الضريبية واحدة من الآليات المتاحة للحكومة لتقديم الفوائد التي تعود على الأفراد والشركات لتحقيق أهداف استراتيجية معينة اقتصادية واجتماعية وثقافية أو غيرها.[3]

1. تعريف الانفاق الجبائي:

لقد حاولنا جمع بعض التعاريف التي تعرف الإنفاق الجبائي:

تعرف وزارة المالية في مقاطعة Québec الإنفاق الجبائي بأنه: "يتمثل في التدابير التي تسعى إلى تقليل تحصيل الضرائب التي تدفع من قبل دافعي الضرائب، و يشير من خلال ذلك إلى اختيار السياسة المالية التي تمكن الحكومة من التنازل بشكل إرادي عن جزء من إيراداتها الجبائية من أجل تحقيق أهدافها".[4]

أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD تعرف الانفاق الجبائي بأنه: "تخفيض الالتزامات الضريبية فيما يتعلق بالضريبة القياسية، التي تمنحها الأحكام والتشريعات الضريبية التي تقلل أو تؤجل إيرادات ضيقة نسبيا لدافعي الضرائب من السكان نسبة إلى القاعدة الضريبية. وقد تأخذ ضريبة الإنفاق عدة أشكال مثل الإعفاءات والعلاوات

[1] Exposé du 24 novembre 2003, droitfil.free.fr/Droit%20Public%20Financier/les%20 allegements %20 d'impots.doc, p :1.
[2] Dérection Générale des impôts, Royaume du Maroc, Présentation du Rapport sur les dépenses fiscales, 2009, p : 4.
[3] Gouvernement Du Québec, **Dépenses Fiscales- Édition 2015,** Bibliothèque et Archives Nationales Du Québec, Mars 2016, p : A2.
[4] Ministère Des Finances Du Québec**, Famille et Fiscalité en 26 Questions** ,2004, p : 52.

والقروض، أسعار تفضيلية، وقواعد تأجيل ...الخ فهي أدوات السياسة العامة للحكومة تستخدمها من أجل تعزيز السياسات الاجتماعية أو الاقتصادية حسب البرامج والأهداف المحددة".[1]

ويعرف البروفيسور الأمريكي Surrey Stanley الإنفاق الجبائي بأنه: "عبارة عن برامج حكومية قائمة على تقديم المساعدة المالية التي تمنحها الأحكام الجبائية بدلا من تقديمها عن طريق الإنفاق العام المباشر".

و الاقتصادي Luc Godbout يعرف الإنفاق الجبائي بأنه: "مجموعة فرعية من التدابير الجبائية التفضيلية التي تمنحها الدولة بحيث يمكن معالجتها كنفقات مباشرة، وتؤدي إلى النقص في الإيرادات الجبائية للخزينة العامة بما يعادل المبالغ التي أنفقتها الحكومة، و يمكن الاستعاضة عنه ببرامج الإنفاق المباشر وعلى نفس القدر من الفعالية سواء بالنسبة للمكلف أو الدولة مع احترام أهداف السياسة العامة".[2]

كما يعرف الإنفاق الجبائي أيضا : "بأنه عبارة عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية مثل التخفيضات الضريبية، القرض الضريبي، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل مواعيد الدفع، الإعفات الضريبية و الإمتيازات شبه الجبائية المتعلقة بالمساهمات الإجتماعية للعامل ولرب العمل، ضمانات وتسهيلات المنازعات الجبائية".[3]

أما المديرية العامة للضرائب للمغرب تعرف الإنفاق الجبائي بأنه: "المزايا الضريبية التي تمنحها الدولة من أجل تشجيع الأفراد أو الشركات، من خلال التخلي عن بعض إيراداتها لتصل إلى أهداف محددة".[4]

بناء على التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للإنفاق الجبائي على أنه:

فقدان الإيرادات الجبائية المرتبطة بالتدابير القانونية، أو هي مجموعة من التسهيلات والحوافز والإعفاءات المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات والتي تهدف من خلالها الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية وحتى بيئية.

[1] Report on Tax Expenditures, incorporating outcomes of tax expenditure reviews completed since October 2015, October 2016, An Roinn Ageadais Department of Finance, p7.

[2] Gilbert Orsoni, **L interventionisme Fiscale : Aspect Théorique**, pdf, Marseille, 1995, pp 2,3.

[3] بلعزوزبن علي، محمدي الطيب امحمد، **دليلك في الاقتصاد**، دار الخلدونية، 2008، ص ص: 227-228.

[4] Dérection Générale des impôts, Royaume du Maroc, Op Cit, p3.

2. أهداف الإنفاق الجبائي:

للإنفاق الجبائي أهداف متعددة منها الإقتصادية والمالية والإجتماعية وكلها تصب في خدمة مجمل الإقتصاد الوطني ومن ثم المجتمع ككل من خلال ما تقدمه من خدمات للمساعدة في تهيئة البيئة الصالحة للعمليات الإنتاجية والتي هدفها زيادة الناتج القومي الذي ينعكس بدوره على الدخل الفردي، وبالإجمال يمكن حصر أهم أهداف الإنفاق الجبائي فيما يلي:

- الإستمرار في النشاط الإنتاجي من خلال دعم المشروعات الإنتاجية التي تمثل إضافة حقيقية للإقتصاد القومي.
- تشجيع الإستثمار في معظم القطاعات الإقتصادية لا سيما القطاع الصناعي عن طريق جعل عائد الإستثمار أكبر من عائد الإدخار.
- زيادة كفاءة الإقتصاد بما يفضي إلى زيادة الدخل القومي.
- تحسين ربحية أصحاب المشاريع فمن المعلوم أن ربحية المنتج تزداد من خلال إمتيازات جبائية معينة بحيث تعمل تلك الإمتيازات على تحقيق أكبر عائد مالي واجتماعي للمؤسسة بما يفضي إلى تعظيم الأرباح.
- زيادة الأنشطة المنتجة، حيث تعمل الإعفاءات وهي جزء من الإمتيازات على تشجيع أصحاب المهن والمشاريع لدفع الضرائب والمستحقات المستحقة عليهم وبالتالي زيادة الأنشطة أو مساحة الأنشطة التي يعملون فيها.
- تنشيط الصادرات من خلال مساعدة المنتج المحلي على الصمود أمام السلع الأجنبية ومنافستها وذلك بإعفاء الصادرات من الضرائب والرسوم كافة.
- المساعدة على تحديث بعض أو كل الخطوط الإنتاجية العامة بإدخال تكنولوجيا متقدمة إنتاجا وإنتاجية وبذلك يتم طرح منتجات راقية المواصفات بكميات إقتصادية وهذا لا يتم إلا بتشجيع المنتجين على تحديث خطوطهم الإنتاجية وذلك بإعفائهم أو تخفيض معدل الضريبة على المكائن أو المعدات المستورد لهذا الغرض من الخارج.
- توفير فرص عمل حقيقية للسكان القادرين عليه من خلال التوسع في المشاريع أو إقامة مشاريع جديدة تحتاج إلى أيدي عاملة بمختلف الإختصاصات لسد الشواغر و ملئ الفرص الجديدة.[1]

[1] كريم حسان العزاوي، **الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد 194، العدد 12، العراق، ص: 131.

ثانيا: خصائص الانفاق الجبائي

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن الانفاق الجبائي يتمتع بعدة خصائص نذكر منها:

1. **إجراء اختياري:** وحسب هذه الخاصية فإن الأعوان الاقتصاديين المستفيدين لهم الحرية في اختيار بين الخضوع أو عدم الخضوع للإجراءات والمقياس والشروط التي تضعها الدولة دون أن يترتب عليهم أي عقاب أو جزاء في حالة الرفض.

2. **إجراء هادف:** إن لجوء الدولة إلى سياسة الانفاق الجبائي تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية... إلخ، فهي تعمل على التخلي عن جزء من إيراداتها من أجل تحقيق هاته الأهداف التي هي غير أكيدة التحقيق، لذا على الدولة عند وضع سياسة الانفاق الجبائي دراسة وتحليل بعض العناصر منها:

- تحديد إطار قانوني المستفيد من إجراءات الانفاق الجبائي.
- شكل ومدة الانفاق الجبائي.
- السياسات والظروف المحيطة بإجراءات الانفاق الجبائي.

3. **إجراء له مقاييس:** إن الانفاق الجبائي موجه إلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة، هذه الفئة يجب عليها أن تلتزم وتتقيد بجملة من الشروط التي يضعها المشرع، كتحديد طبيعة النشاط، مكان النشاط، والإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد..... إلخ، فالإنفاق الجبائي ليس إجراء عام يطبق على جميع المؤسسات، وإنما هو إجراء محدد بمقاييس، والمؤسسات التي تستجيب لتلك المقاييس هي التي تستفيد من سياسة الانفاق الجبائي.

4. **إحداث سلوك معين:** تهدف الدولة من وراء سياسة الانفاق الجبائي إلى إحداث سلوك و تصرف معين، لدى الأعوان الاقتصاديين، بهدف توجيههم نحو أعمال و أنشطة لم يقوموا بها في وقت مضى.[1]

[1] يحي لخضر، **دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية دراسة حالة:مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة2005-2003**، رسالة ماجستير، منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006/2007، ص:22.

المطلب الثاني: أشكال الانفاق الجبائي

يمكن تصنيف الانفاق الجبائي إلى خمس مجموعات رئيسية وتتمثل في:[1]

- الإعفاءات الجبائية
- التخفيضات الجبائية
- التخفيضات الخاصة بالمعدلات
- القرض الضريبي
- التأجيل الجبائي

أولا: الإعفاءات الجبائية

هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل إلتزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وذلك حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه، كما قد يكون هذا الإعفاء جزئي أو دائم.[2]

ومن أهم صور الإعفاءات الجبائية:

1. **الإعفاء الدائم:** ويقصد به الإعفاء الذي تتمتع به المؤسسة خلال فترة حياتها دون خضوعها للضريبة، مادامت تزاول النشاط الذي ينص القانون على إعفائها بصورة مطلقة، و الهدف منها تشجيع المشروعات الضرورية للدولة كتحفيز الإستثمار في الأنشطة التي ترتفع تكاليفها الإستثمارية أو ذات عائد منخفض، أوكلا الأمرين معا.[3]

[1] Gouvernement Du Québec, Op Cit, P: A8.

[2] طالبي محمد، **أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة البليدة، ص: 317.

[3] إبراهيم متولي حسن المغربي، **دور حوافز الإستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي من منظور الاقتصاد الإسلامي والأنظمة الاقتصادية المعاصرة**، مصر، دار الفكر الجامعي، 2015، ص:78.

2. الإعفاء المؤقت: فهو إسقاط حق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع وعادة ما يكون في بداية النشاط. ويمكن أن يكون الإعفاء كليا بمعنى إسقاط الحق طوال المدة المعنية، كإعفاءات المؤسسات العاملة في الجنوب الكبير في الجزائر من الضرائب على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري لمدة عشر سنوات (و لايات أدرار، تندوف، تمنراس، إليزي)، وقد يكون الإعفاء جزئيا، وهو إسقاط جزء من الحق لمدة معينة.[1]

وتعتبر الإعفاءات الضريبية المؤقتة من أكثر النفقات الضريبية استخداما في البلاد النامية لكونها بسيطة الإدارة، إلا أن لها مجموعة من العيوب نذكر منها:

- أن إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها، يجعل المستثمرين الذين يتوقعون تحقيق أرباح كبرى هم المستفيدون من ذلك
- تولد الاعفاءات المؤقتة حافزا قويا للتهرب الضريبي، حيث تستطيع المؤسسات الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة، مثل دفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى، ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة
- هناك فرصة لتحايل المستثمرين بالالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدها، وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد كإغلاق المشروع وإعادة تشغيله باسم مختلف لنفس المالكين.
- يغلب على الإعفاء المؤقت، استقطاب المشروعات القصيرة الأجل، التي هي في العادة غير ذات نفع كبير للاقتصاد مقارنة بالمشروعات طويلة الأجل.
- من الصعوبة ضمان شفافية الإعفاءات المؤقتة، وتحديد تكلفتها على إيرادات الميزانية، خاصة إذا لم تكن المشروعات مطالبة بتقديم تصريحات ضريبية.

[1] عبد المجيد قدي، **مداخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص:168.

ثانيا: التخفيضات الجبائية

وهي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة، يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقة أو جزافية حسب مبلغ يحدده التشريع. وهذا ما يسمح للممول بتحقيق وفرات ضريبية ناجمة عن تغير المعدل الحدي للإخضاع نحو الانخفاض من جهة، وتقليص حجم المادة الخاضعة للضريبة عندما يكون المعدل تصاعديا أو نسبيا.[1]

ثالثا: التخفيضات الخاصة بالمعدل

وذلك بإخضاع المكلفين لمعدلات اقتطاع أقل أو تقليص وعاء الضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط، كالتخفيض المتعلق بمعدل الضريبة لأرباح الشركات المعاد استثمارها، وتلجأ أغلبية الدول إلى التخفيضات الضريبية من أجل تخفيف العبء الضريبي ومن ثم التشجيع على الاستثمار.[2]

رابعا: القرض الجبائي

هو حق ضريبي قابل للتحميل على ضريبة أخرى، وهو عبارة عن امتياز ضريبي يتعلق بفئة الممولين الذين يتمتعون بشروط خاصة، ويتمثل في تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع أخذا بعين الاعتبار لقواعد الضريبة السارية المفعول، فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة، وهو لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفرات ضريبية، ولا تتغير هذه الوفرات الضريبية تبعا لسلم الاقتطاع التصاعدي. إذا كان القرض الضريبي أقل من الضريبة المستحقة فيتم تخفيضه من الضريبة، وإذا كان القرض الضريبي أكبر من الضريبة المستحقة يكون الممول في حالة قرض قابل للاسترجاع، والجزء الذي لا يتجاوز الضريبة المستحقة يعطي مجالا لدفعه لصالح الممول.[3]

---

[1] عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001_2012)**، رسالة ماجستير تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، منشورة، جامعة فرحات عباس – سطيف، 2013_2014، ص: 38.

