الرقابة الجبائية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية في بيئة الأعمال الجزائرية " دراسة ميدانية "

Tax Control as a Mechanism for Activating the Principles of Tax Governance in the Algerian Business Environment- A Field Study -

عز الدين عوان[1]، محمد زرقون [2]، محمد السعيد سعيداني [3*]

[2] مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط (الجزائر)
(A.aouane@lagh-univ.dz)

[1] مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)
(Zergoune.me@univ-ouargla.dz)

[3] مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط (الجزائر)
(Saidanimouha@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2026/04/17؛ **تاريخ المراجعة**: 2026/04/17؛ **تاريخ القبول**: 2026/05/26

ملخص : هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية بإعتبارها من أهم الآليات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية القوائم المالية ومن مدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات الجبائية وذلك من خلال تطبيق المبادئ والآليات التي ترتكز عليها الحوكمة الجبائية، وقد تناولت الدراسة موضوع الحوكمة الجبائية وإسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئها من خلال دراسة ميدانية على شكل إستبانة شملت عينة حجمها 102 مفردة تنوعت من أكاديميين إلى مهنيين داخليين وخارجيين.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية تؤثر على الإيرادات الجبائية بعلاقة طردية، مما يزيد من المحاسبة والمسائلة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة الأمر الذي يعمل على زيادة الإفصاح الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية في التعامل مع حقوق المكلفين بالضريبة بغية الحفاظ على أموال الخزينة العمومية وهذا ما يبين مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاح: رقابة جبائية، حوكمة جبائية، مبادئ الحوكمة الجبائية.

تصنيف JEL : P40؛ M42؛ H26.

Abstract: This study aimed to highlight the role of tax control in activating the principles of tax governance by emphasizing its impact as one of the key mechanisms employed by the tax administration to verify the credibility of financial statements and ensure compliance with tax laws and regulations. This is achieved through the application of the principles and mechanisms upon which tax governance is based. The study explored the topic of tax governance and the contributions of tax control in activating its principles. through a field study in the form of a questionnaire administered to a sample of 102 individuals, including academics and both internal and external professionals.

The study concluded that tax control, as a mechanism of tax governance, has a positive correlation with tax revenues. It enhances accountability and responsibility for both taxpayers and the tax administration by enforcing the tax control process on taxpayers. This leads to increased tax disclosure and the realization of tax justice in dealing with taxpayers' rights, with the ultimate goal of preserving public treasury funds. This highlights the contribution of tax control to the activation of tax governance principles within economic institutions.

Key words: Tax Control, Fiscal Governance, Principles of Tax Governance.

Jel Classification Codes : P40, M42, H26.

* محمد السعيد سعيداني ، Saidanimouha@gmail.com

I- تمهيد :

ظهرت الحوكمة نتيجة الأزمات المالية والإقتصادية في العالم في ظل العولمة وإنفصال الإدارة عن الملكية من أجل منع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال فعلى الرغم من نجاحها في حل العديد من الأزمات المالية العالمية من خلال قيامها بإنشاء قواعد تسييرية تتميز بالرشادة عملت على ضبط النفقات العامة للدولة غير أنه وفي نفس الوقت برزت الحاجة إلى تطوير الإيرادات العامة للدولة من خلال البحث عن طرق فعالة لتمويل السياسة المالية والتي توفر من خلالها الدولة الإيرادات لتغطية النفقات، وبإعتبار الضريبة تشكل أهم أدوات التحصيل المالي التي تساهم في توزيع الأعباء العامة تم الإتجاه إلى ضرورة ربط الجباية بالحوكمة من أجل تحقيق أهدافها المسطرة فظهر بذلك مفهوم جديد أطلق عليه الحوكمة الجبائية.

تمثل الحوكمة الجبائية إطار متكامل لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والمصالح الإدارية ذات العلاقة بغية تحقيق الرقابة على الفاعلين الإقتصاديين ولتحقيق ذلك عملت الجزائر كغيرها من الدول على القيام بجملة من الإصلاحات الجبائية بغية تحقيق جملة من الأهداف التنموية كان هدف هذه الإصلاحات تحديد مبادئ الحوكمة الجبائية والتي لا تخرج عن نطاق مبدأ الحوكمة عموما.

يحتل تطبيق الحوكمة الجبائية في النظام الجبائي أهمية كبيرة بإعتباره وسيلة رقابية وقائية تعمل على ضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي والتخفيف من التهرب الضريبي وتقويم الإعوجاج في تحصيل الضريبة وحتى يتحقق ذلك لابد من العمل على تفعيل مبادئها من خلال تحسين والرفع من كفاءة عملية الرقابة الجبائية بصفة عامة وعملية التحقيق الجبائي بصفة خاصة.

وفقا لما سبق تتبلورت إشكالية الدراسة والتي سنحاول الإجابة عليها من خلال دراستنا والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

I-1 إشكالية الدراسة: ما مدي مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية في بيئة الأعمال الجزائرية ؟

من أجل معالجة الإشكالية الرئيسية للمشكلة، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما المقصود بعملية الرقابة الجبائية وما هي أهم آلياتها؟
2. ما هو مفهوم الحوكمة الجبائية وما هي أهم مبادئها؟
3. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$ ؟
4. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$ ؟
5. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$ ؟
6. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمواجهة تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية لصعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

I-2 فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية الرئيسية، نقترح الفرضيات التالية كأجوبة للتساؤلات الفرعية:

- من خلال الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة مع مراعاة حقوقهم وإلتزاماتهم.
- تشمل الحوكمة الجبائية إطار متكامل لحوكمة العلاقة بين الإدارة الجبائية والأطراف ذات العلاقة الأمر الذي يسمح بالتتبع السليم والرقابة على أداء الفاعلين الإقتصاديين والهيئات الإدارية ذات الإختصاص.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي.
- يواجه تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

I-3 أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في أهم متغيرات الدراسة (الرقابة الجبائية، الحوكمة الجبائية) ودورهما في حماية أصحاب المصالح داخل المؤسسة الاقتصادية وتوفير الشفافية والنزاهة من جهة، والحد من الممارسات الإحتيالية واللاخلاقية التي تعمل على تحقيق المصالح الشخصية لبعض الأطراف على حساب مصالح أطراف أخرى مما يعمل على مكافحة الفساد الإداري والمالي داخل المؤسسة الاقتصادية.

I-4 أهداف الدراسة: تتمثل في:

- محاولة التعريف بموضوع الرقابة الجبائية المطبق من طرف الإدارة الجبائية والمقننة بموجب القانون الجبائي بهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛
- توضيح المفاهيم المتعلقة بالحوكمة الجبائية ومتطلباتها وآليات تطبيقها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية والإقتصاد الوطني وباقي الأطراف ذوي العلاقة.؛
- توضيح العلاقة بين عملية الرقابة الجبائية وتفعيل مبدأ الشفافية الجبائية في المؤسسة الإقتصادية؛
- توضيح العلاقة بين عملية الرقابة الجبائية وتفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية في المؤسسة الإقتصادية؛

- توضيح العلاقة بين عملية الرقابة الجبائية وتفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي في المؤسسة الإقتصادية؛
- استكشاف ما اذا كانت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية وتحديد التحديات التي تعترض تطبيقها في واقعها العملي.

