



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: مالية مؤسسة

تقييم فعالية الرقابة على المستندات كآلية للحد من الغش والتهرب الضريبي

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب ولاية تفرقت

إشراف الاستاذ:

اسماء عدائكة

إعداد الطلبة:

○ احمد خبار

○ هاجر كدة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عوني محمد الصغير. (أستاذ محاضر ب جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي) رئيسا

الأستاذة/ أسماء عدائكة (أستاذة محاضر أ جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي) مشرفا ومقررا

الأستاذ/ عبد الوهاب نصرات (أستاذ محاضر أ جامعة حمه لخضر الوادي) مناقشا

الموسم الجامعي 2025/2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: مالية مؤسسة

تقييم فعالية الرقابة على المستندات كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب ولاية تفرقت

إشراف الاستاذ:

اسماء عدائكة

إعداد الطلبة:

○ احمد خبار

○ هاجر كدة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عوني محمد الصغير. (أستاذ محاضر ب جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي) رئيسا

الأستاذة/ أسماء عدائكة (أستاذة محاضر أ جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي) مشرفا ومقررا

الأستاذ/ عبد الوهاب نصرات (أستاذ محاضر أ جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي) مناقشا

الموسم الجامعي 2025/2024

شكر وتقدير

قال تعالى " لئن شكرتم لأزدنكم "
فلنحمد الله الذي ييسر السبيل لإنجاز هذا العمل، كما نخص
بالشكر والامتنان إلى الأستاذة الفاضلة

أسماء عدائكة


على ما قدمه لنا من توجيهات ومساعدات ونصائح وإرشادات
قيمة افادتنا أثناء إنجاز هذا العمل، كما لا يفوتنا أن نتقدم
بجزيل الشكر إلى الأستاذة الجامعة
على تقديم يد العون والمساعدة، وكما أتقدم بجزيل الشكر إلى
أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة والى من
ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة
كما نتوجه بالشكر الجزيل لى كل من ساعدنا
وساهم في إتمام عملنا ولو بدعاء ومد لنا
يد العون في إنجاز هذا العمل المتواضع











إهداء

الحمد لله أولا وأخيرا له الشكر والثناء على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، وعلى جميل ستره وعظيم فضله في كل لحظة من حياتي.

إلى **والدي** الكريمين، أطال الله في عمريكما ورزقني بركما، أنتما النور الذي أضاء طريقني والدعاء الذي رافقني في كل خطوة .

إلى **زوجي** الغالي، سندي وشريك حياتي، شكرا لاحتوائك وصبرك ومحبتك، أنت نعمة أحمد الله عليها كل يوم .

إلى أبنائي الأحبّة: **قصي، جنى، آدم**، أنتم زهرة عمري وفرحتي وسبب ابتسامتي. أسأل الله أن يقرّ عيني بكم ويوفقكم في كل درب     .

إلى **إخوتي وأخواتي** الأعزاء دمتم لي عوناً وسنداً،

وإلى **عائلة زوجي** الكريمة، كل باسمه أنتم أهلي وناسي، جزاكم الله خير الجزاء على كل محبة ودعم.

إلى **أهلي وأقاربي** وكل من تربطني بهم صلة رحم أو محبة، دمتم بخير ودامت بيننا الألفة والمودة.



إهداء

الحمد لله أولا وآخرا ظاهرا وباطنا الذي بنعمته تتم الصالحات،

وله الشكر على ما أعان وأهم ويسر وما هذا العمل إلا بفضلته وكرمه.

اهدي ثمرة جهدي إلى **والدي الكريمين** أطال الله في عمركما وجزاكما عني خير الجزاء،

فبدعائكما وتوجيهكما كانت الخطى ثابتة وكان الطريق أكثر وضوح إليكما كل الامتنان والحب.

وإلى **زوجتي الغالية** سندي ورفيقة دربي لك مني كل الحب والاحترام شكرا لك على صبرك ودعمك لي

ووجودك الدائم الذي منحني القوة في كل مرحلة دميت لي نعمة لا تقدر انت خير سند.

وإلى قرة عيني أولادي الأعزاء

أريج الريحان، أسيل، أوس

أنتم النور الذي يضيء أيامي والدافع الأجل لكل إنجاز أسأل الله أن يحفظكم ويجعل دروبكم كلها بركة وتوفيق.

إلى **إخوتي وأخواتي** وإلى أهلي وأقاربي الكرام شكرا لقلوبكم النقية ومحبتكم الصادقة.

إلى زملائي في العمل وإلى جميع أفراد الأسرة الجامعية أساتذة وطلبة وإداريين الذين كان لهم أثر جميل في رحلتي العلمية.

وأخيرا، وإلى كل من لم يسعه أن يذكر اسمه في هذه الصفحات، لكنه يسكن في القلب... لكم مني كل الشكر والتقدير والدعاء.

احمد خبار

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى تفعيل الرقابة على المستندات كآلية للحد من الغش والتهرب الضريبي لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب ولاية تقرت، ولذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كما تم الاستعانة بالاستبانة كأداة لجمع المعلومات الأولية، حيث اشتملت على (27) فقرة، أما عن عينة الدراسة فقد تكونت من (50) فردا يمثلون فئة الموظفين بمديرية الضرائب. ولتحليل البيانات الواردة في الاستبانة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة V26، كما استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معاملات الارتباط وتحليل الانحدار المتعدد التدريجي لتحقيق أهداف الدراسة. وبعد تحليل البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات توصلنا الى عدة نتائج منها: ان مستوى الرقابة على المستندات سائدة بدرجة مرتفعة مما يعني أن لها أثر في تقليل من الغش والتهرب الضريبي، ووجود علاقة ارتباطية بين مستوى الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: رقابة على المستندات ، غش ،التهرب الضريبي ، مديرية ضرائب ولاية تقرت .

Abstract: This his study aims to explore the extent to which document control is activated as a mechanism to reduce fraud and tax evasion, based on a sample of professionals from the Tax Directorate in the Wilaya of Touggourt. To achieve this objective, the descriptive-analytical method was adopted, and a questionnaire was used as the primary tool for data collection. The questionnaire consisted of 27 items. The study sample included 50 individuals representing employees of the Tax Directorate. For data analysis, the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), version 26, was utilized. Various statistical methods were employed, such as arithmetic means, standard deviations, correlation coefficients, and stepwise multiple regression analysis to meet the research objectives. After analyzing the data and testing the hypotheses, several findings emerged. Among the most significant results: the level of document control is relatively high, indicating its effectiveness in reducing fraud and tax evasion. Moreover, a correlational relationship was found between the level of accounting document control and the extent of fraud and tax evasion.

Keywords: Control over accounting documents, fraud, tax evasion, Tax Directorate of the Wilaya of Touggourt

قائمة المحتويات

	الإهداء
	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال
X	قائمة الملاحق
XI	قائمة الرموز
ب	المقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للدراسة	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة على المستندات المحاسبية، والغش والتهرب الضريبي
9	المطلب الأول: مدخل عام حول رقابة على المستندات المحاسبية
18	المطلب الثاني: عموميات حول الغش والتهرب الضريبي
23	المطلب الثالث: تطبيق رقابة على المستندات المحاسبية كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي.
26	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي.
26	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية
34	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.
36	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
39	المطلب الأول: الطريقة المعتمدة في الدراسة
42	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
46	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة
47	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
47	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
65	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
70	خلاصة الفصل

72	الخاتمة
75	المراجع
80	الملاحق

قائمة الجداول والاشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	أوجه اختلاف الدراسات السابقة والدراسة الحالية	(1-1)
42	إحصائيات خاصة بالاستبانة	(1-2)
43	العبارات التي تقيس ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية	(2-2)
43	العبارات التي تقيس أبعاد الغش والتهرب الضريبي	(3-2)
44	مقياس ليكارت الحماسي	(4-2)
44	مقياس درجة	(5-2)
45	معامل الثبات الكلي للاستبيان	(6-2)
46	اختبار توزيع الطبيعي	(7-2)
47	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مستوى الاكاديمي	(8-2)
48	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مستوى الوظيفي	(9-2)
49	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص التعليمي	(10-2)
49	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(11-2)
50	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول بعد وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	(12-2)
52	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول بعد مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	(13-2)
53	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول بعد أدوات الرقابة المستخدمة	(14-2)
54	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول بعد كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	(15-2)
56	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور الرقابة على المستندات المحاسبية	(16-2)
58	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول بعد الغش	(17-2)

قائمة الجداول والاشكال والملاحق

	والتهرب الضريبي	
60	نتائج اختبار معامل الارتباط البسيط لأثر الرقابة على المستندات المحاسبية للحد من الغش والتهرب الضريبي	(18-2)
61	معامل الارتباط المتعدد التدريجي بين الرقابة على المستندات المحاسبية و الغش والتهرب الضريبي	(19-2)
63	العلاقة الارتباطية بين متغير المستقل والمتغير التابع	(20-2)
64	العلاقة الارتباطية بين أبعاد متغير المستقل والمتغير التابع (جميع متغيرات)	(21-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
ز	نموذج الدراسة ومتغيرات الدراسة	(1-1)
47	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الأكاديمي	(2-1)
48	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	(3-1)
49	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص التعليمي	(1-1)
49	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	(2-2)

قائمة الملاحق والرموز:

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
80	هكل التنظيمي لمديرية الضرائب ولاية تقرت	1
81	الاستبيان	2
84	معامل الفاكرونباخ الرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي / واختبار كولمغروف - سيمرنوف	3
85	تكرارات المعلومات الشخصية (العامة)	4
86	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي	5
88	قياس الأثر معامل الانحدار الخطي البسيط/الانحدار المتعدد لرقابة المستندات المحاسبية على الغش والتهرب الضريبي	6
90	معامل بيرسون لتحديد العلاقة بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي	7

قائمة الرموز

الرمز	الدلالة
SPSS	برنامج التحليل الإحصائي
Excel	برنامج المجدول

المقدمة



توطئة:

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدول لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. حيث تشكل مصدر رئيسي للإيرادات العامة وتستخدم لتمويل مختلف المشاريع والبنية التحتية والخدمات الأساسية كالصحة والتعليم والنقل. غير أن فاعلية النظام الضريبي لا تتوقف فقط على سن التشريعات والقوانين. بل تتطلب أيضا لوجود آليات رقابية صارمة لضمان الامتثال والحد من الظواهر السلبية التي تضعف من كفاءته وعلى رأسها الغش والتهرب الضريبي.

ومع التطور المتسارع في النشاطات الاقتصادية وتعقيد المعاملات المالية. أصبح من الضروري مواكبة هذه التغيرات بأساليب رقابية حديثة تتماشى مع طبيعة العصر. ومن بين أبرز هذه الأساليب نجد الرقابة على المستندات المحاسبية والتي تعد بمثابة الحصن الأول للوقاية من الممارسات الاحتيالية والتلاعبات المالية. فالمستندات المحاسبية، مثل الفواتير، والإيصالات، وكشوف الحسابات، وغيرها، تعتبر أدلة قانونية توثق مختلف العمليات المالية حيث تمثل مرجع أساسي تعتمد عليه الإدارة الضريبية في تحديد الالتزامات الجبائية للمكلفين.