[2] حجار مبروكة، **أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة _حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف**، رسالة ماجستير تخصص: علوم تجارية، منشورة، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، 2005_2006، ص: 52.

[3] عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص ص:38_39.

خامسا: التأجيل الجبائي

تتمثل في التأجيلات الجبائية التي لا تدخل في حساب الإيرادات للسنة المالية الجارية، ولكن تحسب في إيرادات السنة المقبلة، وفرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية المحققة هو مثال على ذلك ،كما إن قيمة الإنفاق الجبائي المتعلقة بتأجيل الضريبة مثله مثل التخفيضات الجبائية، فهو يعتمد على المعدل الحدي للضرائب المفروض على دافعي الضرائب.[1]

إن أشكال الإنفاق الجبائي المذكورة أعلاه هي الأشكال الشائعة الاستخدام في مختلف التشريعات الضريبية وعلى وجه الخصوص في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلا أنه توجد بعض الأشكال الأخرى للإنفاق الجبائي منها:

الإسقاطات الجبائية: تشكل الإسقاطات الجبائية إجراءات جبائية تسمح بتطبيق تخفيض متناقص للضريبة، وبالتالي فإن تطبيق الإسقاطات الجبائية يكون عموما على بعض المكلفين ذوي الدخل الضعيف، وهذه الآلية معتمدة في النظام الجبائي الفرنسي.

القاسم العائلي: يتم تطبيق القاسم العائلي في الحالة التي تكون فيها العائلة أو الأسرة هي وحدة الإخضاع، وهو مكسب يمنح للأسر.[2]

[1] Gouvernement Du Québec, Op Cit, p : A9.

[2] مولود مليكاوي، مرجع سابق، ص: 144.

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي وطرق تقدير تكاليف الإنفاق الجبائي

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي في المطلب الأول، وطرق تقدير تكاليف الإنفاق الجبائي في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث سنتطرق فيه الى أهم مشاكل تطبيق الانفاق الجبائي وشروط نجاح هذه السياسة.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على سياسة الإنفاق الجبائي

إن نجاح سياسة الانفاق الضريبي، مرتبط بعدة عوامل يمكن تصنيفها كما يلي:

أولا: العوامل ذات الطابع الضريبي تتمثل في:

1. **طبيعة الضريبة محل التحفيز:** تتمثل عناصر النظام الضريبي في انواع مختلفة من الضرائب يمكن تصنيفها الى مباشرة وغير مباشرة، ان استعمال نوع من هذين الصنفين كمحفز للتأثير على المستثمر قد يؤدي بالسلب او بالإيجاب ولذلك فان عملية الاختيار لا تكون بطريقة عشوائية وانما ينبغي ان تلتزم بشروط ومقاييس عند اختيار الضريبة محل التحفيز، هذه المقاييس قد تتعلق بأهمية تنوع الضرائب بالنسبة للمؤسسة وكذا المردودية العالية التي يمكن ان تحققها من وراء التحفيز.

كل هذه الشروط واخرى تؤدي الى فعالية التحفيز وجعله يحقق الاهداف المرجوة للمؤسسة من جهة وللدولة من جهة اخرى.

2. **شكل التحفيز:** كما ذكرنا سابقا فان هناك اوجه مختلفة للتحفيز وقد يكون هذا الاختلاف راجع لسببين

اولها تخفيف العبء عن الدولة من جهة كون هذه التحفيزات تنقص من ايراداتها والثاني هو إعطاء فرص أكبر امام المؤسسة والتأثير عليها بطرق مختلفة للمبادرة في الاستثمار. ومن ثمة فان الدولة تقوم بمنح الاعفاءات الدائمة على بعض المشاريع وتعويضات بتخفيضات او إعفاءات مؤقتة في مشاريع اخرى حيث تستعمل في ذلك مبدأ الاولوية وفق شروط محددة. فرغم ما تحمله الاعفاءات الدائمة من تأثير على قرار الاستثمار الا ان الدولة تدعمها بأشكال اخرى من التحفيز لتحقيق نوع من العدالة في خدمة مصلحتها من جهة واغراء المؤسسة او المستثمرين من جهة أخرى.[1]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم رقم 93_250 **الجريدة الرسمية** العدد 69، ص:1.

3. **زمن وضع الامتياز الجبائي:** فعند تطبيق إجراءات الانفاق الجبائي ينبغي مراعاة عامل الزمن سواء من حيث توقيت وضع الامتيازات أو مدة سريانها، فلابد من تطبيق عملية الانفاق الجبائي في الوقت المناسب وبالمدة الكافية، فمثلا المشروعات الضخمة تتحمل تكاليف باهظة عند بداية نشاطها (في السنة الأولى)، فمن الأجدر تقديم الامتيازات الجبائية في هذه الفترة.

4. **مجال تطبيق الانفاق الجبائي:** حيث ينبغي تحديد واختيار المشاريع الإستثمارية التي تخضع لعملية الانفاق الجبائي، و كذا المواد و اللوازم و الوسائل التي يستلزمها المشروع و التي تكون محل عملية الانفاق الجبائي.[1]

ثانيا: العوامل ذات الطابع الغير ضريبي

تتطلب فعالية سياسة الانفاق الجبائي محيط ومناخ ملائم للإستثمار، ويتجسد ذلك في الترتيبات المؤسساتية والتنظيمية والقانونية الملائمة، بالإضافة إلى الإستقرار السياسي والوضع الإقتصادي المتجاوب مع التطورات الحاصلة في ظل الإقتصاد العالمي ولقد حدد الأستاذ BERNARD VENAY هذا المحيط في أربعة عناصر هي:

1. **العنصر الإداري:** تتوقف فعالية المزايا الضريبية بعملية تفسير القوانين التي تنظمها وكيفية تطبيقها بإتباع إجراءات

إدارية معينة قصد تحديد المشروعات التي تستفيد من سياسة الانفاق الجبائي و متابعة تنفيذها، ويرتبط نجاح تلك السياسة بكفاءة الإدارة التي يمكنها الموازنة بين النفع العائد للمجتمع من السياسة الإقتصادية المحددة، والخسارة التي تتحملها الدولة جراء فقدانها لحصيلة الضريبة، وعلى هذا الأساس تشكل طبيعة المعاملات الإدارية من العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الانفاق، بحيث نجد أن تطهير الإدارة من العراقيل و البيروقراطية و المحسوبية و الرشوة تعمل على التأثير في إتخاذ قرار الإستثمار، ومن ثم المساهمة في إنجاح سياسة الانفاق الجبائي.

ونشير أن ذلك لن يتحقق إلا بنضح وكفاءة الأجهزة القائمة بإتمام عملية الانفاق، أما في حالة العكس فإن سياسة الانفاق الجبائي تكون غير فعالة.

[1] قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، منشورة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009_2008، ص:124.

2. **العنصر التقني**: تعتبر البنية الإقتصادية من متطلبات نجاح أي مشروع إستثماري، بحيث تساهم بقسط كبير في إنشاء بيئة ملائمة للإستثمار، ومن ثمة المساهمة في إنجاح سياسة الانفاق الجبائي، فالبلدان التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة، بما في ذلك وجود مناطق صناعية، تسهيلات الاتصال والتموين العام يكون لها الحظ الكبير في جلب المستثمرين الخواص. أما في حالة العكس تكون فرص نجاح سياسة الانفاق ضعيفة، لذا قبل وضع أي إجراء تحفيزي، يجب توفير الهياكل القاعدية الضرورية للإستثمار.

3. **العنصر السياسي**: يعتبر الوضع السياسي للدولة من أهم انشغالات المستثمر، إذ يعمل الاستقرار السياسي على تشجيع الإستثمار ومن ثم إنجاح سياسة الانفاق الجبائي، أما في حالة غيابة فإن نسبة المخاطرة ستزيد من حيث الخسارة للمشروع، ومن ثمة عدم فعالية سياسة الانفاق الجبائي.

ويمكن تحليل المخاطرة السياسية على مستويين:

على مستوى المستثمر الوطني: وتتمثل في الأحداث والتغيرات السلبية التي تحدث داخل البلد.

على مستوى المستثمر الأجنبي: ويتمثل في الأحداث والتغيرات السلبية التي تحدث داخل البلد المستقبل للإستثمار ضف إلى ذلك طبيعة العلاقات الدبلوماسية بين البلد المستقبل للإستثمار والبلد الذي ينتمي إليه المستثمر الأجنبي.

4. **العنصر الإقتصادي**: ونقصد به الوضعية الإقتصادية السائدة في البلد الذي يسعى إلى ترقية الإستثمار من خلال سياسة الانفاق الجبائي، وفي هذا المجال يبحث المستثمر على الوضع الإقتصادي المشجع، و يتجسد ذلك بتوفير أسواق كافية، وجود شبكة إتصالات متطورة، وجود مصادر كافية للتموين بالمواد الأولية، توفير اليد العاملة المؤهلة بالإضافة إلى التسهيلات الخاصة بالعلاقات الإقتصادية و المالية مع الخارج، وكذا إستقرار العملة، ووجود سياسة مرنة للأسعار و الإئتمان.[1]

[1] يحي لخضر، مرجع سابق، ص ص: 36_37.

المطلب الثاني: طرق تقدير تكاليف الانفاق الجبائي

أوضح (وايت هاوس، 1999) أن النفقات الضريبية تقدر باستخدام أسلوب النقص، وهذا يعني ان الضريبة كانت تدفع إذا تم القضاء على المزايا الضريبية، وأي تغيير في السلوك الاقتصادي لدافعي الضرائب. أما أندرسون (2008) بين أن هناك طرق أخرى لتقييم النفقات الضريبية وتتمثل في:

1. **طريقة الخسارة في الإيرادات الجبائية:**

تعتمد هذه الطريقة على إلغاء نفقات الضرائب، وافتراض أن هذا الإلغاء لن يكون له تأثير على سلوك دافعي الضرائب والإيرادات من الضرائب الأخرى.[1]

كما أن هذه الطريقة تستند على افتراض أن إنشاء أو إلغاء نفقات الانفاق الجبائي لا يؤثر على سلوك دافعي الضرائب والدخل من بعض الضرائب. وتعتبر أسهل طريقة للتقدير واعتماد الانفاق الجبائي على تغيير سلوك دافعي الضرائب، كما ان استعمال هذه الطريقة تكون مقبولة بصفة عامة على الدخل المعفى، ويتم حساب ضريبة الدخل المعفى بنفس المعدل الهامشي عن غيرها من الدخل الخاضع للضريبة (والعكس صحيح).[2]

2. **طريقة الأرباح في الإيرادات الجبائية:**

تعتمد هذه الطريقة على مقدار الزيادة في الإيرادات الجبائية إذا ألغي الانفاق الجبائي، والنظر في تغيير السلوك دافعي الضرائب وعواقب عائدات الضرائب الأخرى.[3]

كما تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار تغيرات سلوك دافعي الضرائب وتعتبر هذه الطريقة أكثر صعوبة في تطبيقها عمليا. على الرغم من أن هذه الطريقة أفضل من حيث المبدأ.[4]

[1] Les Dépenses Fiscales Dans Les Pays De L'OCDE, OCDE 2010, P : 13.
[2] Dirk- Jan Kraam, **Dépenses Hors Budget et Dépense Fiscales**, Site Internet **www.oecd.org**, Consulte Le: 22-03-2017, p : 161.
[3] Les Dépenses Fiscales Dans Les Pays DE L'OCDE, Op Cit , P : 13.
[4] Dirk-Jan Kraam, Op Cit, p : 162.

3. طريقة تكافؤ النفقات:

وفق هذه الطريقة تحسب مقدار التكلفة عند منح الانفاق الجبائي، بما يعادل الانفاق المباشر الممنوح، مع افتراض عدم تغير سلوك دافعي الضرائب.[1]

ويتم تقييم التحويلات العادية أحيانا قبل دفع الضريبة من قبل المستفيد، حيث يمنح الانفاق الجبائي قبل تحديد الضريبة الصافية، وقد يكون الانفاق الجبائي أقل تكلفة من الانفاق العادي ويوفر نفس المبلغ للمستفيد.[2]

كما تتبع كل دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية طريقة الخسارة في الإيرادات الجبائية لتقييم تكلفة الانفاق الجبائي.[3]

[1] Les Dépenses Fiscales Dans Les Pays L'OCDE, Op Cit, P : 13.
[2] Dirk-Jan Kraam, Op Cit, p :162.
[3] Gouvernement Du Québec, Op Cit, p : A20.

المطلب الثالث: مشاكل تطبيق الانفاق الجبائي وشروط نجاح هذه السياسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى مشاكل تطبيق الإنفاق الجبائي وشروط نجاح سياسة الانفاق الجبائي.

أولا: مشاكل تطبيق الانفاق الجبائي

إن استخدام الإنفاق الجبائي 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.

1. صعوبة تقييم آثار الإنفاق الجبائي:

إن الإدارة الجبائية لا تعرف إلا الدخول المعلنة لديها، ومع ذلك فإن بعض أشكال الإنفاق الجبائي ولاسيما إعفاء بعض فئات الدخل يشكل مصدرا لعدم التوافق بين الدخول المعلنة والدخول الحقيقية لدافعي الضرائب، لذلك فمن المستحيل تقدير حجم الإنفاق الجبائي دون افتراضات والاستعانة بالمصادر الأخرى الإحصائية، فبالنسبة للتقنيات أو الأساليب الأخرى للإنفاق الجبائي فمن غير الممكن التقييم بدقة الآثار المباشرة للإنفاق الجبائي، ولكن أبعد من ذلك فمن الصعب أن تأخذ في الاعتبار الآثار الناجمة عن التدابير غير المباشرة، لأن هذه الآثار غير مباشرة قد تكون ناجمة عن التغيرات في السلوك مثل التوجه للاستثمارات المالية.