I-5 الدراسات السابقة:

➢ **الدراسة الأولى**[1]: دراسة للباحثين طلوش فارس & علوان رمزي بعنوان: «**الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية – دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خنشلة –** » مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2022، هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على رفع الحصيلة الضريبية ، وقد توصلت الدراسة الى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في الرقابة الجبائية لها دور جد مهم في الحفاظ وإسترجاع جزء هام من الإيرادات الضريبية وفي الأخير ينتج لنا أن الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الضريبية لها دور فعال في تكريس مبادئ الحوكمة الضريبية والحفاظ على أموال الخزينة العمومية من أشكال التهرب والغش الضريبيين.

➢ **الدراسة الثانية**[2]: دراسة للباحثة بوعمامة مريم بعنوان: « **دور تطبيق الحوكمة في إدارة الضرائب لتفعيل الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لناحية سطيف**»، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2025، والتي هدفت إلى إبراز واقع تطبيق المبادئ العامة للحوكمة في المجال الجبائي وبالتحديد في إدارة الضرائب وقد إعتمدت الدراسة في الجانب النظري على المنهج الإستقرائي والإستنباطي في حين كانت الدراسة الميدانية عبارة عن بحث نوعي يستكشف واقع حوكمة الرقابة الجبائية في الجزائر بإعتماد مقابلات شبه موجهة تشمل عينة من مسؤولي الإدارة الجبائية لناحية سطيف، وقد توصلت الدراسة إلى أنه ورغم غياب الإطار المفاهيمي والعملي للحوكمة الجبائية في الجزائر الا أن إدارة الضرائب قدمت عدة جهود من أجل تبني مفهوم الحوكمة وتطبيق مبادئها لإنجاح أهداف السياسة الجبائية.

I-6 الحوكمة الجبائية وإسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئها.

I-6-1 مفهوم وأهمية الحوكمة الجبائية: إن مفهوم الحوكمة الجبائية مفهوم حديث النشأة كان نتاج التطور في مفهوم الحوكمة التي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في ظل العولمة من جهة وإنفصال الملكية عن الإدارة في ظل نظرية الوكالة من جهة أخرى

تعتبر أول إنطلاقة في مفهوم الحوكمة الجبائية من خلال تسليط الضوء على أهمية الضرائب في تحقيق الحوكمة الرشيدة سنة 1991 من طرف Deborah Brautigam في حين أن البنك الدولي قدم تقرير أشار فيه إلى شروط إدخال تعزيز المساءلة والمشاركة والشفافية والقدرة على التنبؤ إذ تم التأكيد من خلالها على الدور المهم للضرائب في تشكيل الحوكمة، ليتطور بعد ذلك مفهوم الحوكمة الجبائية بواسطة Chaudhry Kiren سنة 1997 الذي كان مقتنعا بأن التغيرات الحاصلة في تمويل الدولة لها أثر مباشر على طريق عمل الحكومات ووفقا لهاته الأعمال أصبحت العلاقات الجبائية الحجر الأساس بالنسبة للحوكمة[3].

عرفها البنك الدولي على أنها جملة الضوابط والقواعد والإجراءات التي تتم بموجبها إدارة المؤسسة الجبائية والرقابة عليها، وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية على أنها نظام شامل لمجموعة القوانين والضوابط والقواعد والإجراءات واللوائح التي تدار بها الإدارة الجبائية من أجل تنظيم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة[4].

وحسب تقرير كابري فهي تعني قدرة الدولة على تعبئة مواردها بأسلوب كفؤ وفعال وشفاف وخاضع للمساءلة لكي تتمكن من تنفيذ سياستها وبرامجها التنموية[5].

يمكن القول أن الحوكمة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والإجراءات التي تعمل الإدارة الجبائية من خلال ممارستها لها لتحقيق مايلي:

- ضبط أداء الإدارة الجبائية؛
- تحقيق والجودة والتميز في الأداء من خلال الأساليب المناسبة لتحقيق الخطط والأهداف المسطرة؛
- توفير أكبر قدر ممكن من المصداقية بينها وبين الأطراف ذات المصالح وزيادة ثقتهم في تعاملاتهم مع الإدارة الجبائية؛
- فرض مبدأ المساءلة على جميع العاملين بها؛
- المحافظة على أموال الخزينة العمومية وحمايتها من الضياع.

➢ **أهمية الحوكمة الجبائية لدى المكلف بالضريبة:** إن تطبيق الحوكمة الجبائية يعود بفوائد عديدة على المكلف بالضريبة يمكن شرحها من خلال الأوجه التالية[6]:

- زرع الثقة والإطمئنان من خلال قيام الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الجبائية دون التعسف في ممارسة حقوقها وسلطاتها مع المحافظة على حقوق الخزينة العمومية؛
- المحافظة على حقوق المكلف بالضريبة مع مراعاته لمبدئي الإفصاح والشفافية مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الجبائية؛
- منح المكلف بالضريبة الرغبة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه في آجالها القانونية.

➢ **أهمية الحوكمة الجبائية لدى الإدارة الجبائية:** إن تطبيق الحوكمة الجبائية يعود بفوائد عديدة لدى الإدارة الجبائية يمكن شرحها من خلال الأوجه التالية[7]:

- التخفيض من المنازعات الجبائية؛
- توفير أساليب وسبل جمع الحصيلة الجبائية بدقة وإحكام الحد من حالات التهرب الضريبي؛
- توفير جو من المرونة في العمل داخل الجهاز الجبائي؛
- الكفاءة والفعالية في تطبيق القوانين الجبائية.

وهناك نقاط أخرى تعبر عن أهمية الحوكمة الجبائية نذكر منها مايلي:

- مكافحة الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي؛
- تقليل الأخطاء إلى أكبر قدر ممكن من خلال إستخدام مختلف آليات الرقابة الجبائية؛
- تسهيل العمل في الإدارة الجبائية؛
- توفير جو مناسب للعمل يتميز بالثقة بين الموظفين مما يعمل على تحسين مستوى أدائهم وإستغلال قدراتهم؛
- خلق حقل لتبادل المعلومات بين موظفي الإدارة الجبائية والمتعاملين الخارجيين (المحاسبين، محافظي الحسابات، المستشارين الجبائيين....).

I-6-2 أطراف الحوكمة الجبائية:

إن كل نظام أو قانون يتطلب توفير الأشخاص الواجب عليهم تطبيقها إذ من دونهم لا يمكن أداؤها، والحوكمة الجبائية هي بدورها تتطلب وجود عدة أطراف تعمل في شكل منظومة متكاملة وبطريقة تعاونية لتحقيق أهداف الحوكمة الجبائية.

➢ **التشريع الجبائي:** إن فرض أي ضريبة أو رسم يجب أن يستند إلى أساس قانوني يحكم وينظم الإصدار والتطبيق ويمثل التشريع الجبائي الإطار المنظم لعملية فرض الضرائب وتحصيلها وكل ماله علاقة بالضريبة ويمكن أن يعمل على تحسينها وتسهيل عملية أدائها.