ويعد تفعيل الرقابة على هذه المستندات خطوة محورية نحو تحسين فعالية العمل الضريبي. حيث يمكن من خلالها الكشف عن التناقضات وتحليل السجلات المالية بدقة والتأكد من مدى مطابقتها للواقع الاقتصادي الفعلي للمؤسسات والأفراد. فكل ضعف أو تراخي في الرقابة يفتح المجال للتحايل والغش.

وفي المقابل يشكل الغش والتهرب الضريبي تحدي هيكلي يواجهه العديد من الإدارات الضريبية وهو ظاهرة متشعبة تتخذ أشكال متعددة، منها تقديم بيانات غير صحيحة أو الامتناع عن التصريح الحقيقي بالدخل أو التلاعب بالفواتير والمصاريف. وكلها تؤدي إلى تقليص حجم الإيرادات العامة، مما ينعكس سلبا على قدرة الدولة في تلبية احتياجات المواطنين. كما يخل بمبدأ العدالة الجبائية والمساواة بين المكلفين.

ومن هذا المنطلق تطرح العلاقة بين الرقابة على المستندات المحاسبية وظاهرة الغش والتهرب الضريبي كأحد المحاور الجوهرية التي تستحق البحث والدراسة. إذ يفترض أن تفعيل هذه الرقابة بشكل فعال يساهم في تقليص حجم هذه الظاهرة مما يعزز من مستوى الالتزام الطوعي لدى المكلفين بالضريبة.

وانطلاقا من مما سبق جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على هذا الموضوع من خلال إسقاط دراسة ميدانية على عينة من المهنيين الموظفين بمديرية الضرائب لولاية تڤرت، وذلك بهدف التعرف على واقع الرقابة المطبقة على المستندات المحاسبية ومدى فعاليتها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، واستكشاف العلاقة بين مستوى الرقابة ومستوى الالتزام الجبائي مع اقتراح توصيات عملية قابلة للتطبيق في إطار تحسين جودة العمل الرقابي داخل الإدارة الضريبية.

1. إشكالية الدراسة:

تواجه الإدارات الضريبية في الجزائر تحديات متزايدة في ظل بيئة مالية معقدة، ما جعل من الغش والتهرب الضريبي أحد أبرز الظواهر التي تهدد استقرار النظام المالي ومبدأ العدالة الجبائية. وفي هذا السياق تسعى الدراسة للإجابة عن طرح الإشكال التالي: ما مدى كفاءة وجودة الرقابة على المستندات المحاسبية في الحد من الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت؟ ونظرا لأهمية الموضوع يعد ضعف الرقابة على المستندات المحاسبية من العوامل الأساسية التي تسمح بتفشي هذه الظاهرة، نظرا لأهميتها في تحديد الالتزامات الضريبية. ومن هنا، تبرز الحاجة إلى تقييم فعاليتها كأداة لضبط المعاملات واكتشاف التجاوزات. وقد تم تطبيق الدراسة ميدانيا على عينة من المهنيين بمديرية الضرائب لولاية تقرت، بهدف الوقوف على واقع الرقابة المالية على المستندات للحد من الغش والتهرب الضريبي.

2. الأسئلة الفرعية:

ويمكن تقسيم هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو مستوى الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفين في المؤسسة محل الدراسة؟
- 2- ما مدى وعي الموظفين بانتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي للمعاملات المالية في المؤسسة محل الدراسة؟
- 3- مدى تأثير الرقابة على المستندات المحاسبية في الحد من الغش والتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة؟
- 4- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة؟

3. فرضيات الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1. الفرضية الأولى: "تعد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت ذو مستوى فعال"
2. الفرضية الثانية: "توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب في ولاية تقرت بخصوص انتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في المعاملات المالية"
3. الفرضية الثالثة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة الرقابة على المستندات المحاسبية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي بمديرية الضرائب بولاية تقرت".

4.الفرضية الرابعة:" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي المهنيين لمديرية تفرقت".

4. مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل المبررات التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ومحاولة معالجته دون غيره من المواضيع في:

❖ المبررات الذاتية:

والمتمثلة في:

- 1-الرغبة والفضول للاستطلاع ومعرفة دور الرقابة المالية في الحد من الممارسات الغش والتهرب الضريبي؛
- 2-الرغبة لتطبيق موضوع الدراسة لدى المؤسسة محل الدراسة (مديرية الضرائب)؛
- 3-التعمق في موضوع له علاقة مباشرة بالتخصص؛
- 4-الوعي بقيمة وأهمية الموضوع.

❖ المبررات الموضوعية:

1. أهمية الرقابة المحاسبية في مكافحة التهرب والغش الضريبي: تعد الرقابة على المستندات المحاسبية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في اكتشاف التجاوزات والمخالفات، وبالتالي فإن دراسة مدى فعاليتها يعتبر أمر ضروري لفهم كيفية تعزيز الشفافية المالية.
2. ارتفاع معدلات الغش والتهرب الضريبي في الجزائر: تشير تقارير رسمية وغير رسمية إلى تفشي ظاهرة الغش الضريبي، ما يحتم دراسة الوسائل الرقابية الممكنة للحد من هذه الظاهرة، وخاصة من خلال آليات الرقابة المحاسبية.
3. محدودية الدراسات الميدانية في السياق المحلي: بالرغم من أهمية الموضوع إلا أن الدراسات التطبيقية التي تتناول العلاقة بين الرقابة المحاسبية والتهرب الضريبي في ولايات داخلية مثل تفرقت لا تزال نادرة، مما يبرز أهمية هذه الدراسة لسد هذا الفراغ العلمي.
4. الحاجة لتطوير أداء الإدارة الجبائية: تمكن هذه الدراسة من تقديم مقترحات عملية لتحسين جودة الرقابة في مديرية الضرائب بتفرقت، بناء على آراء وتجارب المهنيين الموظفين فيها.
5. دعم السياسات الجبائية المستقبلية: يمكن أن تساهم نتائج الدراسة في مساعدة الجهات المختصة على اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على تحليل واقعي ومعقد لعلاقة الرقابة المحاسبية بالغش الضريبي وبالتالي تحسين الإيرادات الضريبية للدولة.

5.أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى محاولة تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- 1- الوقوف على دور الرقابة على المستندات المحاسبية في الحد من ممارسات الغش والتهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة محل الدراسة؛
 - 2- الكشف عن واقع مستوى الرقابة على المستندات المحاسبية، ومدى فعالية الإجراءات المتبعة في مديرية الضرائب بولاية تقرت؛
 - 3- تحديد العلاقة الارتباطية بين فعالية الرقابة المحاسبية وانتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في البيئة المحلية؛
 - 4- استخلاص بعض النتائج وتقديم مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في تعزيز فعالية الرقابة والحد من الظواهر الممارسات كالغش والتهرب الضريبي؛
- 6. أهمية الدراسة:**

تتجلى أهمية البحث من كونه يجمع بين متغيرين بالغة الأهمية وتندرج هذه الدراسة ضمن مجموعة من المجالات العلمية والميدانية والشخصية الخاصة بالطلبة، والتي نوردها على النحو التالي:

➤ من الجانب النظري (العلمي):

- 1- بناء الأدبيات المحاسبية من خلال تسليط الضوء على العلاقة بين الرقابة على المستندات المحاسبية وممارسات الغش والتهرب الضريبي؛
- 2- تطوير مفاهيم الرقابة المالية والضريبية عبر ربطها بممارسات ميدانية فعالة في مكافحة الظواهر السلبية داخل النظام الضريبي؛
- 3- إثراء الجانب الأكاديمي والمهني بمساهمة علمية تواكب التحولات الحديثة في مجال الحوكمة والرقابة الجبائية، مع تقديم رؤية تحليلية واقعية لممارسات مديرية الضرائب؛
- 4- تمكين الباحثين والدارسين من تعميق فهمهم لآليات الرقابة المحاسبية والتعرف على أدوات فعالة تساعد على تحليل الظواهر المالية غير المشروعة واقتراح حلول عملية مناسبة لها؛

➤ من الجانب التطبيقي الميداني:

- 1- التعرف على واقع فعالية الرقابة المحاسبية المطبقة في مديرية الضرائب بولاية تقرت خلال الفترة المدروسة، ومدى مساهمتها في الحد من الغش والتهرب الضريبي؛
- 2- اقتراح سياسات رقابية جبائية فعالة تمكن من تعزيز الشفافية المالية وتقليل حجم الخسائر الضريبية الناتجة عن الغش والتهرب؛
- 3- توفير إطار تحليلي شامل يمكن الجهات الضريبية من تطوير أنظمة رقابة تعتمد على تحليل المستندات المحاسبية واستخدامها كأداة للكشف المبكر عن التجاوزات.

4- تحقيق إضافات ومساهمات معتبرة في المكتبات وتزويدها بالمعارف العلمية والعملية من خلال النتائج المتوصل.

7. حدود الدراسة:

● الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على موضوع تقييم فعالية الرقابة على المستندات كالية للحد من الغش والتهرب الضريبي؛

● الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية على عينة من الموظفين بمديرية الضرائب؛

● المجال الزمني لتطبيق الدراسة: أجريت الدراسة في المجال الزمني بالفترة من 2025/4/1 إلى 2025/4/31؛

8. المنهج المستخدم في الدراسة:

يهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدامنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري نظرا لأهمية الدراسة وطبيعة الموضوع وللإحاطة بأهم جوانبه، وذلك من خلال استخلاصه من أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية والمدخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي فيه أسلوب دراسة العينة حيث تمت معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية (مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها (SPSS 26). بالإضافة لبرنامج معالج الجداول (EXCEL).

9. صعوبات الدراسة:

ما من شك أن أي دراسة علمية تعترض طريقها صعوبات وهي تختلف من باحث لآخر، لذا فإن من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة هي:

أ. ضيق الوقت المستغرق أثناء الدراسة؛

ب. نقص المراجع التي تلم بالمتغيرين معا في السنوات الجديدة؛

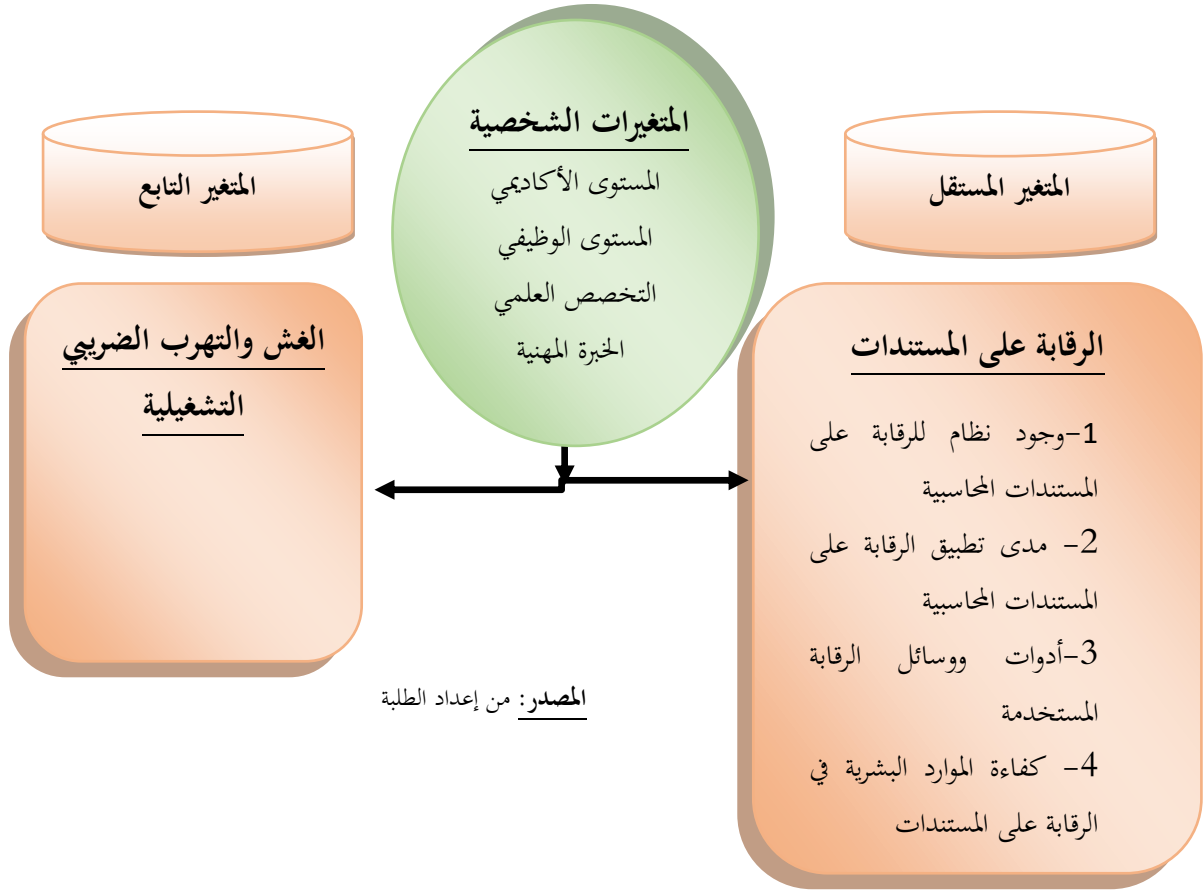
10. هيكل الدراسة:

من أجل معالجة إشكالية الدراسة واختبار قبول الفرضيات المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث تناول الفصل الأول الجانب النظري للدراسة ويتضمن مبحثين أساسيين هي المبحث الأول والثاني يحتوي على الأدبيات النظرية والتطبيقية الرقابة على المسندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي أما الفصل الثاني يتعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على ثلاث مبحثين هو الآخر هو الآخر حيث تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية. والمبحث الثاني تناولنا فيه تحليل نتائج الدراسة الميدانية مع مناقشتها ومقارنتها بالدراسات السابقة.

12. نموذج الدراسة: يمكن توضيح النموذج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): نموذج الدراسة ومتغيرات الدراسة





الفصل الأول

الأدبيات النظرية للدراسة



تمهيد:

تعتبر الرقابة على المستندات المحاسبية أهم الدعائم الأساسية في القطاع العام للحد من الغش والتهرب الضريبي باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والممتلكات العامة وأداة من أدوات تطوير سياسات القطاع العام، حيث تسهم في زيادة الكفاية الإنتاجية بما يعود بالنفع على مختلف القطاعات العامة، وعليه تزايدت الحاجة إلى الرقابة المستندية نتيجة للتطور الكبير الحاصل في المجال الاقتصادي، وحتى يتحقق دور الرقابة بفعالية يجب أن يكون تطبيق الدورة المستندية بشكل كامل مع وجود قواعد وإجراءات مالية ورقابية سليمة للحد من الغش والتهرب الضريبي، والذي بدوره يساهم في تحقيق رؤية القطاع العام بشأن التحول، ومن هنا ركزت الدراسة على دور الرقابة المستندية كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي للحفاظ على المال العام والتوسع في أنشطة الجهات الحكومية.

ومن هذا المنطلق، فإن استعراض الأدبيات النظرية والتطبيقية ذات الصلة يوفر إطار مفاهيمي مهم لفهم الكيفية التي يمكن من خلالها لممارسات الجهات المختصة بالرقابة المالية للمؤسسة للحد من الغش والتهرب الضريبي لذا سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف أكثر على مفهوم الرقابة، المستندات، الغش والتهرب الضريبي، وأهم الدراسات التي تناولت هذه المصطلحات، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

➤ **المبحث الأول:** الأدبيات النظرية حول الرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي.

➤ **المبحث الثاني:** الادبيات التطبيقية حول الرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي،

يعتبر نظام الرقابة أحد أهم الأنظمة التسييرية التي تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق الفعالية والنجاعة المنتظرة من قيام المؤسسة ووجودها فهي قائمة على رقابة مدى تحقيق أهداف المؤسسة وحسن تسيير مواردها وكذا الية من اليات الحد من الغش والتهرب الضريبي، وبالتالي سوف نتطرق لمفاهيم عامة حول رقابة المستندات، الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: مدخل عام حول رقابة المستندات المحاسبية

الفرع الأول: مفاهيم عامة للرقابة المالية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الاهداف المختلفة حيث تقوم بتقييم عمل المؤسسة وذلك بإعطاء نتائج أعمالها.

أولاً: مفهوم الرقابة المالية

✓ **الرقابة:** لغة تعني المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ أو المنتظر، والأمر المنتظر معناه المرتقب. جاء في لسان العرب: رقب الشيء، يرقبه أي: حرسه، والرقيب، الحارس الحافظ.¹

✓ تلك الإجراءات المختلفة الي تستخدم في مقارنة النتائج المحققة بما هو مستهدف والوصول إلى الانحرافات وتحديد الأسباب الي أدت إليها ووصف العلاج المناسب بما متفق وعدم تكرار مثل هذه الانحرافات²

✓ تعرف على أنها السلطة المخولة للإدارة الضريبية لمراقبة التصريجات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، من أجل تجنب الأخطاء والتلاعبات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة

✓ وتعرف الرقابة أيضا: عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن. كما عرفت من نفس المكان من مطبوعة الرقابة هي التدقيق والإشراف من قبل أجهزة عليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الأجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغايته وفق ما هي محددة في الموازنة التي أجازتها السلطة التشريعية. والتثبت من أن تنفيذ الموازنة يتم دون تبذير أو إخلال، وذلك حفاظا على الأموال العامة وضمانا لحسن سير الإدارات الحكومية ماليا.³

ومما سبق يكن القول أن الرقابة المالية هي عملية مراقبة التصريجات والوثائق المستعملة للاطلاع على كيفية سير العمل لتجنب الأخطاء والتلاعبات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها من اجل الحفاظ على المال العام.

¹ الرازي، مختار الصحاح، وآخرون: لسان العرب، د ط، دار النشر مكتبة لبنان ج 1، بيروت، 1995، ص 170.

² محي الدين العايب: الرقابة المصرفية لموارد واستخدامات القطاع العام، مكتبة معهد دراسات المصرفية، 1970، ص 2

³ عزة عبد العزيز: محاضرات في الرقابة المالية، مستخرج من المجلس العلمي دورة استثنائية المنعقدة بتاريخ 2024/1/23، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار

ثانياً: أهمية الرقابة المالية

إن أهمية الرقابة تعتبر أساسية لضمان تحقيق أهداف أي المؤسسة، وتطوير مهارات الموظفين، وتعزيز كفاءتهم وزيادة إنتاجيتهم، مما يؤدي في النهاية الى نمو مستدام ونجاح للمؤسسة، ويمكننا تلخيص أهميتها في ما يلي¹:

1. للتأكد من مدى الالتزام بالقوانين وبقرارات السلطة التنفيذية؛
2. الوقوف على المشكلات والمعوقات التي تعترض إجراءات العمل؛
3. للتأكيد من ان النواحي والسياسات المالية يتم التصرف بها وفقاً للخطط والقوائم؛
4. لاكتشاف الأخطاء وسوء التصرف وحالات الانحراف؛
5. التأكد من ان الحقوق والمزايا المقررة للأفراد والعاملين محققة.
6. لتخفيف تكاليف العمل؛

ثالثاً: أهداف الرقابة المالية

تعد الرقابة المالية مراجعة وتدقيق للسجلات والدفاتر الحسابية للكشف عن الأخطاء والغش والتلاعب بالمال العام، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح المالية، تطور وتوسع ليشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة المخولة بالرقابة وللتفصيل أكثر يمكن تحديد أهداف الرقابة المالية:²

1. التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد تم تحصيلها في وقتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة.
2. التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقاً لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.
3. مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية والتأكد من ملاءمتها للتطورات الحاصلة، وكذا تحليلها واقتراح إجراء التعديلات الضرورية التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.
4. الكشف عن الأخطاء والمخالفات والانحرافات التي قد تحدث من الجهات الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه هذه الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
5. العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية بما يساعد هذه الأجهزة على القيام بدورها. وكذلك اقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وكذا تحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.
6. زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.

¹ بورازق اسيا: محاضرات في مقياس أنظمة التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة، 2025، ص 1

² جابر عبد الرؤوف: دور رقابة ديوان المحاسبة، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 20-27

7. التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية مسموكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة المالية.

رابعاً: اشكال (أنواع الرقابة) الرقابة المالية

تعددت أنواع الرقابة المالية وتسمياتها، وتم تقسيمها كما يلي: ¹:

أ- من حيث التوقيت: حيث تشمل الرقابة المالية السابقة والرقابة المالية اثناء التنفيذ والرقابة اللاحقة

1- الرقابة المالية قبل الصرف (السابقة): يهتم هذا النوع بالتحقق من توفر جميع المتطلبات والوسائل لإنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي قبل الأداء، فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع حيث أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها والاستعداد لمواجهتها وإيجاد الحلول المناسبة لها، وبالتالي فإن هذه الرقابة تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي قد تعترض طريق التنفيذ الأحسن وهي من أكثر أنواع الرقابة فعالية في السيطرة على النفقات.

2- الرقابة المالية أثناء التنفيذ (المصاحبة): تتمثل هذه الرقابة في مختلف العمليات التابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية المختصة على ما تقوم به إدارة المؤسسة من نشاط مالي يتعلق بالنفقات التي تقوم بها والإيرادات التي تحصل عليها، إن هذا النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويتابع خطوات التنفيذ.

3- الرقابة المالية بعد الصرف (اللاحقة): وهي عملية مراجعة وفحص الدفاتر والمستندات المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وذلك بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للتعرف على المخالفات المالية والانحرافات التي وقعت.

ب- من حيث الوظيفة المحاسبية والاقتصادية: يقصد بالرقابة المالية من حيث الوظيفة المحاسبية والاقتصادية هو استخدام الأساليب المحاسبية والاقتصادية في العملية الرقابية، من حيث التأكد من صحة المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية وهذا ما تحققه الوظيفة المحاسبية، أما بالنسبة للوظيفة الاقتصادية فهي تعني الاهتمام بالأداء الجاري ورفع كفاءة استخدامه لغرض تحقيق الفاعلية في النتائج المحققة.

1- الرقابة المحاسبية: هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية للتأكد من أن الموارد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها، وأن المستندات مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات، وقد تكون هذه الرقابة قبل الصرف أو بعد الصرف، ويطلق عليها البعض الرقابة المحاسبية أو المستندية، حيث أنها تركز

¹ احمد إبراهيم، جعفر ويوسف محمد أبو ختالة: الرقابة المالية ودور المراقب المالي في الحفاظ على المال العام، مجلة دراسات الانسان والمجتمع، العدد 19، كلية العلوم التقنية - مصراته، Copyright © HCSJ 2022، ص 6-8

على المحاسبة وأساليبها المختلفة، وعلى تطبيق القوانين واللوائح المعمول بها، وتهتم بصحة المستندات من الناحية الحسابية.