2. مشكل شفافية الموازنة:

إن استخدام الإنفاق الجبائي يطرح مشكل الشفافية في الموازنة، فالإعانات المباشرة تسجل في الموازنة العامة للدولة، أما الإنفاق الجبائي فلا يدرج في الموازنة مما يقلل من الإيرادات الجبائية في الموازنة، ومقدار الجهد الذي تبذله السلطة العامة يتوقف على سلوك دافعي الضرائب، في حين أن الجرد السنوي للإنفاق الجبائي يسمح بالتغلب بشكل جزئي على مشكل شفافية الموازنة حيث يتم إعداد سنويا قائمة للنفقات الجبائية على شكل كتيب "طرق ووسائل")جرد الإنفاق الجبائي(، مع الإشارة إلى أكبر قدر ممكن لقيمة الخسارة في الإيرادات، كما ينبغي أن يتضمن بيان الموجودات توزيع الإنفاق الجبائي على أساس التصنيف من جانب الأهداف مثلما هو معمول به بالنسبة للنفقات الموازنية، فالشفافية الموازنية بالنسبة للإنفاق الجبائي ليست مضمونة بشكل كامل لأنه ينبغي وضع قائمة جرد للإنفاق الجبائي تكون قبل وقوعه وليس بأثر رجعي، كما أن غياب الشفافية الموازنية لا يؤدي إلى صعوبة مراقبة الإنفاق الجبائي فحسب، بل يؤدي إلى غياب المساءلة من طرف السلطة التشريعية.

3. إعاقة تنسيق برامج الإنفاق:

إن استخدام الإنفاق الجبائي قد يعوق جهود الحكومة للتخطيط الموازني لأن برامج الإنفاق الجبائي عندما يتم دمجها في النظام الجبائي تنتزع من الإجراءات العادية للموازنة، والتي تطبق على كل النفقات المباشرة، ولذلك فإن تنفيذ برامج الإنفاق الجبائي من خلال النظام الجبائي يعيق الحكومة على التقدير الدقيق لقيمة هذه البرامج بالنسبة لغيرها من خيارات الإنفاق، والتي تتعارض مع الصياغة المنسقة والمنظمة لمخطط الموازنة.

4. رقابة موازنية صعبة:

إن استخدام الإنفاق الجبائي لا يسهل السيطرة على الإنفاق الحكومي، لأن الأموال التي تنفق في إطار النظام الجبائي أكثر 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 الجبائي المحدد نتيجة التقلبات في الإيرادات الإجمالية، وبالتالي فمن الصعوبة تحديد ومراقبة تأثير هذه التغيرات لأن استخدام النظام الجبائي لمنح الدعم عادة لا يتطلب موافقة مسبقة على كل معاملة، لذلك فإن الحكومة قد لا تكون قادرة على الاستجابة بفعالية للبرامج غير مرغوبة من الإنفاق الجبائي.[1]

[1] مولود مليكاوي، مرجع سابق، ص ص: 145_146.

ثانيا: شروط نجاح سياسة الإنفاق الجبائي

إن نجاح سياسة الانفاق الجبائي، وبلوغ الأهداف المختلفة لهاته السياسة مرهون بجملة من الشروط نذكر منها:

- يجب توجيه هاته السياسة إلى الأنشطة المهمة والمعلن عن أولويتها وفقا للسياسة الإقتصادية للدولة.
- يجب أن تتناسب هاته السياسة مع درجة أهمية كل نشاط.
- يجب تغطية العبء الناتج عن هاته السياسة بالنسبة لميزانية الدولة، أي مواجهة العجز الذي قد يصاحب ميزانية الدولة جراء هاته السياسة.
- إعتبار الضريبة جزء من مناخ إستثماري عام تتداخل عناصره وتتشابك إلى حد كبير، منها الإسقرار السياسي، إسقرار العملة المحلية، إمكانية تحويلها تجاريا، نطاق السوق وحجمه، طبيعة النظام المصرفي والمالي القائم، درجة تطور أنظمة الإتصال، مدى توفر الهياكل القاعدية... إلخ، حيث أن توفير هاته العناصر يعمل على تحقيق نتائج إيجابية بالنسبة للمستثمر وبالتالي تحقق الأهداف المنتظرة من هذه السياسة.
- تقييم هاته السياسة من خلال بعض المؤشرات منها حجم الإستثمارات وتوزيعها الجغرافي، حجم اليد العاملة المستغلة، حجم الصادرات خارج المحروقات... إلخ، وهذا لمعرفة مدى تحقيق هاته السياسة للأهداف المرغوب فيها.
- صياغة معايير للأهلية بأكبر قدرة ممكن من الدقة والتحديد حتى يقتصر منح الإمتيازات للمؤسسات المتمتعة بأعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس.
- تبسيط إجراءات الاستفادة من هذه السياسة، وإعلام المؤسسات بأشكال هاته السياسة ومدى أهميتها بالنسبة لأنشطتهم.
- تأهيل الإدارة الضريبية بحيث ينبغي أن تكون نشطة، كفأة نزيهة وعادلة، كما يجب عليها أن تمتلك عناصر قادرة، مؤهلة، تقوم بواجبها على خير أداء، وتجنبها التكاليف الزائدة وضياع الوقت.

- حتمية وجود جهاز تنفيذي قوي لأن الأمر لا يتعلق بوجود عمل تشريعي منسجم بقدرما هو في حاجة ماسة و أكيدة إلى جهاز تنفيذي قوي.[1]

كما أن نجاح هذه السياسة ترتبط بتحقق معيارين:

المعيار الأول: هو معيار الكفاءة فلا بد أن نقارن بين منافع الإعفاءات والحوافز الضريبية والتضحيات التي تتحملها الخزانة العامة مقابل منح هذه الحوافز والإعفاءات.

المعيار الثاني: هو معيار الفاعليه لبيان مدى تحقيق سياسة الإنفاق الجبائي لأهدافها في تحقيق التراكم الرأسمالي وزيادة عدد المشروعات الجديدة وزيادة حجمها وزيادة القيمة المضافة لهذه المشروعات.[2]

[1] يحي لخضر، مرجع سابق، ص:38.

[2] محمود نمر توفيق مهاني، **أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، 2010، ص: 22.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تعرضنا للإطار النظري لسياسة الانفاق الجبائي يمكن القول أن الانفاق الجبائي هو مجموعة من الإجراءات و التدابير التحفيزية التي تخص بها الدولة مجموعة من الأعوان الاقتصاديين، و هذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف، كما أنها تعتبر أموال تخلت عنها الدولة في المدى القصير لتحصل على إيرادات في المدى الطويل، و هذا من خلال توسيع الأوعية الضريبية وزيادتها، لذا وجب على واضع هاته السياسة مراعاة مجموعة من العوامل ودراستها من أجل وضع هذه السياسة.

تمهيد:

بعد تناول أبرز المفاهيم النظرية الخاصة بمتغيري الدراسة حول الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع وذلك بإجراء دراسة ميدانية على عينة الأفراد المتخصصين في المجال المحاسبي والجبائي ، مبرزين في ذلك أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، حيث نقدم وصفا لمنهجية الدراسة وإجراءاتها والأداة المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات وإجراءات التأكد من صدقها وثباتها، وأساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة.
- **المبحث الثاني**: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.
- **المبحث الثالث**: تحليل وتفسير صحة الفرضيات.

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

قصد استيفاء جزء من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان وهو "عبارة عن قائمة من الأسئلة تهدف لدراسة فئة معينة وهو من أكثر أدوات البحث شيوعا "، وتكمن أهميته في الحصول على بيانات عينة من الأفراد خلال فترة قصيرة بالإضافة إلى معرفة أراء المتخصصين حول الموضوع.

سنتعرض في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الاستبيان وكيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفي بالغرض، إضافة إلى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

1. تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية (A4) حيث تضمنت 34 سؤالا وتمت صياغتها باللغة العربية وتم إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة مختصين في المجال المحاسبي والجبائي والمالي.

2. **توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة:**

استندنا في توزيع الاستبيان على عدة طرق: هي المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات، موظفي مصلحة المالية والمحاسبة في مؤسسات اقتصادية مختلفة ومساعدة أساتذة تخصص محاسبة وجباية في جامعة بسكرة.

3. **معالجة استمارة الاستبيان:**

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان متعلقة بمحورين:

المحور الأول يتعلق بالحوكمة الجبائية ويضم أربعة أبعاد: البعد الأول يحتوي على 5 أسئلة، والبعد الثاني يحتوي على 4 أسئلة، والبعد الثالث يضم 5 أسئلة، أما البعد الرابع يضم 9 أسئلة. والمحور الثاني يتعلق بالإنفاق الجبائي ويحتوي على 11 أسئلة.

كما تم تفريغ المصفوفة في البرنامج SPSS 20 وهو" اختصار للعبارة statistical package for social science أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية و يسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات و تحليله الإحصائي السريع للنتائج ".

وبذلك بلغ عدد عبارات المحاور 34 عبارة، تسبقها أسئلة شخصية خاصة بالفرد المستجوب، حيث كانت الإجابات على أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي (يعتبر المتغير الذي يعبر عن مثل هذه الاختيارات متغير له مقياس ترتيبي وأن الأرقام التي تدخل إلى الحاسوب تعبر عن الأوزان ومن ثم يتم عرض جدول تكراري يعكس توزيع الآراء).

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددها وجهات النظر، مستخدمين ثلاثة أنماط للإجابة حيث تتدرج من (معارض، محايد، موافق) حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية ثلاث درجات، وللإجابة التي تليها درجتين، ثم درجة واحدة وهكذا كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (01): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3
التصنيف	معارض	محايد	موافق

المصدر: عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ج3، ص: 538.

جدول رقم (02): معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1,66	معارض
من 1,67 إلى 2,33	محايد
من 2,34 إلى 3	موافق

المصدر: عز عبد الفتاح، مرجع سابق، ص: 6.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

إن الهدف من القيام بالدراسة الميدانية هو تقديم عرض تحليلي لأثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر لعينة الدراسة كالإستبيان.

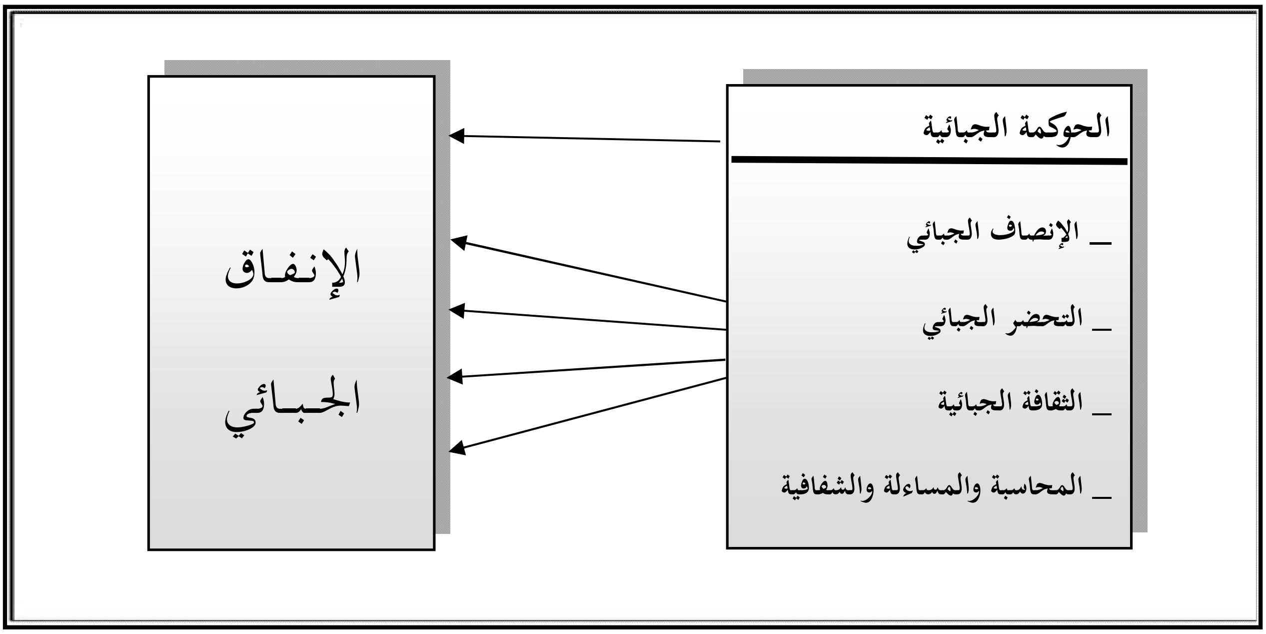
أولا: نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من متغيرين اثنين:

المتغير المستقل: الحوكمة الجبائية.

المتغير التابع: الإنفاق الجبائي.

الشكل رقم (05): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: مصادر جمع البيانات والمعلومات

تعتبر الاستمارة أداة القياس الرئيسية والمعمول عليها في هذه الدراسة لجمع البيانات وقد صممت خصيصا لتغطي جميع المتغيرات.

احتوت استمارة الاستبيان 34 سؤالا وتم تبويب أسئلة الاستبيان وفق ما يلي:

الجزء الأول: خاص بالبيانات الشخصية للمبحوثين وهي:(الجنس، المؤهل العلمي، الخبرة العملية) والغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب.