➢ **الإدارة الجبائية:** تمثل الإدارة الجبائية الطرف الثاني في العلاقة الضريبية وهي إحدى الإدارات الهامة التي يقاس بيها تنفيذ وتطبيق القوانين الجبائية بهدف تحصيل الإرادات الجبائية لتغطية النفقات العمومية.

➢ **المجتمع الجبائي:** يشكل المجتمع الجبائي المكلفين بالضريبة الطبيعيين والمعنويين وكذا الأطراف ذات المصالح الأخرى ممن يتعاملون مع الإدارة الجبائية.

I-6-3 أبعاد الحوكمة الجبائية: لا يمكن أن يتم إرساء الحوكمة الجبائية دون أن تتوفر لها عدة أبعاد مترابطة ومتصلة فيما بينها ولا يمكن الإستغناء عن أي بعد فيها، تعمل على التأثير في كل من سلوكيات الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

➢ **البعد السياسي:** يعتبر هذا البعد وليد العلاقة التاريخية بين الحوكمة الجبائية والمواطنين وتطورها وبلورتها في شكل بعد تمثيلي وسياسي، إذ لا يمكن تصور تجسيد الحوكمة في الإدارة الجبائية دون وجود داعم سياسي يقوم على الشرعية وينادي بتطبيق مبادئ الحوكمة هذا ما يعمل على إنشاء تفاعل إيجابي بين السلطة الحاكمة وأطراف الحوكمة الجبائية، إذ تحتاج الحوكمة الجبائية إلى مؤسسات قابلة للمحاسبة والمحاسبة من جهة وإلى وسائل تمكن المكلفين بالضريبة من المشاركة في إعداد السياسة الجبائية من جهة أخرى[8].

➢ **البعد الاقتصادي:** يتمحور البعد الاقتصادي للحوكمة الجبائية توجيه عمل الدولة في إعادة تجديد الدور الاقتصادي للدولة وذلك من خلال[9] (تحقيق إستقرار الاقتصاد الكلي، إصلاح الإطار التنظيمي، تخفيض حجم الإنفاق العمومي).

➢ **البعد الإجتماعي:** يتعلق البعد الاجتماعي للحوكمة الجبائية بطبيعة وبنية السياسات العمومية ومدى تأثيرها على حياة السكان، إذ تعمل على رفع المستوى المعيشي للمواطنين وتحسين نوعية الحياة وعلاقتهم مع المجتمعات الأخرى من جهة ومن جهة أخرى تهدف إلى تلبية حاجات الناس في الحاضر والمستقبل[10].

➢ **البعد الإداري:** يرتكز هذا البعد أساسا على عمل الإدارة العمومية ومدى كفاءة وفعالية موظفيها.

I-6-4 آليات الحوكمة الجبائية في الإدارة الجبائية: هناك عدة آليات للحوكمة الجبائية تتماشى وتتناسب مع المنظومة الجبائية وتساعد الإدارة الجبائية في تسيير نظام العمل وإنجاز مهامها بكفاءة وفعالية؛

أولا- الرقابة الجبائية: تشكل الرقابة الجبائية أداة تعتمد عليها الإدارة الجبائية من أجل مكافحة التهرب الضريبي لما لها من دور مهم في ضمان حقوق الخزينة العمومية من جهة وردع المكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛

تعرف الرقابة الجبائية على أنها عملية تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة[11].

وتعرف أيضا على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض كشف ما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والإلتزامات الجبائية[12].

ثانيا- الإلتزام الجبائي: يقصد به الإمتثال للأحكام والقوانين الجبائية من خلال إلتزام المكلفين بالضريبة بتأدية حقوقهم تجاه الإدارة الجبائية وفي نفس الوقت إلتزام الإدارة الجبائية بالحفاظ على حقوق وضمان المكلفين بالضريبة.

ثالثا- المخاطر الجبائية: تشكل إدارة المخاطر الجبائية أحد أهم آليات الحوكمة الجبائية التي تحد من قدرة الإدارة الجبائية في تحقيق أهدافها ومهامها لذا كان لزاما على الإدارة الجبائية التعرف عليها والعمل على تحليلها تفسيرها وتقييمها بهدف الوصول إلى الحلول الممكنة والمناسبة لتفاديها، فعدم إلتزام المكلفين بالضريبة بالأحكام التشريعية والقوانين الجبائية يؤدي حتما إلى ضياع حقوق الدولة من الضرائب مما سيتولد عنه خلافات ومنازعات ضريبية[13]. ويمكن حصر المخاطر الجبائية فيما يلي:

- مخاطر الحصر الضريبي للنشاطات الاقتصادية الخاضعة للضريبة؛
- مخاطر الفحص الضريبي الناتجة عن الإقرارات الضريبية الخاطئة أو الحسابات الوهمية؛
- مخاطر تزايد المنازعات الجبائية؛
- مخاطر نقص الحصيلة الضريبية بسبب عامل التضخم؛
- مخاطر التقادم الضريبي سواءا في فرض الضريبة أو تسديدها.

رابعا- الحوافز الجبائية: تشكل الحوافز الجبائية أهم الحوافز المقدمة للمكلفين بالضريبة لجذب الإستثمارات سواءا الداخلية أو الخارجية لكونها تساهم في زيادة حركة الاقتصاد الوطني لذا يمكن إعتبارها ميزة إقتصادية قابلة للتقدير يتم تحديدها تبعا لمعايير تحددها الدولة مسبقا، ومن بين أهم هذا الحوافز نجد الإعفاءات الضريبية والتخفيضات الضريبية.

I-6-5 مبادئ الحوكمة الجبائية: حتى يتكامل النظام الجبائي مع نظام الحكم الراشد وجب توفر مجموعة من المبادئ تعمل على إنشاء ضريبة فعالة وتعزيز مسائلة الحكومات للمجتمع الجبائي، وهناك من يرى أن مبادئ الحوكمة الجبائية تكتسب طابعا محليا نظرا لإختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية من للد لآخر إلا أنه وعموما يمكننا القول أن مبادئ الحوكمة الجبائية مستوحاة من مبادئ الحوكمة العامة وحوكمة الشركات

أولا- الشفافية الجبائية: تعد الشفافية الجبائية أسلوب أو طريقة يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات على المكلفين بالضريبة وذلك بهدف زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم ودرجة الوعي لديهم[14].

ثانيا- المسائلة والمسؤولية: وتعرف بأنها الالتزام المفروض على المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بإثبات أنه قد نجح في إستغلال إدارة الموارد الاقتصادية الموجودة تحت تصرفه وفقل لما تنص عليه القوانين والأنظمة والسياسات السائدة[15].

ثالثا- الإنصاف الجبائي: يشكل مبدأ الإنصاف الجبائي أو ما يعرف بالعدالة الجبائية مبدأ أساسي من مبادئ الحوكمة الجبائية يرتكز أساسا على إرساء الحماية القانونية لأطراف الحوكمة الجبائية.