2- الرقابة الاقتصادية: هي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقارنه بأهداف معينة ومحددةً وقياس الأداء الفعلي ومقارنة الأداء، فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا المتحقق بالهدف المخطط؛ انه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد، وال يمكن للرقابة الاقتصادية تحقيق أهدافها دون وجود رقابة محاسبية، تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة، وتهتم هذه الرقابة إلى جانب اهتمامها بالأدوات المحاسبية كالموازنات والتكاليف النمطية والتكاليف المعيارية بمراجعة نشاطات السلطة العامة بقصد متابعة ما تم تنفيذه من أعمال، وما قد يكون صاحب هذا التنفيذ من إسراف ومدى تحقيق النتائج المستهدفة .

خامسا: اساليب عملية تنفيذ الرقابة المالية

إن عملية تنفيذ الرقابة المالية تشمل عدة مجالات ومراحل مهمة لضمان تحقيق الأهداف المؤسسة، وهي كالآتي:

أولا: مجالات وكيفية الرقابة

- ان عمليات رقابة وتدقيق التسيير من قبل المفتشية العامة للمالية تنصب على المجالات التالية¹:
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها تأثير مالي مباشر.
 - إبرام وتنفيذ كل عقد وطلب.
 - المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية والمنقولة.
 - التسيير والوضعية المالية.
 - مصداقية المحاسبات وانتظامها.
 - المقارنة بين التقديرات والإنجازات.
 - شروط استعمال الوسائل وتسييرها.
 - سير الرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي.
 - كما يمكن لعمليات الرقابة أن تشمل أيضا جميع ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة.

ثانيا: التفتيش:

تقوم المفتشية العامة للمالية دوريا بتفتيش مصالح الإدارات والهيئات تحت سلطة أو وصاية الوزير المكلف بالمالية، وكذا بتقدير نشاط وفعالية المصالح الرقابية التابعة له، وهو ما نصت عليه المادة 11 من المرسوم التنفيذي 272/08².

¹ المادة 02 من: المرسوم التنفيذي 96/09 المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية المؤرخ في 4 مارس 2009، ص 19

² المادة 11 من: المرسوم التنفيذي 272/08 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية المؤرخ في 6 سبتمبر 2008.

ثالثاً: مهمة التحقيقات والخبرات:

تكلف المفتشية بإجراء دراسات وإعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية، الميزانية، المحاسبية والتقنية. وفي هذا المجال تكلف بما يلي: القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية الإدارة والتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى إجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات¹.

رابعاً: خطوات عملية الرقابة المالية :

تعتبر الرقابة المالية عملية مهمة في حياة المؤسسة ومنه لكل عملية رقابية خطوات هي:²

- 1- الالتزام بطاقة الالتزام إضافة الى ذلك الوثائق الثبوتية أي التبريرية
- 2- عملية المراقبة من خلال ما يلي:
 - صفة الامر بالصرف.
 - مطابقة القوانين والتنظيمات المعمول بها.
 - توفير الاعتمادات.
 - التقيد الصحيح للنفقات العامة.
 - موافقة مبلغ الالتزام للوثائق الثبوتية.
 - وجود تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.
- 3- اتخاذ القرار: حيث يتميز بعنصرين هما:
 - أ. رفض مؤقت: غياب او نقص الوثائق الثبوتية او وجود عيب في الوثائق.
 - ب. رفض نهائي: بمعنى عدم تطابق مع القوانين وعدم احترام بطاقة الرفض المؤقت وعدم وجود ضمانات
- 4- التأشيرة: رفض تام او منح تأشيرة القبول.

الفرع الثاني: ماهية المستندات المحاسبية

تعتبر المستندات ووثائق يتم الاستناد اليها وقت الحاجة لمراجعة ومراقبة العمليات المالية التي تعتبر ادلة اثبات لها.

أولاً: تعريف المستندات المحاسبية

المستندات المحاسبية هي عبارة عن ورقة تتضمن إثبات حصول العملية المالية التي يتم تسجيلها في الدفاتر والسجلات، ولكن قبل أن تسجل في الدفاتر المحاسبية يجب التأكد من حصولها من خلال المستندات الخاصة بها،

¹ سامية شويخي: أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية عامة، بجامعة أو بكر بالقائد تلمسان، 2010/2011، ص68.

² عوالي بلال: حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة البلدة 02، 2018، ص 215.

وإن المستندات تعتبر من الأدلة القانونية التي تؤكد وتثبت بأن العملية المالية قد حصلت في حال وجود المنازعات، أو عند وجود مشاكل قانونية.¹

✓ هي الوثائق الثبوتية المبررة لكل عملية تسجيل كما نصت عليه المادة 02 من القانون 12/00 "يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق".²

✓ المستند عبارة ورقة تثبت حصول العملية المالية وقبل تسجيل العملية المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية يجب التأكد من وجود مستندات تثبت حصول العملية المالية.³

نستنتج مما سبق المستندات المحاسبية هي عبارة عن وثائق ثبوتية للعمليات المالية والمحاسبية التي تثبت وقوع وفعل حصول العملية المالية.

ثانياً: أنواع المستندات المحاسبية

تعتبر المستندات عن وثائق محاسبية وهي الدليل على حدوث معاملة مالية مثل الشيكات والفواتير والإيصالات، وتنقسم المستندات المحاسبية إلى مستندات مباشرة وغير مباشرة تتمثل فيما يلي:⁴

• الأولى: مستندات مباشرة:

وهي المستندات التي يتم إعدادها من قبل مباشرة، وتعتبر المصدر الرئيسي للتسجيل في الدفاتر المحاسبية، وهي كما يلي:

1. **مستند القبض:** وهو مستند تقوم المؤسسة بإعداده عندما تحصل على مبلغ نقدي من العميل سواء كان المبلغ نقدي أو بشيك مسحوب على البنك، ويحصل الدافع على نسخة منه وتبقى النسخ الأخرى في المؤسسة لتسجيل العملية المالية في الدفاتر المحاسبية، وهذا نموذج لمستند القبض.

2. **مستند الصرف:** وهو مستند تقوم المنشأة بإعداده عندما تقوم المؤسسة بدفع المبالغ النقدية أو عند تسديد حسابها سواء كان التسديد نقدي أو بشيك مسحوب على البنك، ويحصل المستلم للمبلغ على نسخة منه بعد أن يقوم بتوقيع استلامه على المستند، والنسخ الأخرى تبقى في المؤسسة لتسجيل العملية المالية، وهذا نموذج لمستند صرف.

3. **مستند القيد:** وهو مستند تقوم المؤسسة بإعداده عند حدوث عملية مالية لا تتضمن مدفوعات أو مقبوضات، ليتم تسجيل العملية المالية بعد ذلك في الدفاتر المحاسبية، مثل عملية البيع الأجل على الحساب.

¹ منى عبد الرزاق المغربي: ارشفة المستندات المحاسبية، المجلة العربية للنشر العلمي الإصدار الخامس، عدد49، 2022، ص399

² هلال محمد عبد الغني: مهارات إدارة الأداء معايير وتطبيقات الجودة في الأداء، مركز تطوير الأداء والتنمية، ط 1 القاهرة، مصر، 1996، ص13.

³ كدتسة عائشة: محضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة دروس موجهة لطلبة سنة أولى ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة لونسى على

بليدة 2023، 2024/2، ص15

⁴ منى عبد الرزاق المغربي: مرجع سبق ذكره، ص402-403

● الثانية: مستندات غير مباشرة:

- هي المستندات يتم إرفاقها أو تعزيزها مع المستندات المباشرة كوسيلة إثبات للعملية المالية، وهي كآلاتي:
1. **الفاتورة:** هو كشف يقوم البائع بإعداده والذي يتضمن بيان تفصيلي بالخدمة المقدمة أو البضاعة المباعة وكميتها وقيمتها الإجمالية وغيرها، وتعتبر الفاتورة بالنسبة للبائع فاتورة مبيعات وبالنسبة للمشتري تعتبر فاتورة مشتريات.
 2. **الشيك:** هي صك مكتوب تتضمن أمرا موجه إلى البنك من صاحب الحساب البنكي (الساحب) بان يدفع مبلغ من المال إلى طرف ثالث يسمى المستفيد، فعندما يستلم المستفيد هذا الشيك من قبل صاحب الحساب البنكي يذهب فيه إلى البنك ويقوم البنك بعد إذن بدفع المبلغ إلى المستفيد بعد خصم المبلغ من حساب الساحب.
 3. **الكميالة:** هو تعهد مكتوب يتعهد فيه شخص ما بان يدفع مبلغ معين في تاريخ معين لشخص آخر يسمى المستفيد، وقد يكون هنالك كفيل أو كفيلين حسب الحاجة.
 4. **الإشعار المدين:** هي ورقة ترسلها المؤسسة إلى العميل لإعلامه بان قيمة المطالبة المستحقة قد زادت نتيجة تقديم خدمة إضافية أو لحصول خطأ ما.
 5. **كشف الحساب:** هو كشف تقوم المنشأة بإعداده وإرساله إلى العملاء لديها يظهر فيه الرصيد المستحق والحركات المدينة والدائنة التي حصلت خلال فترة مالية معينة.

ثالثا: أهمية المستندات المحاسبية

تعد المستندات المحاسبية أدوات مالية مهمة تستخدم في مجال المحاسبة لتوثيق المعاملات المالية وتسجيلها بطريقة رسمية وبشكل دقيق وموثوق التي تعتبر وثائق مكتوبة يتم تبادلها بين الأطراف المشاركة في المعاملة المالية ويكتب فيها معلومات هامة تتعلق بالمبلغ المالي والتواريخ والمعلومات المهمة الأخرى.¹

- يستخدم المستند كوسيلة إثبات للتأكد من صحة العملية المالية
- يستخدم المستند كدليل قانوني في حالة حدوث المنازعات .

الفرع الثالث: أجهزة مختصة بالرقابة وأساليب تنفيذ الرقابة على المستندات

للرقابة المالية لها أجهزة مختصة للقيام بالعملية الرقابية لضمان وتأكيد من صحة المستندات المحاسبية والمعلومات المتواجدة فيها كما لها عدة أساليب لفاعلية ونجاح العملية الرقابية حيث تتمثل فيما يلي:

أولا: أجهزة المختصة بالرقابة: وهي كالاتي:

- 1- **مديرية الأبحاث والمراجعات:** هي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي

¹ منى عبد الرزاق المغربي: مرجع سبق ذكره، ص400

رقم 55_95 المؤرخ في 15_02_1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 288_98 المؤرخ في 13_07_1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب

تضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية.
- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.¹

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها. تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاثة مكاتب وهي

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومة
- مكتب المراجعات الجبائية.²

3- مديرية كبرياء المؤسسات DGE : تم إنشاء مديرية كبرياء المؤسسات في سنة 2002، ولان هذا النوع من الهيئات الجبائية ذو اختصاص جبائي، أي يقتصر على مراقبة كبرياء المؤسسات فقط، فهي تتمتع بصالحيات على المستوى الوطني³

4- مركز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبرياء المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عائق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب⁴.