الجزء الثاني: وهو القسم الخاص بمحاور الدراسة، ويتكون من محورين:

المحور الأول: حيث شمل هذا المحور الحوكمة الجبائية والمتضمنة على أربعة أبعاد وهي الإنصاف الجبائي، التحضر الجبائي، الثقافة الجبائية، المحاسبة والمساءلة والشفافية، وتتضمن مجموعة من الأسئلة والمقدرة ب 23 سؤالا.

المحور الثاني: يتضمن أسئلة مرتبطة بالمحور الثاني "الإنفاق الجبائي" وهي مرتبة من 24 إلى غاية 34.

ثالثا: أهداف الدراسة

في ضوء ما سبق يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

1. التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال الجبائي والمالي نحو الحوكمة الجبائية.
2. تهدف إلى التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال الجبائي والمالي نحو سياسة الإنفاق الجبائي.
3. تهدف إلى التعرف على اتجاهات المتخصصين في المجال الجبائي والمالي نحو أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر.

رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد جمع الاستبيان تم ترميزه و إدخال بياناته إلى الحاسوب باستخدام برنامج SPSS 20 اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التي تتناسب وفرضيات الدراسة وتمثلت في:

1. **النسب المئوية والتكرارات**: وذلك لوصف مجتمع البحث واظهار خصائصه بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات.

2. **معامل الثبات ألفا كرومباخ**: (Alpha Cronbach) ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستبيان، ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0,6 والثبات يعرف بأن هناك اتساق في النتائج عند تطبيق أداة الاستبيان مرات عديدة،

3. **المتوسط المرجح**: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.

4. **الانحراف المعياري**: وتم استخدامه للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد المجتمع لكل عبارة عن متوسطها الحسابي

5. **تحليل الانحدار**: لقياس واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الإستبيان

من خلال هذا المبحث سنقوم بمعالجة وتحليل الإستبيان وذلك بالتطرق في المطلب الأول إلى الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى درجة صدق وثبات الاستبيان وبعدها نقوم في المطلب الثالث بتحليل إتجاه أراء العينة.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من 120 مشاهدة تتكون من محافظي الحسابات، موظفي مصلحة المالية والمحاسبة وأساتذة تخصص محاسبة وجباية في جامعة بسكرة، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 03 إلى غاية 20 مارس وقد تم استرجاع 90 استمارة وبذلك تكون النسبة المئوية للمردود حوالي 75%.

والجدول التالي يبين مجتمع الدراسة:

الجدول رقم (03): توزيع مجتمع الدراسة

المؤسسة	العدد الموزع	العدد المسترجع
مديرية الضرائب _بسكرة	37	27
مديرية الضرائب _العالية	31	23
الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)	03	03
الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)	11	11
الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)	10	08
الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)	20	10
محافظي حسابات ومحاسبين	08	08
المجموع	**120**	**90**

المصدر: من إعداد الطالبة.

أما فيما يخص الخصائص الديمغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة تتمثل فيما يلي:

الجداول التالية تبين سمات وخصائص مجتمع الدراسة كالتالي:

1.توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

الجدول رقم (04): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكور	58	64,44
إناث	32	35,55
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (04) يتبين لنا أن أغلبية المبحوثين كانوا من الذكور حيث بلغت نسبتهم بـ 64.44% في مقابل إن نسبة الإناث قدرت بـ 35.55%، ويمكن توضيح التباين في نسبة الذكور والإناث في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

2. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (05): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

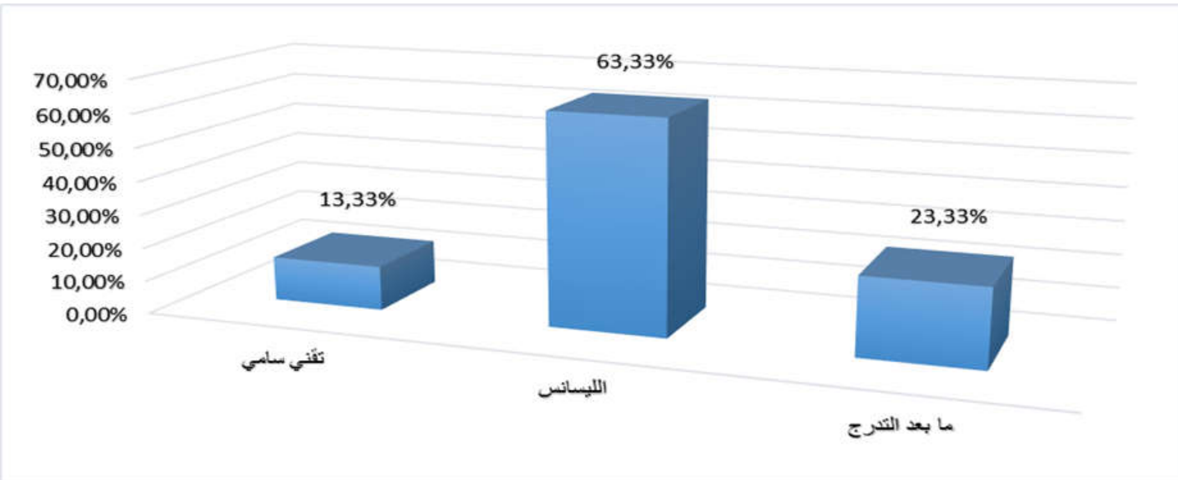
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
تقني سامي	12	13,33
الليسانس	57	63,33
ما بعد التدرج	21	23,33
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

إن المؤهلات العلمية لعينة دراستنا موزعة بين ثلاث مؤهلات مختلفة، فمن خلال الجدول رقم (05) نجد أن 63,33% من عينة الدراسة هم حاملي شهادة ليسانس في تخصصات اقتصادية مختلفة، و23,33% متحصلين على شهادات ما بعد التدرج، ثم أقل نسبة تقدر بـ 13,33% متحصلين على شهادة تقني سامي، يمكن ملاحظة أن شهادة التقني سامي متواجدة بنسبة ضعيفة.

والشكل التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

3. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية:

جدول رقم (06): توزيع العينة حسب الخبرة العملية

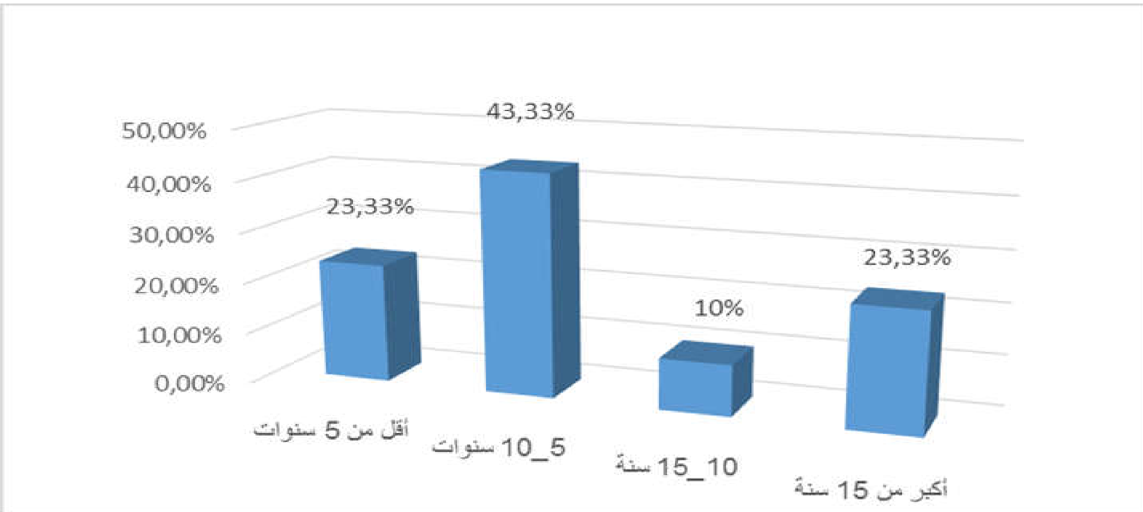
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	5_10 سنوات	10_15 سنة	أكبر من 15 سنة	المجموع
التكرار	21	39	9	21	90
النسبة %	23,33	43,33	10	23,33	100

المصدر: إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (06) نجد أن سنوات الخبرة توزعت على 4 فئات وكانت أكبر نسبة في الفئة (5_10سنة) ثم تليها الفئتين (أقل من 5سنوات)، (أكثر من15) في المرتبة الثانية أما المرتبة الأخيرة فتعود للفئة (10_15سنوات) وهذا مؤشر على وجود أصحاب الخبرة.

والشكل التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات الاستبيان.

المطلب الثاني: درجة صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الأداة أنها تتضمن عبارات ذات صلة بالمتغيرات التي تعمل على قياسها وأن مضمونها متفق مع الغرض الذي صممت من أجله ومن أجل تأكيد صدق محتوى أداة الدراسة تم عرض الاستبيان على مجموعة من أساتذة هيئة التدريس في جامعة محمد خيضر – بسكرة- للتحقق من مدى صدق عبارات الاستبيان، ولقد تم الأخذ بجل مقترحاتهم وليس الكل وإعادة صياغة بعض العبارات وإجراء التعديلات المطلوبة بشكل يحقق التوازن بين مضامين الاستبيان في عباراته مما أكد على صدق الأداة. ومعامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

- ثبات الاستبيان :للتأكد من ثبات الأداة تم حساب معامل الثبات ألفا كرومباخ للاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية و لكل متغير بجميع أبعاده و تم قبول العبارات التي يكون معامل ثباتها يفوق 60% إذ تم تقدير معامل الثبات لكل محور.[1]

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مقياس الثبات ألفا كرومباخ لمحاور الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول			
البعد الأول: الإنصاف الجبائي	**05**	**0,631**	**0,7944**
البعد الثاني: التحضر الجبائي	**04**	**0,612**	**0,7823**
البعد الثالث: الثقافة الجبائية	**05**	**0,653**	**0,8080**
البعد الرابع: المحاسبة والمساءلة والشفافية	**09**	**0,662**	**0,8136**
المحورالثاني	**11**	**0,701**	**0,8373**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات SPSS.

يلاحظ من الجدول رقم (07) أن معامل الثبات للمحور الأول تراوح بين (61,2%_ 66,2%) في حين المحور الثاني 70,1% وهي نسب مقبولة في مثل هذه الدراسات.

[1] وليد عبد الرحمان الفرا ، مرجع سابق، ص: 39.

المطلب الثالث: تحليل إتجاه أراء العينة

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل اتجاه اراء العينة للمحور الأول والمحور الثاني.

أولا: بالنسبة للمحور الأول

1. **البعد الأول: الإنصاف الجبائي (العدالة الجبائية)**

جدول رقم (08): اتجاهات أراء أفراد العينة حول الإنصاف الجبائي

البعد الأول	معارض العدد %	محايد العدد %	موافق العدد %	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
تعدد معدلات IRG باختلاف دخول فئات المجتمع تساهم في تحقيق العدالة الجبائية.	14	7	69	0,745	2 ,61	موافق
	15,6%	7,8 %	76,7%			
يوضح حجم التظلمات المالية السنوية كتعبير عن عدم تقبل المكلفين بالضريبة للعبء الجبائي غير المنصف.	9	34	47	0,670	2,42	موافق
	10%	37,8%	52,8%			
مدة الانتظار الطويلة للفصل في الشكوى تدفع بالشعور بعدم العدالة و الانصاف انطلاقا من عدم احترام القانون.	22	26	42	0,818	2,22	محايد
	24,4%	28,9%	46,7%			
إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل وعلى حد سواء يعزز مبدأ الانصاف الجبائي.	2	7	81	0,392	2,88	موافق
	2,2%	7,8%	90%			
طبيعة القرارات المتخذة هي بعيدة عن التحيز وبما يكفل منع أية تعارضات محتملة في مصلحة الأطراف الأخرى .	13	35	42	0,716	2,32	محايد
	14,4%	38,9%	46,7%			
اتجاه أراء أفراد العينة للبعد الأول				0,36861	2,4911	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يظهر الجدول رقم (08) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,22، 2,88) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,392، 0,818) بتقدير موافق في أغلب العبارات ، أما المتوسط العام للبعد ككل فقد بلغ 2,4911 بانحراف معياري 0,36861 و بتقدير موافق مما يشر إلى اتفاق على وجود تأثير للانصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي.

إذ حصلت العبارة رقم (04) " إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل وعلى حد سواء يعزز مبدأ الانصاف الجبائي" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2,88) وانحراف معياري (0,392) بتقدير موافق.

تليها العبارة رقم (01) في المرتبة الثانية " تعدد معدلات IRG باختلاف دخول فئات المجتمع تساهم في تحقيق العدالة الجبائية " بمتوسط حسابي قدره (2,61) وانحراف معياري قدره (0,745) بتقدير موافق.

ثم جاءت الفقرة رقم (02) في المرتبة الثالثة " يوضح حجم التظلمات المالية السنوية كتعبير عن عدم تقبل المكلفين بالضريبة للعبء الجبائي غير المنصف" بمتوسط حسابي (2,42) وانحراف معياري (0,670) وبتقدير موافق ...

أما العبارة رقم (03) " مدة الانتظار الطويلة للفصل في الشكوى تدفع بالشعور بعدم العدالة والانصاف انطلاقا من عدم احترام القانون" بمتوسط حسابي قدره (2,22) وانحراف معياري قدره (0,818) وبتقدير محايد، والعبارة رقم (05) " طبيعة القرارات المتخذة هي بعيدة عن التحيز وبما يكفل منع أية تعارضات محتملة في مصلحة الأطراف الأخرى " بمتوسط حسابي قدره (2,32) وانحراف معياري قدره (0,716) وبتقدير محايد، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود تأثير للإنصاف الجبائي على سياسة الانفاق الجبائي.