I-6-6 إسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية:

أولا- إسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية: من خلال:

1. العمل على توعية المؤسسات قيد التحقيق بضرورة أن تكون تصريحاتهم ذات مصداقية وخالية من الأخطاء وهذا مايعمل على دعم عملية الإفصاح؛
2. تعديل الأخطاء الضريبية الواردة في التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتحسين طرق معالجتها؛
3. كشف مواطن الخطر الجبائي في المؤسسة الناتجة عن غياب الإفصاح التام، ومساعدة المؤسسة في تجنبها من خلال تذكيرها بإلتزاماتها الجبائية المنصوص عليها قانونا؛
4. التأكد من مدى الإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمستندة للنظام المحاسبي المالي؛

5. تحديد النقاط الواجب الإفصاح عنها من طرف المؤسسة الاقتصادية؛
6. التأكد من مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق القوانين والأنظمة الجبائية؛
7. العمل على إعادة التأسيس الضريبي للتصريحات المكتتبة مما يؤدي إلى تحسين الشفافية في المعلومات التي تقدمها المؤسسة الإقتصادية لتفادي العقوبات التي تؤثر عليها؛
8. يضفي تقرير التحقيق الجبائي الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة بالتصريحات الجبائية للمؤسسة الإقتصادية؛
9. بساطة إجراءات عملية التحقيق الجبائي تمكن المؤسسة الإقتصادية من ممارسة حقها في الإطلاع والطعن وهذا ما يضفي مزيدا من الشفافية على مخرجاتها.

ثانيا– إسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية: من خلال:

1. يمارس المحقق الجبائي في إطار عملية التحقيق الجبائي حقه في الحصول على جميع المعلومات التي تخدم عملية التحقيق وهذا ما يعمل على تحديد النقاط التي ستكون محل مسائلة؛
2. منح الادارة الجبائية الحق في مسائلة الإدارة التنفيذية للمؤسسة الإقتصادية عن الممارسات غير القانونية التي تمّ إكتشافها نتيجة عملية التحقيق الجبائي؛
3. محاربة طرق التهرب الضريبي من خلال إخضاع المؤسسة إلى مبدأ المسائلة القانونية في حالة ثبوت التهرب الضريبي؛
4. تساهم جميع المراحل التي تمر بيها عملية التحقيق الجبائي (التحضير –الإعداد –الإستفسار) في تفعيل مبدأ المسائلة؛
5. حددت المواد 11، 11 مكرر، 12 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بحق الإدارة الجبائية في الرقابة على ضرورة إبلاغ المؤسسة بكافة مراحل عملية التحقيق ونتائجها من أجل تحميلها للمسؤولية الكاملة؛
6. تسعى عملية التحقيق الجبائي إلى إكتشاف النقائص والإختلالات وإبلاغها للمسؤول الأول عن المؤسسة الإقتصادية في إطار تحديد المسؤولية؛
7. في خضم عملية التحقيق الجبائي يقوم المحققين بعقد سلسلة من الإجتماعات مع المؤسسة الإقتصادية قيد التحقيق ممثلة بالمسؤول عنها في إطار تفعيل مبدأ المسؤولية؛
8. عند إنتهاء عملية التحقيق الجبائي يقوم المحقق الجبائي بإبلاغ مسؤول المؤسسة بنتائج العملية ومنحه فترة للرد بإعتباره المسؤول أمام الإدارة الجبائية.

ثالثا– إسهامات الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي: من خلال:

1. توضيح النقاط الخاصة بالقانون الجبائي والتي تسبب مشاكل كبيرة لدى المؤسسة مما يسهم في تحسين الإلتزام الضريبي مستقبلا؛
2. تحسين العلاقة بين المؤسسة الإقتصادية والإدارة الجبائية من خلال فتح قنوات الحوار وهذا ما يسهم في الرفع من مستوى الإلتزام الضريبي؛
3. التخفيض وبشكل تدريجي لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال زيادة الإلتزام الضريبي الطوعي للمؤسسة الاقتصادية؛
4. زيادة الإلتزام الضريبي للمؤسسة الاقتصادية من خلال خوفها من التعرض لعملية التحقيق الجبائي بصفة متكررة؛
5. تقوم عملية التحقيق الجبائي بمراعاة المركز المالي والشخصي والإجتماعي للمؤسسة الإقتصادية محل التحقيق من خلال فتح قنوات الحوار بينها وبين الإدارة الجبائية بغية الوصول إلى شخصنة الضريبة؛
6. عملية إختيار المؤسسات الإقتصادية الخاضعة للتحقيق الجبائي تخضع لمجموعة من المعايير تحت شعار عمومية الضريبة بغية الوصول إلى تحقيق العدالة الضريبية؛
7. تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي؛
8. تحدد عملية التحقيق الجبائي طبيعة الأنظمة الجبائية التي تخضع لها المؤسسة الإقتصادية محل التحقيق وهذا ما يعمل على الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي.

II – الطريقة والأدوات:

بعد التطرق إلى أهم المفاهيم في الجانب النظري سنحاول في هذا الجانب إسقاط ما تم دراسته على مجموعة من موظفي الضرائب والمكلفين بالضريبة والمحاسبين ، وذلك للتأكد من صحة الفرضيات المطروحة فيما يخص موضوع الدراسة، وذلك من خلال التطرق للعناصر التالية:

II–1 عينة الدراسة: شملت عينة الدراسة 102 فردًا، تنوعت من أكاديميين إلى مهنيين داخليين وخارجيين.

II–2 اختبار أداة الدراسة: تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- **المحور الأوّل:** مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية؛

- **المحور الثاني**: مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية؛
- **المحور الثالث**: مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الانصاف الجبائي؛
- **المحور الرّابع**: الصعوبات المواجهة لتطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية في المؤسّسة الاقتصادية الجزائرية.

وقد تم إعداد الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي وللتأكد من ثبات أداة الدراسة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)بين أبعاد ومحاور الاستبيان ككل، حيث تحصّلنا على النتائج المبيّنة في الجدول الموالي:

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ألفا كرونباخ مرتفعة بحيث تنحصر قيمتها ما بين 0.854 في حدها الأدنى و0.907 في حدها الأقصى مما يدل على ثبات الدراسة، في حين بلغ معامل الثبات للدراسة ككل ما يساوي 0.977 أي ما يقارب نسبة 98% وهي نسبة ممتازة لثبات وصدق الإستبيان ككل.

II-3 دراسة خصائص أفراد عينة الدراسة:

1) السن:

يتضح من الجدول رقم (02) وجود تباين في أعمار عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا هي الفئة من 40-49 سنة بنسبة 51% تليها الفئة أكثر من 49 سنة بنسبة 28% لكون أفراد عينة الدراسة من الإطارات ذوي الخبرة.

2) المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (03) أن 2.9% من عينة الدراسة لديهم مستوى ثانوي، 25.5% من هذه العينة لديهم شهادة ليسانس، في حين كانت أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة من مؤهلهم العلمي دكتوراه وشهادة الماجستير حيث بلغت نسبتهم على التوالي: 40.2% و31.4%، وعليه نستنتج أن أغلب أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات جامعية عليا وهذا ما يضمن واقعية وصدق الإجابات المتحصل عليها ويزيد في ثرائها الأكاديمي والمهني.