¹ بوعكاز سميرة: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 221-222

² الياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق الخاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010، ص 27

³ عتير سليمان: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الخاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010، ص 89.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 59، 24/09/2006، ص 11

5- المراكز الجوية للضرائب تتابع مراكز الضرائب الجوية ملفات المكلفين غير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية¹

ثانيا: أساليب تنفيذ الرقابة على المستندات:

منح المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان المراقبين لأداء عملهم، الحقوق الممنوحة للإدارة الضرائب للقيام بالرقابة:

1- الحقوق الممنوحة لإدارة الضرائب للقيام بالرقابة الجبائية على المستندات: مباشرة عملية الرقابة الجبائية منح المشرع الجزائري للإدارة الضرائب مجموعة من الحقوق تتمثل فيما يلي²:

- **حق إجراء التحقيق**: يسمح إجراء التحقيق أعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لإجراء التحقيق من طرف أي موظف للضرائب التابع للمصلحة المختصة إقليميا بحضور موظفا له رتبة موظف على الأقل، وعلى إثر هذا التدخل يتم إعداد تقرير وهو عبارة عن محضر تدون فيه جميع الملاحظات والمخالفات مع تسجيل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة؛
- **حق الاطلاع**: يسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وفي هذا الصدد يسمح ألعوان الإدارة الجبائية بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد الإجراءات الجبائية؛
- **حق استدراك الأخطاء**: هو وسيلة ممنوحة للإدارة الضريبية تسمح بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة، عندما يقدم لها المكلف بالضريبة عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعنية، ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد؛
- **حق المعاينة**: يمكن لإدارة الضريبة في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسيه، أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المجالات قصد البحث والحصول على حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية، والتي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة التهرب الضريبة إلى نوعين حسب الطريقة المتبعة من قبل المكلف أثناء القيام بالتهرب الضريبي.

2- كيفية عملية الرقابة على المستندات

تتم عملية الرقابة على المستندات من خلال عدة أشكال لرقابة لضمان جودة المعلومة المحاسبة وهي كالآتي:³

¹ عتير سليمان: مرجع سبق ذكره، ص 109

² آسيا قاسمي، فهيمة حداد: الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها"، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2019، ص 158.

³ عفاف بولحية، لامية خليخ، إبراهيم بوجاجة: أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي -دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل، مجلة اقتصاديات العمال والتجارة، المجلد 07، العدد: 02، 2022، ص 238-239.

● **الرقابة الشكلية:** إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي في المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح؛

● **الرقابة على الوثائق:** على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية، أين يتواجد الملف الجبائي لمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المتحصل عليها من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى؛

● **الرقابة المعمقة:** تتمثل في التدخلات المباشرة لأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاط المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة لمدة 4 سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وتتمثل في:

1. **التحقيق في المحاسبة:** إن التحقيق في المحاسبة هو محور العمليات التي يستهدف من وراءها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها؛

2. **التحقيق المصوب في المحاسبة:** حيث يعتبر تحقيق مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية؛

3. **التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية:** عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفرق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

المطلب الثاني: عموميات حول الغش والتهرب الضريبي

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول الغش الضريبي

أولاً: تعريف الغش الضريبي

✓ بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.¹

¹ عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، ط 1 دار جرير للنشر والتوزيع، مصر، 2011 ص 215.

- ✓ هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير أو التدليس أو إخلال بواجب الصدق أو المصارحة التي يفرضها القانون الجبائي.¹
- ✓ فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع ويمثل عدم احترام إداري لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشرع باستخدام طرق احتيالية وتدليسيه من جانب المكلف بالضريبة يقصد التخلص من عبئ الضريبي.²
- نستنتج مما سبق الغش الضريبي هو عبارة عن استخدام طرق احتيالية وغشا بقصد عدم دفع الضريبة.

ثانيا: أنواع الغش الضريبي:

للغش للضريبي عدة أنواع وتصنيفات تتمثل فيما يلي:³

● حسب التعقيد: يحتوي على نوعان:

– **الغش البسيط:** هو كل تصرف يقوم به المكلف بسوء النية من أجل التخلص من دفع كلي أو الجزائي للضريبة المفروضة عليه، بتقديم تصاريح ناقصة ومتضمنة لبيانات خاطئة أو تأخر في تقديمها أو عدم دفعها نهائيا كون المكلف على علم بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به، وهذا لتضليل الإدارة الجبائية دون استعمال عنصر التدليس.

– **الغش المركب:** هذا النوع من الغش يقوم فيه المتهرب بالجمع بين الغش البسيط واستعمال الطرق التدليسية لأجل التهرب من الدفع الضرائب. محاولة منه تضليل أعوان الضرائب ويعتبر تحسبا للمكلف متهما باستعمال طرق تدليسية فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة إنما بقيامه بمسح أي أثر لتهربه.

● حسب درجة المشروعية: يحتوي على نوعان:

– **الغش المشروع:** المكلف هنا يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي ودالك نتيجة الضبط الجيد لتشريعات وعدم إحكام صياغتها وهذه الثغرات التي عبارة عن إجازات موجودة في التشريع الجبائي كإعفاءات والتخفيضات إلخ، واستغلال هذه الامتيازات لا يعد إخلال بالتشريع الجبائي

– **الغش غير مشروع:** يتمثل هذا النوع في القائم المكلف بمخالفة النصوص القانونية واللوائح والتشريعات بتهرب من المستحقات التي عليه اتجه مصالح الضرائب ودالك بقصد التخلص من الوفاء بالتزاماته الضريبية كليا وجزئيا بوسيلة أو أكثر.

● حسب المنطقة والحيز الجغرافي:

– **الغش المحلي:** يعد هذا النوع الأكثر شيوعا في عالم لكونه يقع داخل حدود الدولة التي يقطن بها المكلف لها. حيث أنه أعمال التهرب الغير قانونية لا تتعدى هذه الحدود التابع إقليميا لها وهذا ما يبقيه في مواجهة بعدها

¹ عتاب أحمد الناصر، فعالية النظام الضريبي الجزائري، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2005، ص 134

² محرز، محمد عباس: اقتصاديات الجبائية والضريبة، دار هومة للنشر، 2003، مصر، ص 170

³ سالمى محمد سالمى محمد، مولود فتحي: طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال اليات مكافحتها، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، مجلد 6، العدد 2

2023، ص 32-33

- **الغش الدولي**: هو الغش الواقع خارج إقليم البلد الذي ينتمي إليها المتهرب إقليمي والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة الذي يعني حق الدولة من فرض ضرائب على دخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية ولكن مع اتساع نطاق لبيئة العالمية أفقدها هذا المبدأ فعاليتها. فالمكلف هنا يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي آخر وذلك لإمكانية التملص من أداء هذه الضريبة.

ثالثا: أسباب الغش الضريبي

لقد تعددت أسباب الغش الضريبي الأسباب التي دفعت بالمكلفين للتهرب من الضريبة إلى أنه الأسباب التي دفعت المكلف لتصرف بهذا الشكل والوصول إلى تحقيق رغبته ترجع إلى مجموعة من الأسباب المباشرة والغير مباشرة¹

- **الأسباب المباشرة**: لقد ارتبطت هذه الأسباب مباشرة بالتشريع واللوائح والقوانين الجبائية أو ارتبطت بالإدارة الجبائية في حد ذاتها إذ أن عمومية التشريع وتعديله باستمرار، وما يترتب عنه من غموض وعدم وضوح في الفهم من موظفي الإدارة الضريبية.
- **الأسباب الغير مباشرة**: قد تكون هذه الأسباب أما أخلاقية وترجع لغياب الضمير الأخلاقي لدى الخاضعين للضريبة وقلت الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي لهم أو اقتصادية وذلك يرجع للظروف الاقتصادية التي تسود البلاد فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء حيث تبدي الدولة نوع من التساهل في فترات الرخاء بسبب زيادة إيراداتها وتشتد في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها.

الفرع الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

يرى المكلف بدفع الضريبة انما تشكل عبئا عليه وتحول دون الزيادة في دخله أو ثروته الأمر الذي يدفعه للتهرب عن دفعها

أولا: تعريف التهرب الضريبي

- ✓ هو ظاهرة يحاول المكلف فيها بالضريبة فيها عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب الضريبي قد يكون مشروعا والذي يطلق عليه التجنب الضريبي وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهربا غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية، وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي.²
- ✓ تخلص المكلف من أداء الضريبة بنتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كذلك هو "التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القابون"³

¹ سالمي محمد سالمي محمد، مولود فتحي: مرجع سبق ذكره، ص34

² عادل علي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط1، دار اثناء لنشر والتوزيع، 21، عمان، الأردن، 2009، ص178

³ بوزيد حميد: جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2015. ص.

✓ يعرف أيضا بأنه محاولة الممول التخلص من الضريبة، أي عدم الالتزام القانوني بدفعها والتخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة للتشريع الضريبة.¹

نستنج مما سبق التهرب الضريبي عبارة عن فعل سلبي يعتمد عليه المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مشروعة أو غير مشروعة للتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بسبب رفضه المطلق للضريبة

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي بحسب مرور الباحثين والأكاديميين إلى عدة أقسام من أهمها ما يلي²:

1- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمشروعته: ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار إلى نوعين:

1.1 التهرب الضريبي المشروع: التهرب الضريبي المشروع ويطلق عليه أيضاً مصطلح التجنب الضريبي ويقصد به تخليص المكلف من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً بنتيجة استفادته من الثغرات الإيجابية الموجودة بفعل عقد التزام الإيجابي، وهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام أنه يتصرف في إطار قانوني، جعل لها المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً.

2.1 التهرب الضريبي غير المشروع: التهرب الضريبي غير المشروع يطلق عليه أيضاً مصطلح الغش الضريبي (الإيجابي) وهو عبارة عن تهرب ضريبي غير مشروع يعاقب عليه القانون ويعتبر جريمة لأنه يتوفر على الركن المادي والمتمثل في استخدام طرق احتيالية وتدليسية قصد التهرب من دفع الضريبة إما كلياً أو جزئياً، مثل البيع بدون فواتير، عدم التصريح بكل المشتريات أو الشراء بدون فاتورة لأجل تخفيض رقم الأعمال الخاضع للضريبة، تضخيم التكاليف أو التصريح بتكاليف وهمية لغرض التخفيض من النتيجة المحاسبية... وغير ذلك، وعليه فالغش الإيجابي هو تهرب المكلف بالضريبة من دفع المستحقات الضريبية باستخدام أساليب غير مشروعة.

2- أنواع التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي: ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار إلى قسمين:

1.2 التهرب الضريبي الدولي: يمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي وهو أوسع نطاقاً من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدوداً من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية، والقيام بتحويل مداخله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم.

رابعاً: أسباب التهرب الضريبي:

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي نذكر منها³:

¹ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية وعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015_2014، ص25

² حياة عبد الباقي: فعالية الجبائية في الحد من مظاهر التهرب الضريبي، مجلة التنوع الاقتصادي جامعة عين غوشنت، مجلد 5، عدد 1، 2024، ص62

³ رشيد جربية، عمر الفاروق زرقون: الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية جامعة قاصدي مرياح ورقلة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 11، عدد 1، 2024، ص31

أ- أسباب إدارية: إن عجز إدارة الضرائب عن توفير الكوادر البشرية والموارد اللازمة قد ساهم بشكل كبير في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي وتفاقمها، وهذا يظهر بشكل خاص في الدول النامية التي تعاني من نقص في أبسط الوسائل وتعاني أيضا من نقص في عدد الموظفين المؤهلين.