ومن أجل الإختبار الأولي لصحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للبعد الأول وكانت النتيجة هي 2,4911 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية: يؤثر الانصاف الجبائي على سياسة الانفاق الجبائي، ويمكن أن يعزى هذا السبب إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن هذا الأثر يتضح من خلال:

- إن توفر العدالة في المعاملة مع الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إتاحة المعلومات، وفي تحديد الأجور والحوافز، ومن ثم فان ذلك يؤدي إلى تحسن أداء الإدارة الضريبية من خلال زيادة الإيرادات الضريبية.

2. البعد الثاني: التحضر الجبائي

جدول رقم (09): اتجاهات أراء أفراد العينة حول التحضر الجبائي

البعد الثاني	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
إقامة ورشات لشرح قوانين المالية للأطراف ذات العلاقة يساهم في توضيح مساهمات ممثليهم المنتخبين في الهيئة التشريعية.	3	14	73	0,492	2,78	موافق
	3,3%	15,6%	81,1%			
تنظيم لقاءات دورية متخصصة بين المصالح الجبائية و المتعاملين الاقتصاديين و الاجتماعيين يمثل دعامة مثلى للحوكمة الجبائية.	1	5	84	0,308	2,92	موافق
	1,1%	5,6%	93,3%			
نشر القوانين و التعليمات الضريبية بطرق مختلفة يساعد على زيادة الوعي الجبائي.	1	3	86	0,275	2,94	موافق
	1,1%	3,3%	95,6%			
إنشاء مواقع على الشبكة العنكبوتية لنشر وثائق الضرائب والملاحظات المشتركة واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ونشر البيانات الإحصائية والمالية كتقارير تنفيذ الميزانيات.	_	10	80	0,316	2,89	موافق
	_	11,1%	88,9%			
اتجاه أراء أفراد العينة للبعد الثاني				0,24345	2,8833	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يظهر الجدول رقم (09) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,78، 2,94) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,492، 0,275) بتقدير موافق في أغلب العبارات، أما المتوسط العام للبعد ككل فقد بلغ 2,8833 بانحراف معياري 0,24345 وبتقدير موافق مما يشر إلى اتفاق على وجود تأثير للتحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي.

إذ حصلت العبارة رقم (03) " نشر القوانين والتعليمات الضريبية بطرق مختلفة يساعد على زيادة الوعي الجبائي" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2,94) وانحراف معياري (0,275) بتقدير موافق.

تليها العبارة رقم (02) في المرتبة الثانية " تنظيم لقاءات دورية متخصصة بين المصالح الجبائية والمتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين يمثل دعامة مثلى للحوكمة الجبائية " بمتوسط حسابي قدره (2,92) وانحراف معياري قدره (0,308) بتقدير موافق.

ثم جاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة الثالثة " إنشاء مواقع على الشبكة العنكبوتية لنشر وثائق الضرائب والملاحظات المشتركة واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ونشر البيانات الإحصائية والمالية كتقارير تنفيذ الميزانيات" بمتوسط حسابي (2,89) وانحراف معياري (0,316) وبتقدير موافق.

أما العبارة رقم (01) " إقامة ورشات لشرح قوانين المالية للأطراف ذات العلاقة يساهم في توضيح مساهمات ممثليهم المنتخبين في الهيئة التشريعية " بمتوسط حسابي قدره (2,78) وانحراف معياري قدره (0,492) وبتقدير موافق، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود تأثير للتحضر الجبائي على سياسة الانفاق الجبائي.

ومن أجل الإختبار الأولي لصحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للبعد الأول وكانت النتيجة هي 2,8833 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية: يؤثر التحضر الجبائي على سياسة الانفاق الجبائي، ويمكن أن يعزى هذا السبب إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن هذا الأثر يتضح من خلال:

- هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة.

3. البعد الثالث: الثقافة الجبائية

جدول رقم (10): اتجاهات أراء أفراد العينة حول الثقافة الجبائية

البعد الثالث	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
نظرة الإدارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين.	7	13	70	0,608	2,70	موافق
	7,8%	14,4%	77,8%			
تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد يضمن لدافعي الضرائب تقبل متطلبات الانضباط الجبائي.	_	5	85	0,230	2,94	موافق
	_	5,6%	94,4%			
تطبيق الإدارة الجبائية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام يضمن لدافعي الضرائب التفهم.	4	7	79	0,480	2,83	موافق
	4,4%	7,8%	87,8%			
الالتزام الضريبي لدى المكلفين يرفع من مستوى الثقافة الجبائية.	1	7	82	0,337	2,90	موافق
	1,1%	7,8%	91,1%			
المستوى الإقتصادي للمكلف عامل مهم في تشجيع الثقافة الجبائية.	7	10	73	0,596	2,73	موافق
	7,8%	11,1%	81,1%			
اتجاه أراء أفراد العينة للبعد الثالث				0,25868	2,8222	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يظهر الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,70، 2,94) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,230، 0,608) بتقدير موافق في أغلب العبارات، أما المتوسط العام للبعد ككل فقد بلغ 2,8222 وبانحراف معياري 0,25868 وبتقدير موافق مما يشر إلى اتفاق على وجود تأثير للثقافة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي.

إذ حصلت العبارة رقم (02) " تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد يضمن لدافعي الضرائب تقبل متطلبات الانضباط الجبائي" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2,94) وانحراف معياري (0,230) بتقدير موافق.

تليها العبارة رقم (04) في المرتبة الثانية " الالتزام الضريبي لدى المكلفين يرفع من مستوى الثقافة الجبائية " بمتوسط حسابي قدره (2,90) وانحراف معياري قدره (0,337) بتقدير موافق.

ثم جاءت الفقرة رقم (03) في المرتبة الثالثة " تطبيق الإدارة الجبائية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام يضمن لدافعي الضرائب التفهم " بمتوسط حسابي (2,83) وانحراف معياري (0,480) وبتقدير موافق.

أما العبارة رقم (05) " المستوى الإقتصادي للمكلف عامل مهم في تشجيع الثقافة الجبائية " بمتوسط حسابي قدره (2,73) وانحراف معياري قدره (0,596) وبتقدير موافق، والعبارة رقم (01) " نظرة الإدارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين " بمتوسط حسابي قدره (2,70) وانحراف معياري قدره (0,608) وبتقدير موافق، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود تأثير للثقافة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي.

ومن أجل الإختبار الأولي لصحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للبعد الأول وكانت النتيجة هي 2,8222 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية: تؤثر الثقافة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي، ويمكن أن يعزى هذا السبب إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن هذا الأثر يتضح من خلال:

- الثقافة الضريبية هي جزء من الثقافة الوطنية، وترتبط بالمسائل الضريبية المتعلقة بالأدوات الضريبية: التعليم، التغيرات الضريبية، تأثيرات العوامل الداخلية والخارجية.

4. البعد الرابع: المحاسبة والمساءلة والشفافية

جدول رقم (11): اتجاهات أراء أفراد العينة حول المحاسبة والمساءلة والشفافية

البعد الرابع	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
التحديد الدقيق للتكلفة المقدرة للإنفاق الجبائي يمنح الموثوقية للتكلفة المقدرة.	8	19	63	0,648	2,61	موافق
	8,9%	21,1%	70%			
ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي.	1	10	79	0,373	2,87	موافق
	1,1%	11,1%	87,8%			
التعرض للغرامات الجبائية يحسن من سلوك دافعي الضريبة.	13	19	58	0,738	2,50	موافق
	14 ,4%	21,1%	64,4%			
الإدراج الكامل لتكلفة الإنفاق الجبائي في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن الاطلاع عليه من طرف الجمهور ومراقبته من طرف السلطة	3	21	66	0,529	2,70	موافق
	3,3%	23,3%	73,3%			
المنازعات الجبائية أمام إدارة الضرائب لها القدرة على إظهار الشفافية و تقبل الإفصاح عن أخطائها.	4	20	66	0,554	2,69	موافق
	4,4%	22,2%	73,3%			
الإدارة مسؤولة اتجاه المواطنين حول قراراتها وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم.	3	15	72	0,498	2,77	موافق
	3,3%	16,7%	80%			
هناك رؤية ورسالة واضحة لإدارة الضرائب وهي متاحة للجميع.	15	24	51	0,761	2,40	موافق
	16,7%	26,7%	56,7%			
تقوم إدارة الضرائب بتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات ذات الصلة بالقوانين والتعليمات والضوابط الضريبية بصورة دورية ومنتظمة وفي الوقت المحدد.	9	20	61	0,670	2,58	موافق
	10%	22,2%	67,8%			
إدارة الضرائب ملتزمة باتخاذ إجراءات مثل التعويض لمعالجة أي خرق لحقوق أي من الأطراف الأخرى ذوي المصالح.	8	22	60	0,653	2,58	موافق
	8,9%	24,4%	66,7%			
اتجاه أراء أفراد العينة للبعد الرابع				0,26422	2,6321	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يظهر الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,40، 2,87) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,373 ، 0,761) بتقدير موافق في أغلب العبارات ، أما المتوسط العام للبعد ككل فقد بلغ 2,6321 بانحراف معياري 0,26422 و بتقدير موافق مما يشر إلى اتفاق على وجود تأثير للمحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي.

إذ حصلت العبارة رقم (02) " ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2,87) وانحراف معياري (0,373) بتقدير موافق.

تليها العبارة رقم (06) في المرتبة الثانية " الإدارة مسؤولة اتجاه المواطنين حول قراراتها وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم " بمتوسط حسابي قدره (2,77) وانحراف معياري قدره (0,498) بتقدير موافق.

ثم جاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة الثالثة " الإدراج الكامل لتكلفة الإنفاق الجبائي في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن الاطلاع عليه من طرف الجمهور ومراقبته من طرف السلطة " بمتوسط حسابي (2,70) وانحراف معياري (0,529) وبتقدير موافق ... إلى غاية الفقرة رقم (7) " هناك رؤية ورسالة واضحة لإدارة الضرائب وهي متاحة للجميع " بمتوسط حسابي قدره (2,40) وانحراف معياري قدره (0,761) وبتقدير موافق، مما يشير إلى اتفاق كبير حول على وجود تأثير للمحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي.

ومن أجل الإختبار الأولي لصحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للبعد الرابع وكانت النتيجة هي 2,6321 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية: تؤثر المحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي، ويمكن أن يعزى هذا السبب إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن هذا الأثر يتضح من خلال:

- إن توفر أنظمة للمساءلة والمحاسبة وعلى وفق المسئوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد المالي والإداري.
- إن الإفصاح عن المعلومات بصورة شفافة، وإمكانية الحصول عليها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة، وفي

الوقت المناسب، يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول كافة الأطراف على المعلومات، وكذلك مراعاة استخدام الوسائل الملائمة لغرض ضمان حصول الجميع على المعلومات بسهولة ويسر، وان الإفصاح في الوقت المناسب يساهم في معرفة المكلفين بالإجراءات الضريبية، كما إن الالتزام بالشفافية في العمل الضريبي سوف يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم تحقيق الاقتصاد في النفقات.

نلاحظ أن بعد التحضر الجبائي جاء في الترتيب الأول من حيث الأهمية إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (2,8833) وانحراف معياري (0,24345)، وجاء في الترتيب الثاني بعد الثقافة الجبائية إذ بلغ المتوسط الحسابي

للإجابات (2,8222) وانحراف معياري (0,25868)، أما بعد المحاسبة والمساءلة والسفافية جاء في الترتيب الثالث من حيث الأهمية إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات لهذا البعد (2,6321) وانحراف معياري (0,26422)،

جاء في الترتيب الرابع بعد الإنصاف الجبائي إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (2,4911) وانحراف معياري (0,36861)، مما يدل على أهمية أبعاد الحوكمة بالنسبة للإنفاق الجبائي.

ثانيا: بالنسبة للمحور الثاني

جدول رقم (12): اتجاهات أراء أفراد العينة حول سياسة الإنفاق الجبائي

المحور الثاني	معارض العدد %	محايد العدد %	موافق العدد %	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
دراسة إمكانية وجود طرق بديلة لتحقيق برامج الإنفاق الجبائي من حيث التكلفة	1 1,1%	22 24,4%	67 74,4%	0,469	2,73	موافق
دراسة آليات تقدير برامج الإنفاق الجبائي وقياس النتائج المترتبة عنها.	1 1,1%	20 22,2%	69 67,7%	0,457	2,76	موافق
استخدام معياري الكفاءة والفعالية في تقييم فعالية سياسة الإنفاق الجبائي.	1 1,1%	11 12,2%	78 86,7%	0,384	2,86	موافق
مقارنة المنافع الناجمة عن الإنفاق الجبائي والتضحيات التي تتحملها الخزينة العامة مقابل منح الإنفاق الجبائي	7 7,8%	25 27,8%	58 64,4%	0,637	2,57	موافق
استخدام الانفاق الجبائي يواجه العديد من العراقيل و التحديات و أهمها التهرب الضريبي.	9 10%	18 20%	63 70%	0,667	2,60	موافق
ينبغي أن تتناسب أهمية الإعفاءات و التخفيضات مع درجة أهمية كل نشاط.	1 1,1%	6 6,7%	83 92,2%	0,323	2,91	موافق
تساعد سياسة الانفاق الجبائي على التأثير في المستثمرين وتشجعيهم على الإستثمار.	6 6,7%	12 13,3%	72 80,%	0,577	2,73	موافق
تساهم سياسة الانفاق الجبائي في زيادة إيرادات الخزينة.	13 14,4%	18 20%	59 65,6%	0,738	2,51	موافق
تحديد مصدر الإنفاق الجبائي على سبيل المثال إنفاق جبائي ناجم عن أحكام القانون الجبائي يساهم في تحقيق الشفافية.	7 7,8%	43 47,8%	40 44,4%	0,626	2,37	موافق
تعمل الحوكمة على تطبيق نظم مالية و محاسبية سليمة تساهم في تحقيق جودة المعلومات.	2 2,2%	10 11,1%	78 86,7%	0,422	2,84	موافق
توسيع القاعدة الضريبية على المدى الطويل في ظل سياسة إنفاق جبائي فعالة وملائمة، حيث أن هذه السياسة من شأنها أن تزيد الفروع الإنتاجية.	7 7,8%	14 15,6%	69 76,7%	0,612	2,69	موافق
اتجاهات أراء أفراد العينة للمحور الثاني				0,22887	2,6879	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يظهر الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,37، 2,91) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0,738، 0,323) وبدرجة تقدير بين موافق، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ 2,6879 انحراف معياري0,22887 بتقدير موافق وهذا ما يدل أن هناك اتفاق على وجود تأثير للحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي.