3) الوظيفة:

يتضح من الجدول رقم (04) أن أعلى نسبة كانت لفئة المحققين الجبائيين بنسبة 30.4% لإطلاعهم الواسع على متغيرات الدراسة بسبب تخصصهم في ميدان الجباية، تليهم فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 24.5% وهي نسبة جيدة وتعود لتخصصهم الأكاديمي تأتي بعدها الفئات المتبقية من رؤساء مصلحتي المالية والمحاسبة ومدير عام.

4) الخبرة الوظيفية:

يتضح من الجدول رقم (05) أن أعلى نسبة خبرة هي للفئة 15 سنة فأكثر بنسبة 56.9% والتي تضم في الغالبية محققي الجباية والأساتذة الجامعيين، تليها فئة من 10-14 سنة بنسبة 29.4%. وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مهنية جيدة.

III – النتائج ومناقشتها:

III-1 تحليل اتجاهات الأفراد:

III-1-1 اتجاه الأفراد حول فقرات المحور الأول:

يتبين من الجدول رقم (06) أنّ غالبية أفراد العيّنة توافق على جميع فقرات بعدي المحور الأوّل، وهذا ما يعكسه المتوسّط الحسابي العام المرجّح لبعدي الدراسة المتمثّل في مدى فعالية التحقيق الجبائي في تحقيق مبدأي الإفصاح والشفافية، حيث بلغ معدّل 1.90، والانحراف المعياري (0.843) وكذا مستوى الدلالة "0.000" وهو أقل من 0.05 والوزن النسبي العام لهذا المحور بمعدّل 81.5، وعليه نستطيع القول بأنّ وتبعا لعيّنة الدراسة المستهدفة فانّ التحقيق الجبائي يعمل وبفعالية في تحقيق مبدأي الإفصاح والشفافية و هذا ما يتجلى وبوضوح من خلال جميع المعايير الإحصائية المستخدمة في هذا التحليل.

III-1-2 اتجاه الأفراد حول فقرات المحور الثاني:

يتبين من الجدول رقم (07) أنّ غالبية أفراد العيّنة توافق على جميع فقرات بعدي المحور الثاني، وهذا ما يعكسه المتوسّط الحسابي العام المرجّح لبعدي الدراسة المتمثّل في مدى فعالية التحقيق الجبائي في تحقيق مبدأي المسائلة و المسؤولية، حيث بلغ معدّل 1.97، والانحراف المعياري (0.953) وكذا مستوى الدلالة "0.000" وهو أقل من 0.05 و الوزن النسبي العام لهذا المحور بمعدّل 80.7، وعليه نستطيع القول بأنّ وتبعا لعيّنة الدراسة المستهدفة فانّ التحقيق الجبائي يعمل وبفعالية في تحقيق مبدأي المسائلة والمسؤولية وهذا ما يتجلى وبوضوح من خلال جميع المعايير الإحصائية المستخدمة في هذا التحليل.

III-1-3 اتجاه الأفراد حول فقرات المحور الثالث:

يتبين من الجدول رقم (08) أنّ غالبية أفراد العيّنة توافق على جميع فقرات بعدي المحور الثّالث، وهذا ما يعكسه المتوسّط الحسابي العام المرجّح لبعدي الدراسة المتمثّل في مدى فعالية التحقيق الجبائي في تحقيق مبدأي الالتزام الضريبي و العدالة الضريبية، حيث بلغ معدّل 1.99، والانحراف المعياري (0.998) وكذا مستوى الدلالة "0.000" وهو أقل من 0.05 و الوزن النسبي العام لهذا المحور بمعدّل 81.9، وعليه نستطيع القول بأنّ وتبعا لعيّنة الدراسة المستهدفة فانّ التحقيق الجبائي يعمل وبفعالية في تحقيق مبدأي الالتزام والعدالة الضريبية وهذا ما يتجلى وبوضوح من خلال جميع المعايير الإحصائية المستخدمة في هذا التحليل.

III-1-4 اتجاه الأفراد حول فقرات المحور الرابع:

من خلال تحليل الإجابات المتحصل عليها في الجدول رقم (09)، يتضح وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات المحور، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 2.38 وبإنحراف معياري إجمالي يقدر بـ 0.853 مما يشير إلى مواجهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى العديد من الصعوبات والمعوقات التي تعيق تبنيها لمبادئ الحوكمة الجبائية.

وفيما يلي عرض لأهم 05 صعوبات ومعوقات رأت أفراد عينة الدراسة أنها الأهم:

1- إحتلت العبارة رقم 01 والمتمثلة في [وجود نقائص وأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات نتيجة غياب المنافسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية] المرتبة الأولى بوزن نسبي 79.4%.

2- إحتلت العبارة رقم 08 والمتمثلة في [نقص الاهتمام بالوظيفة الجبائية ضمن وظائف المؤسسة بالرغم من أهميتها البالغة] المرتبة الثانية بوزن نسبي 68.6%.

3- إحتلت العبارة رقم 09 والمتمثلة في [عدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح بإستخدام وتفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية] المرتبة الثالثة بوزن نسبي 67.6%.

4- إحتلت العبارتين 02 والمتمثلة في [غياب الوعي الجبائي وعدم الفهم للتأصيل القانوني للأنظمة الجبائية] و05 والمتمثلة في [نقص المعرفة والإدراك بأهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية] المرتبة الرابعة بوزن نسبي 66.7%.

5- إحتلت العبارة رقم 07 والمتمثلة في [غياب التأصيل القانوني الذي يوجب تبني مبادئ الحوكمة الضريبية] المرتبة الخامسة بوزن نسبي 65.7%.

إضافة لما سبق فان جميع مستويات الدلالة الإحصائية لعبارات هذا البعد كانت مساوية لـ: "0.000" وهي أقل من 0.05 أي أن هذه العبارات لها دلالة معنوية وهذا ما يؤكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا المحور من الدراسة.

III-2 إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي تمّ إعتمادها في الدراسة والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية تمّ التوصل إلى نتائج إختبار الفرضيات التالية:

III-2-1 اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على أنه « من خلال الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة مع مراعاة حقوقهم وإلتزاماتهم »، فقد توصلنا نظريا إلى الاتفاق على أنها صحيحة ذلك أن التحقيق الجبائي يعتبر آلية من أهم آليات الرقابة الجبائية التي تسلكها الإدارة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي، والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة ومن مسك محاسبة قانونية ومنتظمة تعكس نشاطهم ومداخيلهم الحقيقية.

III-2-2 اختبار الفرضية الثانية: بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في « تشمل الحوكمة الجبائية إطار متكامل لحوكمة العلاقة بين الإدارة الجبائية والأطراف ذات العلاقة الأمر الذي يسمح بالتتبع السليم والرقابة على أداء الفاعلين الإقتصاديين والهيئات الإدارية ذات الإختصاص »، فقد توصلنا نظريا إلى الاتفاق على أنها صحيحة ذلك كون أن الحوكمة الجبائية تشكل الدور الجديد للإدارة الجبائية التي تسعى من خلاله إلى تحقيق الصلابة والشفافية في الرقابة الجبائية.