ب- أسباب اقتصادية: تتمثل فيما يلي:

- تكاليف الامتثال الضريبي وتعقيدات الالتزام الضريبي؛

- معدلات الإقطاع المرتفعة؛

- سيطرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تلجأ في تعاملاتها التجارية والاقتصادية إلى استخدام النقود في النشاط الاقتصادي؛

- الوضع الاقتصادي الراهن الذي تمر به الدولة.

ت- أسباب سياسية: تلعب السياسات التي تتبعها الدولة دورا هاما في زيادة أو تقليل التهرب الضريبي.

ث- أسباب أخلاقية: يُقصد بها مستوى الأخلاق ودرجة وعي المكلفين بالضريبة، حيث يظهر أن كلما زاد الوعي، زاد الشعور بالمسؤولية، وبالتالي زادت قدرتهم على أداء التزامهم الضريبية في الوقت المحدد.

الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن الغش والتهرب الضريبي

يترتب على الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية ومن الطبيعي ان تتناسب طرديا مع حجم التهرب الضريبي، فكلما زاد الغش والتهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي في بلد ما كما يلي:¹

● آثار مالية: يترتب على التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة العامة بعدم دخول الحصيلة الضريبية يليها الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة أو السلطة على القيام بمواصلة إتفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع فضلا إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلف وتحقيق العدالة الاجتماعية.

● آثار اقتصادية: تعتبر الضريبة ذو حدين يؤثر في الظواهر الاقتصادية من إنتاج الثروة أو توزيعها وتعتبر حافزا على نهوض الصناعة وتقدمها، ويترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية فتحدث اضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي الأمر الذي يترتب على تعديل توديع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توديع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توديع غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة ويؤدي بذلك إلى طبيعة الحال إلى هبوط الإنتاج بصفة عامة.

● آثار اجتماعية: لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بترباط لا يمكن فصله. فالضريبة تعتبر سلاحا بين الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد

¹ خضراوي الهادي، سعيدني محمد سعيد: الرقابة الجبائية مخاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عمار تليجي الاغواط، عدد 2، 2015، ص 45

والمجتمع باتجاه دون آخر، كما ان المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين افراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع كذلك يهدف الي إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها الى الطبقات الفقيرة عن طري الانفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة الا ان التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.

المطلب الثالث: تطبيق الرقابة على المستندات كألية للحد من الغش والتهرب الضريبي

الفرع الأول: الوسائل والطرق المستخدمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

1- سياسة التحفيز الجبائي: وتعرف الحوافز الضريبية على أنها استخدام الضرائب كسياسة لتحفيز الأشخاص، على إتباع سلوك معين أو نشاط محدد، يساعد على تحقيق اهداف الدولة، حيث يمكن الأخذ بضريبة معينة، او تحديد أوعيتها، ومستوى أسعارها، أو عن طريق منح إعفاءات دائمة، أو تخفيض أسعار الضريبة، أو السماح بترحيل الخسائر، وتحديد الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بالترحيل، يمكن بكافة تلك الطرق تحقق السياسة الجبائية هدفها من زيادة الأوعية الضريبية، والقضاء على الغش، والتهرب الضريبي، من جهة وزيادة الاستثمار من جهة أخرى.¹

أ. الرقابة الجبائية: إن عملية مكافحة الممارسات التدليسية المنشئة لجرمة الغش الضريبي يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين أهمها:

ب. التحقيق الجبائي: يعتبر التحقيق الجبائي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الجبائي وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وبأخذ عدة صور منها

● **التحقيقات الداخلية الشاملة:** تظهر فائدتها في أنها لا تحتاج إلى وقت طويل ولا تلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب، ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة الرقابة على الوثائق.

● **التحقيق الخارجي:** بعد القيام بعملية التحقيق الداخلي، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق الخارجي، وذلك في حالة اكتشاف ارتكاب غش أو تهرب ضريبي من طرف المكلفين وتكون هنا المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال :

ب. **التحقيق في المحاسبة:** نصت عليه المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

● **التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة:** نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية

● **التحقيق المصوب في المحاسبة:** المواد من 20 إلى 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية

¹ نجيب زروقي: **جرمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية: تخصص قانون جنائي، جامعة باتنة 01، 2012-2013، ص 60

• صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

2- إصلاح الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية : يعد الغش والتهرب الضريبي ثمرة من ثمرات الخلل في هياكل التنظيم الضريبي، وتختلف هذه ظافرة شائعة في البلدان المتخلفة، ومن المفروض أن تعمل تلك البلدان خصوصا، على إصلاح هياكلها التنظيمية، ومنها الضريبة، بإنشاء الأجهزة الضريبية المتخصصة، وتقسيم العمل بينهما، وتزويدها بالخبرات، والأدوات، والأفراد أصحاب الكفاية المهنية، وتزويدهم بأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية وتلقيهم أفضل الأساليب في التعامل مع الأفراد، وعقد الدورات التدريبية، وإشراكهم في الندوات المالية، والضريبية وكذا تحفيز الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم، والاهتمام بأحوالهم الاقتصادية، ولا شك أن هذا مرتبط إلى حد كبير بضرورة إدخال التحسينات، والإصلاحات على الجهاز الإداري والمالي، بعدها أجهزة التكامل في تسيير شؤون الدولة والأفراد.¹

الفرع الثاني: سبل الحد من مخاطر الغش والتهرب الضريبي

لأجل التصدي لظاهرة الغش والتهرب الضريبي والحد من مخاطرها تتبع السبل التالية²:

- ضرورة تحسين النظم الضريبية المطبقة في البلاد.
- إرساء نظام ضريبي بسيط وعادل،
- تحسين التشريع الضريبي وتبسيط إجراءاته،
- تطوير الجهاز الإداري الضريبي،
- توفير كفاءات بشرية مؤهلة وصقل مهاراتها،
- توفير الإمكانيات المادية وتكنولوجيا المعلومات الحديثة.
- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين وتعزيز الثقة المتبادلة بين المكلف بالجهاز الضريبي.
- التشجيع على الامتثال الضريبي بين المكلفين وتقديم تسهيلات ضريبية للمكلفين الأكثر امتثالاً للضريبة لتعزيزها ولائهم.
- خلق علاقة تعاون بين إدارة الضرائب والمكلف.
- تحسيس المكلف بأهمية مساهمته في الحصيلة الضريبية من خلال تحقيق الرفاهية الاجتماعية والتنمية الاقتصادية الممولة من الإيرادات الضريبية.
- تحسين ظروف موظف الضرائب من الناحية المعيشية و الترفيهية، وذلك عن طريق تحسين الراتب و الحوافز المادية والمعنوية حتى لا يكون ضعيف أمام إجراءات المكلف بالضريبة.

¹ خلود هادي واخرون، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية ومالية، مجلد 8، العدد 52، العراق، 2013، ص 263.

² حياة عبد الباقي : مرجع سبق ذكره، ص 63

الفرع الثالث: مساهمة فعالية الرقابة كآلية الحد من الغش والتهرب الضريبي

ان فعالية الرقابة المالية الحكومية لا يخرج عن جوهره المفهوم العام للرقابة وهي مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المسطرة، طبقا لمعايير يتم تحديدها مسبقا، ويمكن وصف المؤسسة التي تستطيع تحقيق أهدافها بأنها منشأة فعالة من خلال مايلي¹:

- **فعالية رقابة الأداء:** تتمثل في مجموعة المعايير المقاييس والمؤشرات التي يمكن الاستعانة بها للتحقق من تنفيذ الخطة الموضوعية بكفاءة عالية وكما هو مرسوم لها وبتكلفة اقتصادية مناسبة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها كيفية علاجه.
- **فعالية الرقابة المالية:** عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية هي تقويم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد، أديرت بالصورة التي رويحت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة، كما عرفت الفعالية على أنها تلك العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والنتائج المقدرة وذلك من خلال قياس الانحراف. ومنه يمكن ان نقول عن فعالية الرقابة هي كفاءة إضافة الى الأداء.
- **الفرق بين الفعالية والكفاءة:** إن إظهار الفرق بين الكفاءة والفعالية يتم من خلال إبراز المعنى الذي تأخذه هذه الأخيرة، وعليه نقول إنه عادة ما ينظر إلى مصطلح الفعالية من زاوية النتائج التي يصل إليها المسيرين ومن ثم توصف المؤسسة بأن لديها رقابة فعالة إذا حققت الأهداف المسطرة، وبأنها أقل فعالية إذا لم تحققها بالشكل المطلوب، أو حققت جزء منها فقط. بينما توصف بأنها غير فعالة، إذا لم تستطع تحقيقها أبد.
- **الفرق بين الفعالية والأداء:** تعرف الكفاءة بأنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة بينما تعرف الفعالية على أنها أداء الأعمال الصحيحة، لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديدتها وتعريفها لتتمكن من أدائها.
- **الكفاءة هي أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، أي أن الأداء هو الجمع بين الكفاءة والفعالية، حيث ترتبط الفعالية بالقيادة، وترتبط الكفاءة بالإدارة، لذلك فان الفعالية تتحقق عندما يكون هناك رؤية واضحة وأهداف واستراتيجيات محددة، وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط لإدارة للوقت ورقابة ومتابعة.**
- **وعندما تكون هناك فعالية ولا يوجد كفاءة فان الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة، وفي حالة عدم وجود فعالية ووجود كفاءة فان الأعمال تنجز ولكن بدون وضوح الأهداف.**
- **الانتقال من رقابة الفعالية إلى رقابة الأداء:** يقصد بالرقابة المالية كما ذكرنا سابقا بصفة عامة التحقق من أن الوحدة التنظيمية الخاضعة للرقابة تقوم بتنفيذ الأنشطة المسؤولة عنها طبقا لما هو مقرر في الخطة الموضوعية وفي حدود الموارد المالية المخصصة لها وطبقا لمستوى الأداء المطلوب وفي نطاق التعليمات والقواعد الموضوعية ذلك

¹ لطفاوي محمد عبد الباسط: اليات الحديثة لتفعيل الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، مجلد 3، عدد 2، 2019، ص 192-193

بقصد اكتشاف النواحي السلبية في الأداء لتلافيها والجوانب الايجابية لتدعيمها بالإضافة إلى التأكد من ضمان الأهداف الموضوعية.

ومن ثم فإن جوهر فعالية الرقابة المالية هو التأكد من تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للوحدة التنظيمية لتحديد الأهداف المحددة مقدما بل وتوقع هذه الانحرافات عن طريق التنبؤ بسلوك أو نتائج معينة. وفي الواقع فإن النتائج المتوقعة قد لا تتحقق عمليا نتيجة لعامل أو أكثر من العوامل التالية:

- أخطاء في إعداد الخطة.

- أخطاء في التنفيذ.