إذ حصلت العبارة رقم (6) " ينبغي أن تتناسب أهمية الإعفاءات والتخفيضات مع درجة أهمية كل نشاط" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2,91) وانحراف معياري (0,323) بتقدير موافق.

تلتها في المرتبة الثانية العبارة رقم (3) " استخدام معياري الكفاءة والفعالية في تقييم فعالية سياسة الإنفاق الجبائي" بمتوسط حسابي (2,86) وانحراف معياري (0,384) وبتقدير موافق.

ثم جاءت العبارة (10) " تعمل الحوكمة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في تحقيق جودة المعلومات " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2,84) وانحراف معياري (0,422) وبتقدير موافق.

إلى غاية آخر عبارة (9) " تحديد مصدر الإنفاق الجبائي على سبيل المثال إنفاق جبائي ناجم عن أحكام القانون الجبائي يساهم في تحقيق الشفافية " بمتوسط حسابي (2,37) وانحراف معياري (0,626) وبتقدير موافق.

نلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجداول أعلاه، أن معظم أفراد العينة كانت على "اتفاق" مع هذه العبارات المتعلقة بالحوكمة الجبائية، مما انعكس ايجابيا على سياسة الإنفاق الجبائي، ومنه نستنتج أن للحوكمة الجبائية تأثير على سياسة الإنفاق الجبائي.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير صحة الفرضيات

يجب التأكد من أن المجتمع خاضع للتوزيع الطبيعي، وذلك لكي تكون التحليلات والتفسيرات أكثر مصداقية.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

للتأكد إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أولا نقوم باستخدام اختبار كولمجروف–سمرنوف بحيث تختبر الفرضية الصفرية مقابل الفرضية البديلة القائلة بأن " العينة المسحوبة من المجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعي". وإذا كانت قيمة (sig) أكبر من أو تساوي مستوى الدلالة (الفا)، يخضع للتوزيع الطبيعي.

من خلال الجدول رقم (14) الذي يوضح لنا نتائج ذلك الاختبار تبين أن قيمة (sig) كانت أكبر من مستوى الدلالة (الفا =0.05) لجميع الأبعاد وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع توزيع طبيعي.

الجدول رقم (13): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف–سمرنوف)

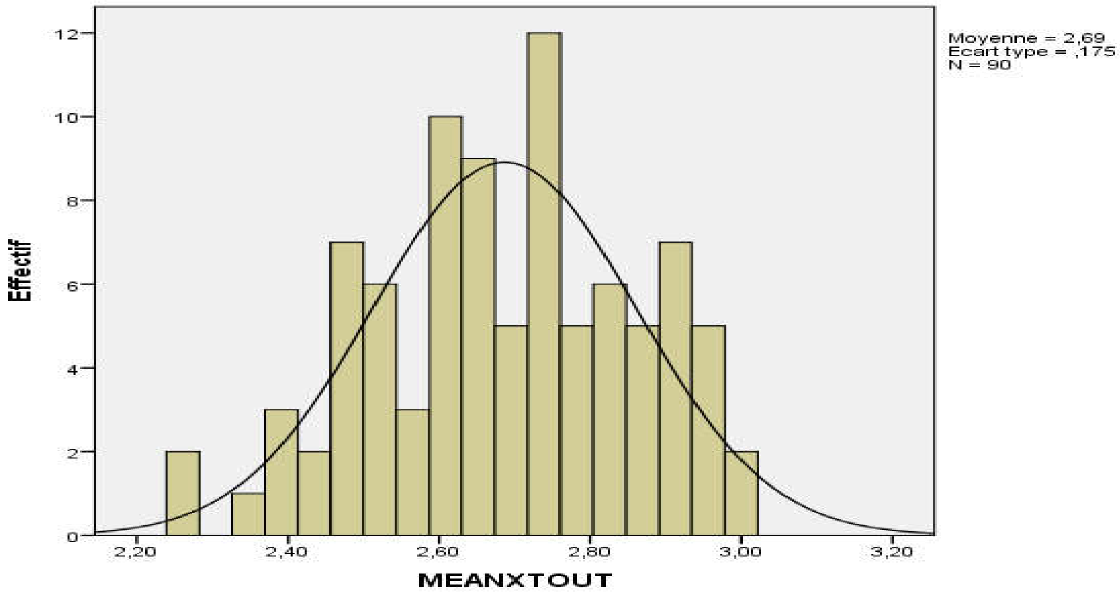
الرقم	البعد	قيمة Z	مستوى الدلالة (القيمة الاحتمالية sig)
1	الحوكمة الجبائية	0,804	0,537
2	الإنفاق الجبائي	1,281	0,075

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يبين الجدول أن درجة المعنوية ل Z المحسوبة أكبر من 0.05 فان متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ومنه نستطيع أن نقوم بدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

والشكل الموالي يبين التوزيع الطبيعي:

الشكل رقم (09): التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات البحث

سنحاول من خلال هذا المطلب إختبار كل من الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعي.

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية

لا يوجد تأثير معنوي للحوكمة الجبائية بأبعادها المختلفة على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05). للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار والجدول (14) يبين ذلك.

جدول رقم (14): نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	0,500	1	0,500	10,579	0,002
الخطأ	4,162	88	0,047		
المجموع الكلي	4,662	89			

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

يتبين من الجدول أن هناك ثبات في صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث وصلت قيمة F المحسوبة (10.579) بقيمة احتمالية (0.002) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) وهذا ما يثبت صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية.

ومن أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل الذي يتمثل في الحوكمة الجبائية والمتغير التابع المتمثل في الإنفاق الجبائي باستخدام أسلوب الانحدار البسيط، تم تلخيص أهم النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (15): نتائج تحليل الانحدار لتأثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي

المتغير المستقل X	معامل الانحدار B	قيمةt المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة sig
الحوكمة الجبائية	0,328	3,253	0,002	10,579	0,328	0,107	0,002

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

من خلال النتائج الواردة في الجدول (15) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي، مما يشير الى وجود دور معنوي بين المتغيرين ، وهذا ما يؤكده كل من F المحسوبة التي بلغت 10,579وأيضا قيمة t البالغة 3,253 بمستوى دلالة 0,002،ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.328 أي انه توجد علاقة قوية ، طردية بين المتغيرين أما معامل التحديد البالغ 0,107 أي 10,7% من التغيرات الحاصلة في الإنفاق الجبائي ترجع الى التغيرات الحاصلة في الحوكمة الجبائية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y= 0.328X + 1,538 + \sum$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في الحوكمة الجبائية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في Y بمقدار 0.328 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية القائلة أنه:" لا يوجد تأثير معنوي للحوكمة الجبائية بأبعادها المختلفة على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05)."، و بالتالي نقر بوجود علاقة بين االحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية

1. **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد تأثير معنوي للإنصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05).

جدول رقم (16): نتائج تحليل الانحدار لتأثير الإنصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي

البعد الأول	معامل الانحدار **B**	قيمة**t** المحسوبة	مستوى الدلالة **sig**	قيمة **F** المحسوبة	معامل الارتباط **R**	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة **sig**
الرؤية الإستراتيجية	0,239	2,311	0,023	5,339	0,239	0,057	0,023

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

من خلال النتائج الواردة في الجدول (16) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين بعد الإنصاف الجبائي و المتغير التابع الإنفاق الجبائي، مما يشير الى وجود تأثير لهذا البعد على سياسة الإنفاق

الجبائي، وهذا ما يؤكده كل من F المحسوبة التي بلغت (5,339) وأيضا قيمة t البالغة (2,311) بمستوى دلالة 0,023 ،ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0,239) و معامل التحديد البالغ (0,057) أي انه توجد علاقة قوية ، طردية بين البعد الأول الإنصاف الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي، أما العلاقة الرياضية للانحدار فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0,239X1 + 2,318 + \sum$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في البعد الإنصاف الجبائي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في Y بمقدار 0,239 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية القائلة أنه:" لا يوجد تأثير معنوي للإنصاف الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05)"، و بالتالي نقر بوجود علاقة بين الإنصاف الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

2. **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد تأثير معنوي للتحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05).

جدول رقم (17): نتائج تحليل الانحدار لتأثير التحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي

البعد الثاني	معامل الانحدار B	قيمةt المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة sig
التحضر الجبائي	0,141	2,338	0,018	5,789	0,241	0,063	0,018

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20

من خلال النتائج الواردة في الجدول (17) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين بعد التحضر الجبائي و المتغير التابع الإنفاق الجبائي، مما يشير الى وجود تأثير لهذا البعد على سياسة الإنفاق الجبائي، وهذا ما يؤكده كل من F المحسوبة التي بلغت (5,789) وأيضا قيمة t البالغة (2,338) بمستوى دلالة 0,018 ،ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0,241) و معامل التحديد البالغ (0,063) أي انه توجد علاقة قوية ، طردية بين البعد الثاني التحضر الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي، أما العلاقة الرياضية للانحدار فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0,141X2 + 2,305 + \sum$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد التحضر الجبائي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في Y بمقدار 0,141 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية القائلة أنه:" لا يوجد تأثير معنوي للتحضر الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05)"، و بالتالي نقر بوجود علاقة بين التحضر الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

3. **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد تأثير معنوي للثقافة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05).

جدول رقم (18): نتائج تحليل الانحدار لتأثير الثقافة الجبائي على سياسة الإنفاق الجبائي

البعد الثالث	معامل الانحدار B	قيمةt المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة sig
الثقافة الجبائية	0,118	2,119	0,026	5,253	0,218	0,053	0,026

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20.

من خلال النتائج الواردة في الجدول (18) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين بعد الثقافة الجبائية و المتغير التابع الإنفاق الجبائي، مما يشير الى وجود تأثير لهذا البعد على سياسة الإنفاق الجبائي، وهذا ما يؤكده كل من F المحسوبة التي بلغت (2,253) وأيضا قيمة t البالغة (2,119) بمستوى دلالة 0,026 ،ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0,218) و معامل التحديد البالغ (0,053) أي انه توجد علاقة قوية ، طردية بين البعد الثالث الثقافة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي، أما العلاقة الرياضية للانحدار فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0,118X3 + 2,392 + \sum$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد الثقافة الجبائية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في Y بمقدار 0,118 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية القائلة أنه:" لا يوجد تأثير معنوي للثقافة الجبائية على سياسة

الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05)"، و بالتالي نقر بوجود علاقة بين الثقافة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

4. **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يوجد تأثير معنوي للحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05).

جدول رقم (19): نتائج تحليل الانحدار لتأثير المحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي

البعد الرابع	معامل الانحدار B	قيمةt المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة sig
المحاسبة والمساءلة والشفافية	0,247	2,396	0,019	5,742	0,247	0,061	0,019

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 20

من خلال النتائج الواردة في الجدول (19) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين بعد المحاسبة والمساءلة والشفافية والمتغير التابع الإنفاق الجبائي، مما يشير الى وجود تأثير لهذا البعد على سياسة الإنفاق الجبائي، وهذا ما يؤكده كل من F المحسوبة التي بلغت (5,742) وأيضا قيمة t البالغة (2,396) بمستوى دلالة 0,019 ،ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0,247) و معامل التحديد البالغ (0,061) أي انه توجد علاقة قوية ، طردية بين البعد الرابع المحاسبة والمساءلة والشفافية وسياسة الإنفاق الجبائي، أما العلاقة الرياضية للانحدار فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0,247X1 + 2,124 + \sum$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد المحاسبة والمساءلة والشفافية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في Y بمقدار0,247 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية القائلة أنه :" لا يوجد تأثير معنوي للمحاسبة والمساءلة والشفافية على سياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى دلالة (α=0.05)"، و بالتالي نقر بوجود علاقة بين المحاسبة والمساءلة والشفافية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

المطلب الثالث: تفسير النتائج

أولا: النتائج المتعلقة بوصف أفراد المجتمع

1. أن (58) من أفراد العينة يمثلون نسبة 64,44 % من إجمالي الدراسة من جنس الذكر وهم الفئة الأكبر في الدراسة.

2. أن (78) من أفراد العينة يمثلون نسبة 86,66% من إجمالي أفراد الدراسة متحصلين على المستوى الجامعي وهم الفئة الأكبر في الدراسة.

3. أن (15) من أفراد العينة يمثلون نسبة 24,33% من إجمالي أفراد الدراسة لديهم خبرة أقل بين (5_10) سنوات وهم الفئة الأكبر في الدراسة.

تعتبر الخبرة والمؤهل العلمي مؤشرات ايجابية حيث توحي بحجم المعارف والخبرات لدى الأفراد، بالإضافة إلى أن هذه المؤشرات ايجابية للدراسة حيث تساهم بشكل كبير في الحصول على نتائج دقيقة تمثل الواقع للظاهرة المدروسة لوعي أفراد العينة بما يصرحون به.

ثانيا: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

أظهرت النتائج أن للحوكمة الجبائية تأثير كبير على سياسة الإنفاق الجبائي فهي تقوم بترشيد وتحسين هذه السياسة.