III-2-3 اختبار الفرضية الثالثة: بالنسبة للفرضية الثالثة والمتمثلة في « تساهم الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية »، ومن خلال دراستنا تمّ تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا من خلال إبراز أهم النقاط التي يمكن من خلالها لعملية التحقيق الجبائي أن تسهم في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية، وميدانيا لاحظنا أن جميع القيم الاختبارية المجدولة T أقل من قيمة TEST VALUE المحسوبة المساوية لـ: 2.6، وبالتالي فهي تقع ضمن مجال الموافقة إضافة إلى ذلك فانّ الوزن النسبي العام لهذا الجزء من الدراسة (المحور الأوّل) = 81.5، كما أنّ مجموع الفروقات بين معدّل العينة و معدّل المجتمع الكلي (Mean Difference) هو اختلافات عشوائية بالبيانات وليست بسبب فرق حقيقي، وعليه فالفرضية صحيحة.

III-2-4 اختبار الفرضية الرابعة: بالنسبة للفرضية الرابعة والمتمثلة في « تساهم عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية »، ومن خلال دراستنا تمّ تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا من خلال إبراز أهم النقاط التي يمكن من خلالها لعملية التحقيق الجبائي أن تسهم في

تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية، وميدانيا لاحظنا أن جميع القيم الاختبارية المحدولة T أقل من قيمة TEST VALUE المحسوبة المساوية لـ: 2.6، وبالتالي فهي تقع ضمن مجال الموافقة إضافة إلى ذلك فانّ الوزن النسبي العام لهذا الجزء من الدراسة (المحور الثاني) = 79.4 وهو أكبر من 60%، كما أنّ مجموع الفروقات بين معدّل العينة و معدّل المجتمع الكلي (Mean Difference) هو اختلافات عشوائية بالبيانات وليست بسبب فرق حقيقي، وعليه فالفرضية صحيحة.

III-2-5 اختبار الفرضية الخامسة: بالنسبة للفرضية الخامسة والمتمثلة في « تساهم عملية الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي »، ومن خلال دراستنا تمّ تأكيد صحة هذه الفرضية نظريا من خلال إبراز أهم النقاط التي يمكن من خلالها لعملية التحقيق الجبائي أن تسهم في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي، وميدانيا لاحظنا أن جميع القيم الاختبارية المحدولة T أقل من قيمة TEST VALUE المحسوبة المساوية لـ: 2.6، وبالتالي فهي تقع ضمن مجال الموافقة إضافة إلى ذلك فانّ الوزن النسبي العام لهذا الجزء من الدراسة (المحور الثالث) = 81.9 وهو أكبر من 60%، كما أنّ مجموع الفروقات بين معدّل العينة و معدّل المجتمع الكلي (Mean Difference) هو اختلافات عشوائية بالبيانات وليست بسبب فرق حقيقي، وعليه فالفرضية صحيحة.

III-2-6 اختبار الفرضية السادسة: بالنسبة للفرضية السادسة والمتمثلة في « يواجه تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية »، ومن خلال دراستنا تمّ تأكيد صحة هذه الفرضية ميدانيا فقد لاحظنا أن جميع القيم الاختبارية المحدولة T أقل من قيمة TEST VALUE المحسوبة المساوية لـ: 2.6، وبالتالي فهي تقع ضمن مجال الموافقة إضافة إلى ذلك فانّ الوزن النسبي العام لهذا الجزء من الدراسة (المحور الثالث) = 66.9 وهو أكبر من 60%، كما أنّ مجموع الفروقات بين معدّل العينة و معدّل المجتمع الكلي (Mean Difference) هو اختلافات عشوائية بالبيانات وليست بسبب فرق حقيقي، وعليه فالفرضية صحيحة.

IV- الخلاصة:

تشكل الرقابة الجبائية أحد الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في ضبط الأداء المالي والمحاسبي للمكلفين بالضريبة (سواءا كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية) وهذا عن طريق الإفصاح الحقيقي لمختلف مداخيلهم، ما من شأنه أن يجسد مبادئ الحوكمة الجبائية من خلال زيادة إيرادات الخزينة العمومية والحفاظ على أموالها من كافة أشكال الغش والتهرب الضريبي.

ولقدكان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة توضيح دور الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة العلاقة بينهما وإسقاط ذلك على الساحة الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية).

لقد توصلنا من خلال هذا الفصل لجملة من النتائج يمكن إختصارها فيما يلي:

- تمثل الحوكمة الجبائية الدور الجديد للإدارة الجبائية التي تسعى من خلاله إلى تحقيق الصلابة والشفافية في الرقابة الجبائية؛
- تقوم الحوكمة الجبائية على مجموعة من المبادئ تتمثل في الشفافية الجبائية، المحاسبة والمساءلة وكذا مبدأ الإنصاف الجبائي يجب أن تتوفر داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- إن عملية الرقابة الجبائية كآلية من أليات الحوكمة الجبائية تؤثر على الإيرادات الجبائية بعلاقة طردية، مما يزيد من المحاسبة والمسائلة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تفعيل عملية التحقيق الجبائي على المكلفين بالضريبة الأمر الذي يعمل على زيادة الإفصاح الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية في التعامل مع حقوق المكلفين بالضريبة بغية الحفاظ على أموال الخزينة العمومية؛
- أكدت الدراسة الميدانية أن عملية الرقابة الجبائية تساهم في دعم مبدئي الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية مما يسهم في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية؛
- أكدت الدراسة الميدانية أن عملية الرقابة الجبائية ومن خلال إجراءاتها ومبادئها ومراحل سيرها تعمل على تحميل مسيري المؤسسات الاقتصادية المسؤولية حول المعلومات المصرح بها من طرفهم وتضعهم أمام خانة المسائلة في حالة محاولة الإخفاء أو الغش أو التلاعب في التصريحات الأمر الذي يسهم في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية؛
- إتفق الدراسة الميدانية على أن عملية الرقابة الجبائية لها دور كبير في تحقيق العدالة الضريبية من خلال إخضاع جميع المكلفين بالضريبة إلى التحقيق الجبائي بمختلف أنواعه سواءا الرقابة اشكلية أو المعمقة هذا من جهة ومن جهة أخرى تعمل على غرس مبدأ الإلتزام الضريبي في وسط المكلفين بالضريبة وهذا مايسهم بشكل مباشر في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي؛
- هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أهمها وجود نقائص وأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات نتيجة غياب المنافسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية، نقص الاهتمام بالوظيفة الجبائية ضمن وظائف المؤسسة بالرغم من أهميتها البالغة وكذا غياب التأصيل القانوني الذي يوجب تبني مبادئ الحوكمة الضريبية.

على ضوء النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بالحوكمة الجبائية ومبادئها من طرف الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة؛
- تفعيل الدورات العلمية التكوينية من قبل ذوي الإختصاص بهدف التعريف ونشر الوعي المرتبط بالرقابة الجبائية عامة والتحقيق الجبائي خاصة هذا من جهة، والتعريف بمبادئ الحوكمة الجبائية وأهمية تطبيقاتها من جهة أخرى؛
- ضرورة العمل على نشر الوعي داخل المؤسسات الاقتصادية بأهمية الحوكمة الجبائية وضرورة تطبيق مبادئها؛
- ضرورة الاهتمام بتأهيل وتكوين المحاسبين والإداريين حول الرقابة الجبائية والحوكمة الجبائية من خلال إعداد برامج تكوين مستمرة حتى يتسنى لهم فهم مبادئ الحوكمة الجبائية وآليات التحقيق الجبائي؛
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التركيز على العنصر البشري وأهميته في تذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية؛
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الإقتداء بالمؤسسات العالمية في الاهتمام بالرؤية الإستراتيجية للحوكمة الجبائية وأهميتها في المساهمة في تقليل المخاطر الجبائية.