- تغير غير متوقع في الظروف الخارجية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول الرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي

قد أولت العديد من الدراسات الأكاديمية سواء كانت أطروحات دكتوراه أو رسائل ماجستير أو مقالات علمية محكمة اهتماما كبيرا بتحليل مدى فعالية الرقابة المحاسبية وبالأخص على الوثائق والمستندات، في مواجهة التهرب والغش الضريبي. حيث انطلقت هذه الدراسات من فرضية مفادها أن تحسين أدوات الرقابة وتطوير أساليب التحقيق والتدقيق المحاسبي يؤدي إلى تقليص الفجوات والثغرات التي يستغلها المكلفون للتهرب من التزامهم الجبائية. وتنوعت الدراسات السابقة في مناهجها البحثية بين المنهج الوصفي التحليلي والدراسات الميدانية كما اختلفت من حيث طبيعة المؤسسات أو الإدارات الضريبية التي تناولتها، لكنها التقت جميعا عند التأكيد على أن الرقابة المستندية الفعالة تمثل أداة ردع وتشخيص أساسية لا يمكن الاستغناء عنها في أي نظام ضريبي يسعى للعدالة والنجاعة. انطلاقا من هذا المنظور سيتم في هذا الفصل عرض ومناقشة أبرز الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع مع تحليل أوجه التشابه والاختلاف بينها، بما يخدم الإطار النظري للدراسة الحالية ويساهم في بناء خلفية علمية متينة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

من هذا المطلب سوف نتناول بعض دراسات المختلفة باللغة العربية عن متغيرات الدراسة الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي.

1- الدراسة: (عمار بن عيشي؛ حسن دردوري) 2017¹

بعنوان لإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية" في ضوء الأهمية المتزايدة للإفصاح المحاسبي في تحقيق الشفافية والمصدقية داخل البيئة المحاسبية، سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الجزائرية. وقد اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تصميم استبانة وزعت على عينة مكونة من

¹ عمار بن عيشي؛ حسن دردوري: الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 2، عدد 4، جامعة محمد بوضياف - المسيلة 2017

90 موظفا يعملون في شركات مساهمة بولاية بسكرة، مع تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يسهم بشكل واضح وكبير في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن إفصاح الشركات عن السياسات المحاسبية المتبعة يعزز من كفاءة النظام الرقابي ويزيد من موثوقيته. وبذلك، توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن الإفصاح المحاسبي يعد من الأدوات الجوهرية وركيزة أساسية في دعم نظام الرقابة الداخلية،
- يساهم الإفصاح في توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة التي تعد ضرورية لاتخاذ قرارات الفعالة وتحقيق الحوكمة الرشيدة داخل شركات المساهمة.
- تدعم البنية الرقابية داخل الشركات، وتساهم في تحسين مستوى الحوكمة المالية.
- أن إفصاح الشركات عن السياسات المحاسبية المستخدمة يعزز الشفافية، ويقوي من البنية الرقابية، مما يساهم في تقليل فرص التلاعب والتحريف.

2- الدراسة: (بلقاسم كحلوي، أحلام؛ معطى الله، خير) 2018¹

بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة في ظل الحاجة المتزايدة إلى معلومات محاسبية موثوقة وذات جودة عالية، جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة المينائية بسكيكدة. فقد تمحورت إشكالية البحث حول طرح التساؤل التالي: إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة المينائية لسكيكدة؟ وللإجابة عن طرح الاشكال سعت الدراسة إلى قياس مدى مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تقييم فعالية التدقيق من حيث الاستقلالية، الموضوعية، والكفاءة المهنية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون على استبيان ميداني وجه إلى عينة مكونة من 24 موظفا ينتمون إلى مختلف الأقسام ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق في المؤسسة في تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS واستخدام المنهج التحليلي الوصفي كما توصلت الدراسة وأظهرت النتائج التالية:

- أن التدقيق الداخلي يعد أحد العوامل الأساسية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- يساهم التدقيق الداخلي في تقليص مشكلة عدم تماثل المعلومات.
- يعمل التدقيق الداخلي كأداة فعالة لدعم مصداقية وشفافية التقارير المالية.
- كما بينت الدراسة أن التدقيق الداخلي يساهم أيضا في تقييم وتحسين كل من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ما ينعكس بشكل إيجابي على جودة المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

¹ أحلام بلقاسم كحلوي، خير دين معطى الله: "دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، مجلة الباحث الاقتصادي، مجلد 6 عدد 9، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2018.

3- دراسة: (ريمة مسلم) 2020¹

بعنوان "الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في ظل المعايير الدولية" دراسة حالة الجزائر في ظل تزايد الاهتمام بجودة مراجعة الحسابات كعنصر محوري لتعزيز الثقة في التقارير المالية، جاءت هذه الدراسة لتبحث في مدى التزام مكاتب المراجعة الجزائرية بعناصر رقابة الجودة كما نصت عليها المعايير الدولية وعلى رأسها المعيارين الدوليين (ISQC 1) و (ISA 220) حيث هدفت الدراسة إلى رصد مستوى تطبيق عناصر رقابة الجودة في بيئة المراجعة الجزائرية وذلك من خلال تصميم استبيان موجه إلى عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين (محافظي حسابات وخبراء محاسبة)، موزعين على مختلف ولايات الجزائر، كما اعتمدت الباحثة في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وركزت على تحليل آراء وتوجهات الممارسين لمهنة المراجعة بشأن مدى الالتزام بالإجراءات والسياسات المتعلقة برقابة الجودة. وقد خلصت النتائج ما يلي:

- إلى أن الالتزام بالمعايير الدولية لرقابة الجودة يعد عاملا حاسما في تعزيز جودة عمليات المراجعة
- كما أوضحت أن هناك اتجاه إيجابيا لدى أفراد العينة نحو السياسات والإجراءات المرتبطة برقابة الجودة، رغم وجود بعض التحديات المرتبطة بضعف التكوين المهني ونقص الموارد التنظيمية في بعض المكاتب.
وأوصت الدراسة بضرورة تبني معايير رقابة الجودة بشكل مؤسسي وموحد داخل مكاتب المراجعة، مع تعزيز التكوين المستمر، وتفعيل الرقابة الميدانية لضمان التزام فعلي وفعال بهذه المعايير.

4- دراسة: (اسماء بوضياف) 2021²

بعنوان "التحقيق المحاسبي كآلية للحد من الفساد والتهرب الضريبي" تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء مدى فعالية التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي ومكافحة الفساد المالي في البيئة الجزائرية، حيث تمحورت إشكالية البحث حولاً لسؤال التالي: إلى أي مدى يمكن اعتبار التحقيق المحاسبي أداة فعالة في تقليص التهرب الضريبي ومحاربة الفساد المالي في الجزائر؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية، سعت الدراسة إلى تسليط الضوء على التحقيق المحاسبي كأداة رقابية، من خلال توضيح مفهومه وأهميته، وتحليل آليات تطبيقه ميدانيا في السياق الجزائري. كما هدفت إلى تقديم مقترحات عملية من شأنها دعم هذه الآلية وتفعيل دورها في تحسين أداء الإدارة الجبائية. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت أداة استقصاء لجمع البيانات، حيث تمثلت عينة الدراسة في تحليل ملفات جبائية خضعت للتحقيق محاسبي ميداني على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة. ومن أبرز نتائج الدراسة إلى ما يلي:

¹ ريمة مسلم: "الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في ظل المعايير الدولية" دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2020

² أسماء بوضياف: التحقيق المحاسبي كآلية للحد من الفساد والتهرب الضريبي، (رسالة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، سنة 2021).

- أظهر التحقيق المحاسبي فعاليته الكبيرة في الكشف عن مختلف صور الغش والتهرب الضريبي، خصوصا في حالات تضخيم المصاريف وإخفاء الإيرادات.
- كشفت الدراسة عن نقص في الموارد البشرية المؤهلة مما يحد من نجاعة هذا النوع من الرقابة الجبائية.
- عدم شمولية تطبيق التحقيق المحاسبي على كافة المكلفين، حيث يقتصر على حالات محددة فقط، ما يؤثر سلبا على قدرته الرقابية.

5- دراسة: (سهام لماني) 2022/2023¹

بعنوان "دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة" في ظل التحديات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري، جاءت هذه الدراسة لتتناول فعالية الرقابة الجبائية، وتحديدًا التحقيق المحاسبي، كأداة رقابية تساهم في الحد من ظاهري الغش والتهرب الضريبي وقد تمثلت إشكالية الدراسة في التساؤل التالي: ما مدى فعالية التحقيق المحاسبي كأداة رقابية في دعم الدور الجبائي للحد من الغش والتهرب الضريبي في الجزائر؟ سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أهداف دراسة بهدف توضيح مفهوم الرقابة الجبائية ووسائلها القانونية والفنية. وإبراز أهمية التحقيق المحاسبي كوسيلة رقابية فعالة في كشف التجاوزات الضريبية بالإضافة إلى تحليل مدى مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي واقتراح أدوات وتقنيات لتعزيز أداء التحقيق المحاسبي وتفعيل دوره الرقابي في السياق الجزائري. واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة، حيث تم تحليل ملف جبائي خضع لتحقيق محاسبي لدى مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020، ما سمح بتقديم قراءة معمقة وواقعية حول أداء الرقابة الجبائية ميدانيا. لذلك تم اختيارها لدراسة مدى فعالية التطبيق العملي للتحقيقات المحاسبية ضمن بيئة العمل الجبائي المحلي ومن أبرز نتائج المتوصل إليها في الدراسة ما يلي:

- أظهرت الدراسة أن التحقيق المحاسبي يعد أداة محورية في تقليص مظاهر الغش والتهرب الضريبي.
- على الرغم من فعالية التحق المحاسبي، إلا أن ضعف التأهيل البشري ونقص التكوين المتخصص في مجال الرقابة الجبائية ما زال يمثل عقبة أمام تعزيز كفاءة التحقيق.
- سجلت الدراسة ضعفا في رقمته الملفات وغياب أدوات العمل التكنولوجية الحديثة، مما يؤثر على سرعة الأداء ودقته في مجال الرقابة.

¹ سهام لماني: دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2023/2022.

6- دراسة: (نصيرة حورية مفلح) 2022¹

بعنوان "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية" في ظل التحديات المتزايدة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، تبرز الحاجة إلى نظام رقابة داخلية فعال يضمن دقة وجودة التقارير المالية الذي يحد من احتمالات التحريف والتلاعب. انطلاقاً من هذه الأهمية سعت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل المحوري الآتي: إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية؟ بهدف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الخارجي والتعرف على تأثير مكونات بيئة الرقابة الداخلية (مثل أنشطة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، والمراقبة) على خصائص وجودة المعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير المالية. كما اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي وتم إجراء هذه الدراسة على مؤسسة اتصالات الجزائر باعتبارها نموذجاً لمؤسسة اقتصادية ذات طابع عملي يسمح بفحص أداء نظام الرقابة الداخلية ميدانياً. حيث وتوصلت الباحثة إلى نتائج التالية:

-توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعد أداة فعالة في تعزيز جودة التقارير المالية، حيث يساهم في الحد من التلاعب وتحريف البيانات المالية.

-أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين أدوات الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية، إذ أن مكونات النظام (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، المراقبة) تلعب دوراً أساسياً في دعم مصداقية المعلومات المالية.

-كشفت الدراسة أن توزيع المهام والصلاحيات بشكل واضح ومنظم داخل المؤسسة يساهم بشكل فعال في إصدار تقارير مالية دقيقة وخالية من الأخطاء، مع الإشارة إلى الحاجة لتطوير بعض الإجراءات لتحسين كفاءة النظام بشكل أكبر.