1. وتثبت النتائج المتعلقة بالإنصاف الجبائي، أن للانصاف الجبائي أثر مهم على سياسة الإنفاق الجبائي لما يوفره من عدالة في المعاملة مع الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إتاحة المعلومات.

2. أما النتائج المتعلقة بالتحضر الجبائي، بأن للتحضر الجبائي أثر مهم على سياسة الإنفاق الجبائي، وذلك من خلال نشر القوانين والتعليمات الجبائية بطرق مختلفة مما يساعد على زيادة الوعي الجبائي.

3. كما تبين النتائج المتعلقة بالثقافة الجبائية، بأن هناك أثر مهم للثقافة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي من خلال نشر الثقافة الجبائية التي تشجع على التطوير والتغيير.

4. كما تبين النتائج المتعلقة بالمحاسبة والمساءلة والشفافية، بأن هناك أثر مهم لهذا البعد على سياسة الإنفاق الجبائي من خلال أن الحكومة والإدارة مسؤولة اتجاه المواطنين حول قرارتها وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم.والوصول المباشر إلى المعلومات الجبائية من خلال وسائل الإعلام.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل عرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بالحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي هدف هذه الدراسة لمعرفة ما هو أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر. وتمت هذه الدراسة من خلال عرض مناقشتها وتحليلها باستخدام برنامج ونضام SPSS 20 من أجل الكشف على ما مدى صدق وثبات الأداة المستخدمة في هذه الدراسة، وتم أيضا الإشارة إلى نوع المنهج المستخدم والأدوات المستخدمة لجمع بيانات الدراسة.

وبعد القيام بعملية التحليل الإحصائي باستعمال برنامج SPSS 20 من خلال استخراج النتائج الخاصة بالبيانات العامة وتحليلها ثم إيجاد علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة وأثر واضح بين الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي. لنلخص في ختام هذه الدراسة الى النتائج وتحليلها من أجل إيجاد أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي.

الفصل الأول:

الحوكمة الجبائية

الفصل الثاني:

الإنفاق الجبائي

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

مقدمة

خاتمة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، ومعالجة إشكالية البحث المتمثلة في ما هو أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، من خلال الفصول الثلاثة. وحاولنا من خلال الدراسة الميدانية تحديد أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، وذلك من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع الاستمارات بأساليب إحصائية مختلفة، لنصل في الأخير إلى مجموعة من النتائج.

أولا: إختبار الفرضيات

معرفة مدى تحقيق الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة:

1. **الفرضية الرئيسية:** وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

2. **الفرضيات الفرعية:**

الفرضية الأولى: وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإنصاف الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

الفرضية الثانية: وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحضر الجبائي وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

الفرضية الثالثة: وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

الفرضية الرابعة: وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة والمساءلة والشفافية وسياسة الإنفاق الجبائي عند مستوى الدلالة (α=0.05).

ثانيا: النتائج

1. **النتائج النظرية:**

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية يمكن إدراجها كالآتي:

- تعتبر الحوكمة مجموعة من القواعد والإجراءات تمارس لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير إدارة فعالة.
- تنبع أهمية الحوكمة الجبائية في كونها تعمل على توفير المحيط الملائم لتحقيق العدالة الضريبية.
- من أهم عوامل الحوكمة الجبائية الانتباه على أهمية العلاقة بين المكلفين وادارة الضرائب التي تؤثر في مستوى الالتزام الضريبي.
- تتمثل سياسة الإنفاق الجبائي في الإمتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الدولة من أجل تحقيق أهدافها، ومن أهمها توسيع الرقعة الإستثمارية لمختلف أوجه النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال تقديم مختلف الإعفاءات والتسهيلات الجبائية للمواطنين.
- إن الحوكمة الجبائية تعتبر عاملاً مساعداً على تحسين سياسة الإنفاق الجبائي من خلال ضبط هذا العامل والتحكم فيه. وذلك بتطبيق الآليات والمبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية.
- الحوكمة تطوير لمفهوم الحكم الراشد الذي يمكن للجزائر من خلاله التوجه نحو الإصلاحات التي من شأنها الرفع وتحسين سياسة الإنفاق الجبائي.

2. نتائج الاستبيان:

تمكنا من خلال دراسة هذه الاشكالية للتوصل الى أهم النتائج التالية:

- وجود علاقة ارتباط قوية بين الحوكمة الجبائية وسياسة الإنفاق الجبائي وهذا ما يدل على تأثير الحوكمة على سياسة الإنفاق الجبائي.
- وتثبت النتائج المتعلقة بالإنصاف الجبائي، أن للانصاف الجبائي أثر مهم على سياسة الإنفاق الجبائي لما يوفره من عدالة في المعاملة مع الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إتاحة المعلومات
- أما النتائج المتعلقة بالتحضر الجبائي، بأن للتحضر الجبائي أثر مهم على سياسة الإنفاق الجبائي، وذلك من خلال نشر القوانين والتعليمات الجبائية بطرق مختلفة مما يساعد على زيادة الوعي الجبائي.

- كما تبين النتائج المتعلقة بالثقافة الجبائية، بأن هناك أثر مهم للثقافة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي من خلال نشر الثقافة الجبائية التي تشجع على التطوير والتغيير

- تبين النتائج المتعلقة بالمحاسبة والمساءلة والشفافية، بأن هناك أثر مهم لهذا البعد على سياسة الإنفاق الجبائي من خلال أن الحكومة والإدارة مسؤولة اتجاه المواطنين حول قرارتها وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم. والوصول المباشر إلى المعلومات الجبائية من خلال وسائل الإعلام.

ثالثا: التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- تبني مفهوم الحوكمة الجبائية لما له من أثر في تحسين أداء الهيئة وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بالهيئة وتحقيق العدالة وضمان الإفصاح والشفافية والمساءلة مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.

- أن الحوكمة الجبائية، مهمة لتحسين سياسة الإنفاق الجبائي.

- اتخاذ إجراءات ضريبية صارمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة والتهرب الضريبي الناجم عن الاستفادة من المزايا التي يوفرها الإنفاق الجبائي بصفة خاصة.

- ضرورة تبني معايير أداء رشيدة في صياغة وإدارة الإنفاق الجبائي وبأكبر قدر ممكن من الدقة والتحديد حتى يقتصر منح الإنفاق الجبائي على الاستثمارات المتمتعة بأعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس.

- ضرورة التحديد الدقيق لتكلفة الإنفاق الجبائي وإدراجها في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن مراقبتها من طرف سلطات الرقابة، وإتاحة المعلومات والبيانات للجمهور للاطلاع عليها.

رابعا: آفاق الدراسة

بعد الانتهاء من معالجة إشكالية دراستنا، ومن خلال التحليل النظري والتطبيقي، تبين لنا بعض الجوانب والإشكاليات الجديرة بمواصلة البحث فيها لأهميتها النظرية والتطبيقية:

- أهمية تطبيق المعايير الدولية لسياسة الإنفاق الجبائي.

- إمكانية المواصلة في الموضوع مع اتخاذ الدراسة المقارنة كمنهج بحث، مقارنة بباقي التجارب الدولية.

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. إبراهيم متولي حسن المغربي، **دور حوافز الإستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي من منظور الاقتصاد الإسلامي والأنظمة الاقتصادية المعاصرة**، مصر، دار الفكر الجامعي، 2015.
2. أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2012.
3. بلال خلف سكارنه، **أخلاقيات العمل**، عمان، دار المسيرة، الطبعة الرابعة، 2014م-1435هـ.
4. بلعزوز بن علي، محمدي الطيب امحمد، **دليلك في الاقتصاد**، دار الخلدونية، 2008.
5. جمال لعمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، مصر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004.
6. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، مصر، الدار الجامعية، 2005.
7. عبد العظيم وزير، **الحوكمة**، القاهرة، البوابة الإلكترونية لمحافظة القاهرة.
8. عبد المجيد قدي، **مداخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
9. عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ج3.
10. محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005.
11. محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، عمان، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2014،
12. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
13. مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة (فن إدارة المؤسسات عالية الجودة)**، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2015.

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

14. براهمة كنزة، **دور التّدقيق الدّاخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحّركات EMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، منشورة، جامعة قسنطينة 2، 2013_2014،

15. بلعادي عمار، مداخلة بعنوان: **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، جامعة أم البواقي – الجزائر، يومي 7_8 ديسمبر 2010.

16. حجار مبروكة، **أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة _حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف**، رسالة ماجستير تخصص: علوم تجارية، منشورة، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، 2005_2006.

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

18. عبد الدايم صباح، **أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر تخصص: فحص محاسبي، غير منشورة، جامعة محمد خيضر _ بسكرة، 2014.

19. عثماني ميرة، **أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال _مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، منشورة، جامعة المسيلة، 2011_2012.

20. عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001_2012)**، رسالة ماجستير تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، منشورة، جامعة فرحات عباس – سطيف، 2013_2014.

21. فيروز مالكي، **دور الحوكمة في تعزيز أخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: فندق الزيبان – بسكرة**، مذكرة ماستر تخصص: حاكمية المؤسسات، غير منشورة، جامعة محمد خيضر _ بسكرة، 2014.

22. قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، منشورة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008_2009.

23. قصاص فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، مذكرة ماجستير تخصص: حوكمة الشركات، منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

24. محمود نمر توفيق مهاني، **أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل**، منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، 2010.

25. يحي لخضر، **دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة2005-2003**، رسالة ماجستير، منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،.2006/2007.

ثالثا: المداخلات في الملتقيات

26. أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الخارجي.

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

28. بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 06_07 ماي 2012.

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

30. بوقرة رابح، غانم هاجر، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر _بسكرة، يومي 06_07 ماي 2012.

31. صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية**، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة البويرة.

32. فادي نواف الداود وآخرون، **المرصد الاقتصادي الأردني تقرير فريق عمل حوكمة القطاع العام**، منتدى تطوير السياسات الاقتصادية في ملتقى طلال أبو غزالة، 2014.

33. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس- لبنان، 15_17 ديسمبر 2012.

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

رابعا: مقالات في المجلات

35. روابحية مريم، دايرة عبد الحفيظ، **نحو تطبيق نظامم الحوكمة في المؤسسات العائلية**، مجلة التراث، العدد 25، 25 مارس 2017، جامعة الجلفة_الجزائر.

36. سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبوظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم**، غرفة أبوظبي، 2013_07_30.

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

38. طالبي محمد، **أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة البليدة.

39. على الصادق احمد على، فتح الرحمن الحسن منصور، **دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)**، مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية، المجلد 14، العدد الأول لسنة 2013، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية.

40. كريم حسان العزاوي، **الحوافز الضريبية و دورها في نمو القطاع الصناعي الخاص**، مجلة كلية الإدارة و الإقتصاد، مجلد، 194العدد 12، العراق.

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

42. مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.

خامسا: القوانين

43. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم رقم 250_93 الجريدة الرسمية العدد 69.

سادسا: المواقع

44. Dirk- Jan Kraam, Dépenses Hors Budget et Dépense Fiscales, Site Internet www.oecd.org, Consulte Le : 22-03-2017.

45. Exposé du 24 novembre 2003, droitfil.free.fr/Droit%20Public%20Financier/les%20 allegements %20 d'impots.doc

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: المراجع باللغة الفرنسية

46. Dérection Générale des impôts, **dépenses fiscales**, Royaume du Maroc, Présentation du Rapport sur les, 2009.

47. Gilbert Orsoni, **L interventionisme Fiscale** : Aspect Théorique, pdf, Marseille, 1995.

48. Gouvernement Du Québec, **Dépenses Fiscales- Édition 2015**, Bibliothèque et Archives Nationales Du Québec, Mars 2016.

49. **Les Dépenses Fiscales Dans Les Pays De L'OCDE**, OCDE 2010.

50. Ministère Des Finances Du Québec, **Famille et Fiscalité en 26 Questions** ,2004.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

51. Alessandro Giosi oll, **The Dimensions of Fiscal Governance AS The Cornerstone of Public Finance Sustainability: A General Framework**, J. OF Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 26 (1), 94-139, SPRING 2014.

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

the International Institute of Public Finance (third draft) in Prague, Czech Republic, August 25-29, 2003.

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

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

55. International Budget Partnership, **Manuel sur la Transparence des Finances Publiques : Au-delà du budget principal.**

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

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

58. Report on Tax Expenditures, **incorporating outcomes of tax expenditure reviews completed since October 2015**, October 2016, An Roinn Ageadais Department of Finance.