- ملاحق :

الجدول رقم (01): معامل الثبات Alpha Cronbach

المحور	المتغيّر	معامل الثّبات Alpha Cronbach
01	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الإفصاح	0.854
	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الشفافية	0.886
02	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ المسائلة	0.895
	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ المسؤولية	0.875
03	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الالتزام الضريبي	0.903
	مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ العدالة الضريبية	0.885
04		0.907
معامل الثّبات Alpha Cronbach لجميع فقرات الاستبيان		**0.977**

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	08	%07.8
من 30 الى 39 سنة	13	%12.7
من 40 الى 49 سنة	52	%51
أكثر من 49 سنة	29	%28
المجموع	**102**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثـانوي	3	%2.9
ليسـانس	26	%25.5
مـاجستير	32	%31.4
دكتوراه	41	%40.2
المجموع	**102**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير عام	11	%10.8
رئيس مصلحة المالية	19	%18.6
رئيس مصلحة المحاسبة	16	%15.7
أستاذ جامعي	25	%24.5
محقق جبائي	31	%30.4
المجموع	**102**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة الوظيفية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	07	%6.9
من 05-09 سنوات	07	%6.9
من 10-14 سنة	30	%29.4
15 سنة فأكثر	58	%56.9
المجموع	**102**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (06): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الشفافية الجبائية

الرّمز	العبارة	المتوسّط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال	الوزن النسبي	مستوى الدلالة
البعد الأول: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الإفصاح						
xo1	يمكن أن يعمل التحقيق الجبائي على توعية المؤسسات قيد التحقيق حتى تكون تصريحاتهم ذات مصداقية وخالية من الأخطاء هذا ما يعمل على دعم مبدأ الإفصاح	1.81	o.741	2	86.3	o.ooo
xo2	تساعد عملية التحقيق الجبائي على تعديل الأخطاء الضريبية وتحسين طرق معالجتها مما يساهم في تعزيز مبدأ الإفصاح	1.9o	o.976	1	82.4	o.ooo
xo3	يقوم المحقق الجبائي في إطار عملية التحقيق الجبائي بالتأكد من مدى الإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمستندة للنظام المحاسبي المالي	1.96	1.o52	2	82.4	o.ooo
xo4	تساهم عملية التحقيق الجبائي في تحديد النقاط الواجب الإفصاح عنها من طرف المؤسسة	2.1o	o.99o	2	76.5	o.ooo
xo5	تساهم عملية التحقيق الجبائي في كشف مواطن الخطر الجبائي في المؤسسة الناتجة عن غياب الإفصاح التام	1.99	o.948	2	77.5	o.ooo
البعد الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الشفافية						
xo6	عملية التحقيق الجبائي عملية منظمة تبدأ بالتخطيط والإشراف	1.94	1.o7o	1	78.4	o.ooo
xo7	يضفي تقرير التحقيق الجبائي الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة بالتصريحات الجبائية للمؤسسة	2.o2	1.o9o	2	76.5	o.ooo
xo8	تسعى عملية التحقيق الجبائي إلى التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة الجبائية	1.89	o.914	2	83.3	o.ooo
xo9	يسعى التحقيق الجبائي من خلال إعادة التأسيس الضريبي إلى تحسين الشفافية في المعلومات التي تقدمها المؤسسة لتفادي العقوبات التي تؤثر عليها	1.96	o.974	2	81.4	o.ooo
x1o	تتم عملية التحقيق الجبائي بشكل بسيط وبطريقة تمكن المؤسسة من ممارسة حقها في الإطلاع والطعن	2.o7	o.8o4	2	79.4	o.ooo
	جميع فقرات المحور الأوّل	**1.9o**	**o.843**	**2**	**81.5**	**o.ooo**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (07): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ المسائلة والمسؤولية

الرّمز	العبارة	المتوسّط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال	الوزن النسبي	مستوى الدلالة
البعد الأول: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ المسائلة						

Yo1	يمكن تقرير عملية التحقيق الجبائي المساهمين في المؤسسة من تحديد النقاط التي تخضع للمسائلة	1.9o	o.873	2	86.3	o.ooo
Yo2	يمارس المحقق الجبائي في إطار عملية التحقيق الجبائي حقه في الحصول على جميع المعلومات التي تخدم عملية التحقيق وهذا مايسهم في تفعيل مبدأ المسائلة	1.82	1 .o66	1	81.6	o.ooo
Yo3	تمنح عملية التحقيق الجبائي الحق للإدارة الجبائية في مسائلة الإدارة التنفيذية للمؤسسة عن الممارسات غير القانونية التي تمّ إكتشافها نتيجة عملية التحقيق	2.12	1.1o2	2	79.4	o.ooo
Yo4	يساهم التحقيق الجبائي من خلال مراحله (التحضير- الإعداد – الإستفسار) في تفعيل مبدأ المسائلة	1.92	1 .14o	1	82.4	o.ooo
Yo5	يهدف التحقيق الجبائي إلى محاربة طرق التهرب الضريبي من خلال إخضاع المؤسسة إلى مبدأ المسائلة القانونية في حالة ثبوت التهرب الضريبي	2.1o	1.121	2	8o.4	o.ooo
البعد الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ المسؤولية						
Yo6	تهدف عملية التحقيق الجبائي إلى إكتشاف النقائص والإختلالات والنقائص المرتكبة وإبلاغها للمسؤول الأول عن المؤسسة في إطار تحديد المسؤولية	1.63	o .637	2	91.6	o.ooo
Yo7	أوجب القانون الجبائي الجزائري في إطار المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إستلام المكلف للإشعار بالتحقيق شخصيا	2.11	1.o98	2	77.5	o.ooo
Yo8	حددت المواد 01، 01 مكرر، 00 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بحق الإدارة الجبائية في الرقابة على ضرورة إبلاغ المؤسسة بكافة مراحل عملية التحقيق ونتائجها من أجل تحميلها للمسؤولية الكاملة	1.98	1.177	1	78.4	o.ooo
Yo9	أثناء عملية التحقيق الجبائي يقوم المحققين بعقد إجتماعات مع المؤسسة قيد التحقيق ممثلة بالمسؤول عنها في إطار تفعيل مبدأ المسؤولية	2.16	1.o51	2	79.4	o.ooo
Y1o	يقوم المحقق الجبائي بإبلاغ مسؤول المؤسسة بنتائج عملية التحقيق ومنحه فترة الرد بإعتباره المسؤول أمام الإدارة الجبائية	2.o1	1.o48	2	79.4	o.ooo
جميع فقرات المحور الثّاني		**1.97**	**o.953**	**2**	**8o.7**	**o.ooo**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (08): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول دور الرقابة الجبائية في تفعيل مبدأ الإنصاف الجبائي