Tableau de fréquences

X11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	14	15,6	15,6	15,6
	2	7	7,8	7,8	23,3
	3	69	76,7	76,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	9	10,0	10,0	10,0
	2	34	37,8	37,8	47,8
	3	47	52,2	52,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	22	24,4	24,4	24,4
	2	26	28,9	28,9	53,3
	3	42	46,7	46,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	2,2	2,2	2,2
	2	7	7,8	7,8	10,0
	3	81	90,0	90,0	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	13	14,4	14,4	14,4
	2	35	38,9	38,9	53,3
	3	42	46,7	46,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	3,3	3,3	3,3
	2	14	15,6	15,6	18,9
	3	73	81,1	81,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1,1	1,1	1,1
	2	5	5,6	5,6	6,7
	3	84	93,3	93,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1,1	1,1	1,1
	2	3	3,3	3,3	4,4
	3	86	95,6	95,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	10	11,1	11,1	11,1
	3	80	88,9	88,9	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	7	7,8	7,8	7,8
	2	13	14,4	14,4	22,2
	3	70	77,8	77,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

X22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5	5.6	5.6	5.6
	3	85	94.4	94.4	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	4.4	4.4	4.4
	2	7	7.8	7.8	12.2
	3	79	87.8	87.8	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1.1	1.1	1.1
	2	7	7.8	7.8	8.9
	3	82	91.1	91.1	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X25

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	7	7.8	7.8	7.8
	2	10	11.1	11.1	18.9
	3	73	81.1	81.1	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X41

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	8	8.9	8.9	8.9
	2	19	21.1	21.1	30.0
	3	63	70.0	70.0	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X42

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1.1	1.1	1.1
	2	10	11.1	11.1	12.2
	3	79	87.8	87.8	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X43

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	13	14.4	14.4	14.4
	2	19	21.1	21.1	35.6
	3	58	64.4	64.4	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X44

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	3.3	3.3	3.3
	2	21	23.3	23.3	26.7
	3	66	73.3	73.3	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X45

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	4.4	4.4	4.4
	2	20	22.2	22.2	26.7
	3	66	73.3	73.3	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

X46

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	3.3	3.3	3.3
	2	15	16.7	16.7	20.0
	3	72	80.0	80.0	100.0
	Total	90	100.0	100.0	

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

[redacted]

Y3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1,1	1,1	1,1
	2	11	12,2	12,2	13,3
	3	78	86,7	86,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	7	7,8	7,8	7,8
	2	25	27,8	27,8	35,6
	3	58	64,4	64,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	9	10,0	10,0	10,0
	2	18	20,0	20,0	30,0
	3	63	70,0	70,0	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	1,1	1,1	1,1
	2	6	6,7	6,7	7,8
	3	83	92,2	92,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	6	6,7	6,7	6,7
	2	12	13,3	13,3	20,0
	3	72	80,0	80,0	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	13	14,4	14,4	14,4
	2	18	20,0	20,0	34,4
	3	59	65,6	65,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	2,2	2,2	2,2
	2	10	11,1	11,1	13,3
	3	78	86,7	86,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	7	7,8	7,8	7,8
	2	43	47,8	47,8	55,6
	3	40	44,4	44,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Y11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	7	7,8	7,8	7,8
	2	14	15,6	15,6	23,3
	3	69	76,7	76,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Alpha de Cronbach

X3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,653	5

X2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,612	4

X1

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,631	5

Y

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,701	11

X4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,662	9

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
X11	90	2,61	,745
X12	90	2,42	,670
X13	90	2,22	,818
X14	90	2,88	,392
X15	90	2,32	,716
X21	90	2,78	,492
X22	90	2,92	,308
X23	90	2,94	,275
X24	90	2,89	,316
X31	90	2,70	,608
X32	90	2,94	,230
X33	90	2,83	,480
X34	90	2,90	,337
X35	90	2,73	,596
X41	90	2,61	,648
X42	90	2,87	,373
X43	90	2,50	,738
X44	90	2,70	,529
X45	90	2,69	,554
X46	90	2,77	,498
X47	90	2,40	,761
X48	90	2,58	,670
X49	90	2,58	,653
N valide (listwise)			

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
Y1	90	2,73	,469
Y2	90	2,76	,457
Y3	90	2,86	,384
Y4	90	2,57	,637
Y5	90	2,60	,667
Y6	90	2,91	,323
Y7	90	2,73	,577
Y8	90	2,51	,738
Y9	90	2,37	,626
Y10	90	2,84	,422
Y11	90	2,69	,612
N valide (listwise)	90		

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		MEANXTOUT	MEANYTOUT
N		90	90
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,6865	2,6879
	Ecart-type	,17519	,22887
Différences les plus extrêmes	Absolue	,085	,135
	Positive	,060	,086
	Négative	-,085	-,135
Z de Kolmogorov-Smirnov		,804	1,281
Signification asymptotique (bilatérale)		,537	,075

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
MEANXTOUT	90	2,26	3,00	2,6865	,17519
MEANYTOUT	90	2,00	3,00	2,6879	,22887
MEANX1	90	1,40	3,00	2,4911	,36861
MEANX2	90	1,50	3,00	2,8833	,24345
MEANX3	90	1,80	3,00	2,8222	,25868
MEANX4	90	1,89	3,00	2,6321	,26422
N valide (listwise)	90				

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,328[a]	,107	,097	,21747

a. Valeurs prédites : (constantes), MEANXTOUT

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,500	1	,500	10,579	,002[b]
	Résidu	4,162	88	,047		
	Total	4,662	89			

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

b. Valeurs prédites : (constantes), MEANXTOUT

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,538	,354		4,342	,000
	MEANXTOUT	,428	,132	,328	3,253	,002

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,239[a]	,057	,046	,22349

a. Valeurs prédites : (constantes), MEANX1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,267	1	,267	5,339	,023[b]
	Résidu	4,395	88	,050		
	Total	4,662	89			

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

b. Valeurs prédites : (constantes), MEANX1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,318	,162		14,324	,000
	MEANX1	,148	,064	,239	2,311	,023

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,241[a]	,063	,009	,22786

a. Valeurs prédites : (constantes), MEANX2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,093	1	,093	5,789	,018[b]
	Résidu	4,569	88	,052		
	Total	4,662	89			

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

b. Valeurs prédites : (constantes), MEANX2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,305	,287		8,030	,000
	MEANX2	,133	,099	,141	2,338	,018

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,218[a]	,053	,003	,22855

a. Valeurs prédites : (constantes), MEANX3

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,065	1	,065	5,253	,026[b]
	Résidu	4,597	88	,052		
	Total	4,662	89			

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

b. Valeurs prédites : (constantes), MEANX3

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,392	,265		9,013	,000
	MEANX3	,105	,094	,118	2,119	,026

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,247[a]	,061	,051	,22301

a. Valeurs prédites : (constantes), MEANX4

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,286	1	,286	5,742	,019[b]
	Résidu	4,376	88	,050		
	Total	4,662	89			

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

b. Valeurs prédites : (constantes), MEANX4

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,124	,237		8,974	,000
	MEANX4	,214	,089	,247	2,396	,019

a. Variable dépendante : MEANYTOUT

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة– الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

استبيان

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان والذي يشكل أداة ميدانية لدراسة بعنوان:

"واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر".

الإستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به للحصول على درجة الماستر، تخصص فحص محاسبي، بجامعة محمد خيضر بسكرة–الجزائر.

حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، ونأمل من هذا البحث أن يكون خطوة إضافية في مجال البحث العلمي، ذلك أن الحوكمة الجبائية تمثل أداة مهمة في ترشيد استخدام سياسة الانفاق الجبائي وتهدف للتحقق من واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبيان بكل دقة وموضوعية، ونؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف تعامل بالسرية التامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

ونشكر لكم تعاونكم وحسن استجابتكم

وتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

الطالبة:

بـوخلوف فـــايـــزة

إشراف الأستاذة:

د. كـــــردودي ســـــهام

تم تحكيمه من طرف:

- الأستاذ عباسي صابر
- الأستاذة موسي سهام

الجزء الأول: معلومات عامة

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة (X)

1.الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2.المؤهل العلمي:

☐ تقني سامي ☐ الليسانس ☐ ما بعد التدرج

3.الخبرة العملية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات وأقل من 10 ☐ من 10سنوات وأقل من 15 ☐ أكبر من 15 سنة

تعريف بعض المصطلحات

---

1. تعريف الانفاق الجبائي:

هي مجموعة من التسهيلات والحوافز والإعفاءات المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات والتي تهدف من خلالها الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية وحتى بيئية.

2. تعريف الحوكمة الجبائية:

تعني الحوكمة الجبائية وضع الإطار القانوني المتكامل والراشد لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والمصالح الإدارية ذات العلاقة بما يسمح من التتبع السليم والرقابة على الموارد الجبائية العمومية، بما يجعل هذه العلاقة في خدمة المجتمع وتهدف إلى تحقيق تنمية شاملة، كما يعبر عنها بجملة من المبادئ الأساسية الترشيدية التي ينظمها القانون الجبائي بحيث تعمل على ضبط العلاقة بين المصالح الجبائية والأطراف ذات العلاقة.

3. الإنصاف الجبائي (العدالة الجبائية):

إن توفر العدالة في المعاملة مع الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إتاحة المعلومات، وفي تحديد الأجور والحوافز، ومن ثم فان ذلك يؤدي إلى تحسن أداء الإدارة الضريبية من خلال زيادة الإيرادات الضريبية.

4. الثقافة الضريبية:

هي الثقافة المتعلقة بالمؤسسات ذات الاتصال بالنظام الضريبي.

5. تعريف التحضر الجبائي (الوعي الجبائي):

هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة.

الجزء الثاني: فيما يلي مجموعة من العبارات يرجى التكرم باختيار الإجابة المناسبة بعد قراءة العبارات الآتية:

الرقم	العبـــــارة	معارض	محايد	موافق
المحور الأول: الحوكمة الجبائية				
1. الانصاف الجبائي				
1	تعدد معدلات IRG باختلاف دخول فئات المجتمع تساهم في تحقيق العدالة الجبائية .			
2	يوضح حجم التظلمات المالية السنوية كتعبير عن عدم تقبل المكلفين بالضريبة للعبء الجبائي غير المنصف.			
3	مدة الانتظار الطويلة للفصل في الشكوى تدفع بالشعور بعدم العدالة و الانصاف انطلاقا من عدم احترام القانون.			
4	إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل وعلى حد سواء يعزز مبدأ الانصاف الجبائي.			
5	طبيعة القرارات المتخذة هي بعيدة عن التحيز وبما يكفل منع أية تعارضات محتملة في مصلحة الأطراف الأخرى .			
2. التحضر الجبائي				
6	إقامة ورشات لشرح قوانين المالية للأطراف ذات العلاقة يساهم في توضيح مساهمات ممثليهم المنتخبين في الهيئة التشريعية.			
7	تنظيم لقاءات دورية متخصصة بين المصالح الجبائية و المتعاملين الاقتصاديين و الاجتماعيين يمثل دعامة مثلى للحوكمة الجبائية.			
8	نشر القوانين و التعليمات الضريبية بطرق مختلفة يساعد على زيادة الوعي الجبائي.			
9	إنشاء مواقع على الشبكة العنكبوتية لنشر وثائق الضرائب والملاحظات المشتركة واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ونشر البيانات الإحصائية والمالية كتقارير تنفيذ الميزانيات.			

3. الثقافة الجبائية				
10	نظرة الإدارة الجبائية لدافعي الضرائب كعملاء وليس كمجرمين.			
11	تنفيذ حملات التوعية بشكل جيد يضمن لدافعي الضرائب تقبل متطلبات الانضباط الجبائي.			
12	تطبيق الإدارة الجبائية لتكنولوجيات الاتصال والإعلام يضمن لدافعي الضرائب التفهم.			
13	الالتزام الضريبي لدى المكلفين يرفع من مستوى الثقافة الجبائية.			
14	المستوى الإقتصادي للمكلف عامل مهم في تشجيع الثقافة الجبائية.			
4. المحاسبة و المساءلة و الشفافية				
15	التحديد الدقيق للتكلفة المقدرة للإنفاق الجبائي يمنح الموثوقية للتكلفة المقدرة.			
16	ينبغي تطبيق العقوبات عندما يتم الكشف عن حالات الاحتيال الجبائي.			
17	التعرض للغرامات الجبائية يحسن من سلوك دافعي الضريبة.			
18	الإدراج الكامل لتكلفة الإنفاق الجبائي في الموازنة العامة للدولة حتى يمكن الاطلاع عليه من طرف الجمهور ومراقبته من طرف السلطة.			
19	المنازعات الجبائية أمام إدارة الضرائب لها القدرة على إظهار الشفافية و تقبل الإفصاح عن أخطائها.			
20	الإدارة مسؤولة اتجاه المواطنين حول قراراتها وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم.			
21	هناك رؤية ورسالة واضحة لإدارة الضرائب وهي متاحة للجميع			
22	تقوم إدارة الضرائب بتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات ذات الصلة بالقوانين والتعليمات والضوابط الضريبية بصورة دورية ومنتظمة وفي الوقت المحدد.			
23	إدارة الضرائب ملتزمة باتخاذ إجراءات مثل التعويض لمعالجة أي خرق لحقوق أي من الأطراف الأخرى ذوي المصالح.			

المحور الثاني: الانـفـاق الجـبائي				
الرقم	الــفــقــرات	معارض	محايد	موافق
24	دراسة إمكانية وجود طرق بديلة لتحقيق برامج الإنفاق الجبائي من حيث التكلفة.			
25	دراسة آليات تقدير برامج الإنفاق الجبائي وقياس النتائج المترتبة عنها.			
26	استخدام معياري الكفاءة والفعالية في تقييم فعالية سياسة الإنفاق الجبائي.			
27	مقارنة المنافع الناجمة عن الإنفاق الجبائي والتضحيات التي تتحملها الخزينة العامة مقابل منح الإنفاق الجبائي.			
28	استخدام الانفاق الجبائي يواجه العديد من العراقيل و التحديات و أهمها التهرب الضريبي.			
29	ينبغي أن تتناسب أهمية الإعفاءات و التخفيضات مع درجة أهمية كل نشاط.			
30	تساعد سياسة الانفاق الجبائي على التأثير في المستثمرين وتشجعيهم على الإستثمار.			
31	تساهم سياسة الانفاق الجبائي في زيادة إيرادات الخزينة.			
32	تحديد مصدر الإنفاق الجبائي على سبيل المثال إنفاق جبائي ناجم عن أحكام القانون الجبائي يساهم في تحقيق الشفافية			
33	تعمل الحوكمة على تطبيق نظم مالية و محاسبية سليمة تساهم في تحقيق جودة المعلومات			
34	توسيع القاعدة الضريبية على المدى الطويل في ظل سياسة إنفاق جبائي فعالة وملائمة، حيث أن هذه السياسة من شأنها أن تزيد الفروع الإنتاجية.			