الرّمز	العبارة	المتوسّط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال	الوزن النسبي	مستوى الدلالة
البعد الأول: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ الإلتزام الضريبي						
Zo1	تساعد عملية التحقيق الجبائي على توضيح النقاط الخاصة بالقانون الجبائي والتي تسبب مشاكل كبيرة لدى المؤسسة مما يسهم في تحسين الإلتزام الضريبي مستقبلا	1.9o	o.839	2	84.3	o.ooo
Zo2	تنفيذ برنامج التحقيق الجبائي بشكل فعال يمكن أن يمثل دورا هاما في زيادة الإلتزام الضريبي من خلال الإلتزام الطوعي للمؤسسة	1.97	1 .147	1	78.4	o.ooo
Zo3	عملية التحقيق الجبائي تعمل على التخفيض وبشكل تدريجي لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من خلال زيادة الإلتزام الضريبي الطوعي للمؤسسة	2.oo	o.944	2	82.4	o.ooo
Zo4	الخوف من التعرض للتحقيق الجبائي يؤدي إلى زيادة الإلتزام الضريبي للمؤسسة	2.oo	1 .152	1	77.5	o.ooo
Zo5	تعمل عملية التحقيق الجبائي على تحسين العلاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية من خلال فتح قنوات الحوار وهذا مايسهم في رفع مستوى الإلتزام الضريبي	2.oo	1.o24	2	8o.4	o.ooo
البعد الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي في تفعيل مبدأ العدالة الضريبية						
Zo6	تخضع عملية إختيار المؤسسات الخاضعة للتحقيق الجبائي لمجموعة من المعايير تحت شعار عمومية الضريبة بغية الوصول إلى تحقيق العدالة الضريبية	1.86	1.o25	1	79.4	o.ooo
Zo7	تقوم عملية التحقيق الجبائي بمراعاة المركز المالي والشخصي والإجتماعي للمؤسسة محل التحقيق من خلال فتح قنوات الحوار بينها وبين الإدارة الجبائية بغية الوصول إلى شخصنة الضريبة	2.o5	o.989	2	77.5	o.ooo
Zo8	أثناء القيام بعملية التحقيق الجبائي تراعى الظروف الشخصية للمكلف وكذا الإعفاءات الخاصة بالحد الأدنى للمعيشة	2.15	1.197	2	73.5	o.ooo
Zo9	تهدف عملية التحقيق الجبائي إلى تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي	2.o2	1.o9o	2	81.4	o.ooo
Z1o	تحدد عملية التحقيق الجبائي طبيعة الأنظمة الجبائية التي تخضع لها المؤسسة محل التحقيق وهذا مايسهم في الحد من الإزدواج الضريبي	1.96	o.962	2	81.4	o.ooo
جميع فقرات المحور الثّالث		**1.99**	**o.998**	**2**	**81.9**	**o.ooo**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (09): إستجابة أفراد عينة الدراسة حول الصعوبات المواجهة لتطبيق مبادئ الحوكمة الجبائية في المؤسّسة الاقتصادية الجزائرية

الرّمز	العبارة	المتوسّط الحسابي	الانحراف المعياري	المنوال	الوزن النسبي	مستوى الدلالة
Wo1	وجود نقائص وأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات نتيجة غياب المنافسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية	2.24	o.773	2	79.4	o.ooo
Wo2	غياب الوعي الجبائي وعدم الفهم للتأصيل القانوني للأنظمة الجبائية	2.36	o.963	1	66.7	o.ooo
Wo3	مركزة السلطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نتيجة لعدم تقسيم المسؤوليات	2.42	o.949	2	63.7	o.ooo
Wo4	عدم تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لحوكمة الشركات بإعتبارها الأساس الأولى للحوكمة الضريبية	2.44	1 .o68	1	64.7	o.ooo
Wo5	نقص المعرفة والإدراك بأهمية تبني مبادئ الحوكمة الضريبية في المؤسسة الإقتصادية	2.42	o.927	2	66.7	o.ooo
Wo6	غياب قابلية ثقافة التغيير داخل المؤسسات ساهمت في عدم توجهها لتبني مبادئ الحوكمة الضريبية	2.52	1.o6o	1	55.9	o.ooo
Wo7	غياب التأصيل القانوني الذي يوجب تبني مبادئ الحوكمة الضريبية	2.49	1.1o6	2	65.7	o.ooo
Wo8	نقص الاهتمام بالوظيفة الجبائية ضمن وظائف المؤسسة بالرغم من أهميتها البالغة	2.29	o.918	2	68.6	o.ooo
Wo9	عدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح بإستخدام وتفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية	2.27	o.843	2	67.6	o.ooo
	جميع فقرات المحور الرّابع	**2.38**	**o.853**	**2**	**66.9**	**o.ooo**

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

- الإحالات والمراجع :

[1] طلوش فارس & علوان رمزي (2022)، **الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية – دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خنشلة –**، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10 ، العدد 01 ، الجزائر : جامعة المدية، ص.ص.35-43، (https://asjp.cerist.dz/en/article/201866)

[2] بوعمامة مريم (2025)، دور تطبيق الحوكمة في إدارة الضرائب لتفعيل الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لناحية سطيف»، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03.

[3] European Parliament Committee on Economic and Financial Affairs (ECON). (2015). **Promoting Good Tax-Governance in Third Countries: The Role of The EU**. European Parliament.

[4] بوعمامة مريم (2025)، مرجع سبق ذكره، ص.18.

[5] Cabri, AFROSAI & ATAF a été réalisée avec l'aimable soutien de la Banque africaine de développement (BAFD). Un rapport d'activité sur « **la bonne gouvernance financière en Afrique** », mars 2011, P17

[6] . محمد السيد برس (2017)، **تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة–دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الإسلامي–**، المجلة العلمية لجامعة 1اكتوبر، المجلد 3، العدد2، ص.ص.83-84.

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

[8] خلوف عقيلة (2017)، **دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، ص.03.

[9] بلخير آسيا (2009)، **إدارة الحكمانية ودورها في تحسين الأداء التنموي – بين النظرية والتطبيق–** ، مذكرة ماجستير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، ص.47.

[10] بن صوشة سارة (2019)، **دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، ص.66.

[11] عوان عز الدين & قاسم حدة (2022)، **دور الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية – دراسة حالة بمركز الضرائب بالجلفة–**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول واقع تطبيق المحاسبة ، الجباية ومراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باتنة 1، الجزائر، 11 و12 ديسمبر 2022، ص.03.

[12] عجلان العياشي (2003)، **ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، 11 و12 أكتوبر 1113، ص.04.

[13] مهند محمد موسى العبيني (2012)، **أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية**، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية ، ص.ص.39-41.

[14] ياسر عمار عبد الحميد (2008)، **شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر المعنون بنحو إستراتيجية وطنية وشاملة لمواجهة الفساد وتعليم ثقافة النزاهة، جامعة كلية الرافدين، بغداد، ص.08.

[15] عبد الله طه محسن & سالم عواد هادي (2019)، **دور إجراءات المساءلة في تعزيز نتائج الموازنة الاتحادية في وحدات الإنفاق الحكومي**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة الإسلامية، بغداد، المجلد 12، العدد 40، ص.66.