7- دراسة: (نادية القريشي، حميدة بوزيد) 2024²

بعنوان "الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي" دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة (2014-2023) نظراً لاعتماد النظام الجبائي الجزائري على مبدأ التصريح، فإن الإخلال بهذا المبدأ من خلال التهرب والغش الضريبي يؤثر سلباً على إيرادات الدولة حيث طرحت الباحثتين السؤال والاشكال التالي: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي؟ وللإجابة عن الاشكال المطروح هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على دور الرقابة الجبائية في تعزيز الحوكمة الجبائية بالإضافة الى تحليل مدى تأثير الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي بهدف مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر وتحسينها. وتضمنت عينة الدراسة تحليل بيانات وتقارير

¹ نصيرة حورية مفلح: أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماستر، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، 2022

² نادية القريشي، حميدة بوزيد: الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة (2014-2023)، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد7، عدد1، جامعة شهيد حمى لخضر الوادي، 2024.

مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مع التركيز على الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية خلال الفترة المحددة 2014-2023 حيث استخدمت الباحثين المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة من 2014 إلى 2023، لتحليل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي. وتوصلت نتائج الدراسة:

- أثبتت الرقابة الجبائية فعاليتها في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مما ساهم في استرجاع جزء من إيرادات الدولة.

- تساهم الرقابة الجبائية في تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية، من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة للمتغيرات بالغة الاجنبية

من خلال هذا المطلب سوف نتناول بعض دراسات المختلفة باللغة الأجنبية (الانجليزية) عن متغيرات دراسة من رقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي.

8- الدراسة: (Al-Sharairi, M E) 2018¹

بعنوان: "دور المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات الصناعية الأردنية" في ظل التزايد المستمر لظاهرة التهرب الضريبي وتعدد أساليبه داخل الشركات، خاصة في الدول النامية، جاءت هذه دراسة لتسلط الضوء على فعالية المحاسبة الجنائية كأداة رقابية متقدمة في الكشف عن الممارسات الاحتيالية والحد من التهرب الضريبي. وذلك من خلال طرح الاشكال التالي: ما مدى مساهمة المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي داخل الشركات الصناعية العامة في الأردن؟ وللإجابة عن هذا التساؤل سعت الدراسة إلى تحليل دور المحاسبة الجنائية في كشف الأساليب التي يستخدمها المكلفون بالضريبة لتقليل العبء الضريبي بطرق غير قانونية، مع التركيز على التقديرات المحاسبية، وأساليب الاعتراف بالإيرادات والاستحوادات وسوء استخدام الأهمية النسبية بهدف التعرف على مدى مساهمة المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي الناتج عن الاستخدام المفرط للتقديرات المحاسبية ومدى قياس فعالية المحاسبة الجنائية في الكشف عن حالات التلاعب في تسجيل الإيرادات، الوقوف على دور المحاسبة الجنائية في رصد ممارسات الاستحواد المحاسبي وسوء استغلال الأهمية النسبية ضمن العمليات المالية. من خلال الاعتماد على استبيان ميداني تم توزيعه على عينة مكونة من 55 مدققا خارجيا من أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وتم تحليل البيانات باستخدام اختبار (t) وتحليل التباين (ANOVA) لتحديد دلالة التأثيرات. كما كشفت النتائج:

- أن المحاسبة الجنائية تلعب دور فعال في الحد من بعض ممارسات التهرب الضريبي وتحديد تلك المتعلقة بتضخيم التقديرات المحاسبية أو التلاعب في تسجيل الإيرادات.

¹ Al-Sharairi, M E (2018): **The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in the Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian Auditors.** *International Journal of Economics and Finance*, 10(1), 233-243

- أظهرت الدراسة أن المحاسبة الجنائية لا تمثل أداة فعالة في الحد من التهرب الضريبي الناتج عن ممارسات الاستحواذ المحاسبي أو سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية مما يشير إلى محدودية تغطية المحاسبة الجنائية لبعض الجوانب التقنية المعقدة للغش الضريبي.

- تؤكد الدراسة على أهمية تعزيز دور المحاسبة الجنائية كآلية رقابية ضمن البيئة الضريبية الأردنية، مع ضرورة تطوير أدواتها وأساليبها لمواكبة تطور ممارسات التهرب والغش المحاسبي، ودعم الكفاءات المهنية المختصة في هذا المجال

9- دراسة: (Al-Khasawneh, R. O. H) 2020¹

بعنوان "دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن" في ظل التحديات المستمرة التي تواجه الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بكشف حالات التهرب الضريبي جاءت هذه الدراسة لمعرفة واقعها وقد انطلقت الدراسة من إشكالية محورية تمثلت في التساؤل: ما مدى مساهمة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تقليل التهرب الضريبي داخل المؤسسات الخاضعة لضريبة الدخل والمبيعات في الأردن؟ وللإجابة عن هذا تساؤل هدفت الدراسة سعي لتحديد دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في ضبط الإجراءات الضريبية وتحقيق التوافق بين العمليات المحاسبية وتعليمات دائرة الضريبة. ولتحقيق ذلك، استخدم الباحثان استبياناً ميدانياً وجهته إلى موظفي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ومفتشي التهرب الضريبي، وتم تحليل البيانات باستخدام الأدوات الإحصائية الملائمة وقد أظهرت النتائج ما يلي:

- أن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تسهم بفعالية في الحد من التهرب الضريبي خاصة عبر المراحل الثلاث للعملية المحاسبية: الإدخال، المعالجة، والإخراج.

- تبين أن مدى التوافق بين هذه النظم وتعليمات دائرة الضريبة كان له أثر واضح في تقليص محاولات التهرب، ما يدل على أهمية تفعيل التكامل بين التقنية المحاسبية والتشريعات الضريبية.

10- دراسة: (Tella, R. A.) 2021²

بعنوان "تأثير نظم المعلومات المحاسبية على تقليل التهرب الضريبي في نيجيريا" لمحاولة تقييم مدى فعالية النظم المحاسبية الإلكترونية في مواجهة التهرب والتجنب الضريبي داخل السياق النيجيري قد طرحت الدراسة إشكالية جوهرية تتمثل فيما يلي: هل تسهم نظم المعلومات المحاسبية في تقليص ممارسات التهرب الضريبي عبر تحسين جودة ودقة السجلات المالية؟ وللإجابة عن طرح هذا تساؤل استهدفت الدراسة الى تحليل الدور الرقابي والتقني الذي تلعبه نظم المعلومات المحاسبية في دعم الامتثال الضريبي من خلال دراسة ميدانية شملت عينة مكونة من 66

¹ Al-Khasawneh, R. O. H. (2020): **Role of Electronic Accounting Information Systems in Reducing the Phenomenon of Tax Evasion in Facilities Subject to Income and Sales Tax in the Hashemite Kingdom of Jordan**. International Journal of Accounting and Financial Reporting, 10(2).

² Tella, R. A. (2021): **Tax Evasion and Avoidance Eradication: The Role and Effect of Accounting Information System**. ACU Journal of Social and Management Sciences, 9(1).

موظفا من دائرة الإيرادات الداخلية في ولاية أويو، وقد اعتمدت دراسة على منهج وصفي تحليلي عن طريق استبيان وتحليل إحصائي باستخدام اختبار (t) لقياس العلاقات ذات الدلالة. حيث أظهرت نتائج دراسة ما يلي:

- نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تساهم بشكل فعال في تقليص التهرب الضريبي من خلال آلية دقيقة لحفظ السجلات المحاسبية والضريبية، ما يتيح للسلطات الضريبية القدرة على التتبع، والمراجعة، والتحقق من البيانات المالية بشكل أكثر دقة وسرعة.

- الدقة الإلكترونية في تسجيل المعاملات تمنع التلاعب اليدوي وهو ما يقلل من فرص الإخفاء أو التزوير في الإيرادات الخاضعة للضريبة.

- الربط التلقائي بين الإدارات المالية والضريبية داخل المؤسسة ساعد في تحسين الالتزام الداخلي وخفض فجوة المعلومات بين المكلفين بالضريبة والسلطات.

11- الدراسة: (Ramírez - Álvarez) 2022¹

بعنوان: المحاسب كوسيلة لتعزيز الامتثال الضريبي للشركات في إطار البحث عن سبل تعزيز الامتثال الضريبي للشركات جاءت هذه الدراسة دليل من تجربة ميدانية عشوائية في الإكوادور وقد طرحت الدراسة الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن لإشعارات التوعية الموجهة إلى المحاسبين والمكلفين بالضرائب أن تساهم في تحسين مستويات الامتثال الضريبي لدى الشركات الصغيرة والمتوسطة؟ وللإجابة عن هذا التساؤل المطروح سعت الدراسة إلى تحليل أثر إشعارات التوعية سواء كانت موجهة للمحاسبين أو للمكلفين بالضرائب أو لكليهما معا على الامتثال الضريبي للشركات. حيث اعتمد الباحث على تجربة ميدانية عشوائية شملت مجموعة من الشركات الصغيرة والمتوسطة في الإكوادور، حيث تم اختبار خمس معالجات مختلفة للإشعارات: إشعارات موجهة للمحاسبين فقط، للمكلفين بالضرائب فقط، لكلا الطرفين معا، إشعارات تركز على العقوبات موجهة للمحاسبين، وأخرى موجهة للمكلفين بالضرائب، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة:

- أبرزها أن الإشعارات المشتركة الموجهة للمحاسبين والمكلفين بالضرائب كانت الأكثر فعالية في رفع نسبة التصريجات الضريبية

- كما أظهرت أن الإشعارات التي ركزت على العقوبات عندما وجهت للمحاسبين تحديدا كانت فعالة في تقليل معدلات التقارير الناقصة للدخل.

- أكدت الدراسة على الدور المحوري الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون ليس فقط كأطراف فنية في إعداد التقارير الضريبي بل كعناصر مؤثرة مباشرة في رفع مستويات الامتثال والالتزام الضريبي داخل الشركات أي المؤسسات الصغيرة والكبيرة.

¹ Ramírez-Álvarez, J. (2022). **The Accountant as a Means to Corporate Tax Compliance: Evidence from a Randomized Field Experiment in Ecuador.** *Latin American Research Review*, 57(4), 654-672

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

استعرضنا فيما سبق عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بموضوع الدراسة، وفي هذا المطلب حاولنا تلخيص أوجه المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، وتوضيح نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف كما سنذكر أهم أوجه الاستفادة من خلال اطلاعنا عليها.

الفرع الأول: أوجه التشابه

يكمن وجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة هو كونها اعتمدت على تحليل البيانات المالية الحقيقية واستبيانات، وكذلك إستخدام المنهج الوصفي التحليلي للجانب التطبيقي والمنهج الوصفي في الجانب النظري. من خلال ما تم عرضه في الدراسات السابقة حيث سعت الدراسات جميعها لربط الرقابة على المستندات المحاسبية او الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف:

يوضح جدول رقم (1-1) أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسة الحالية	الدراسة السابقة	
حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى فعالية الرقابة على المستندات كالية للحد من الغش والتهرب الضريبي	الدراسات السابقة تناولت المتغيرين معا او أحد متغيرات الدراسة الحالية وربطها مع متغير آخر مثل (افصاح المحاسبي، جودة ونظم المعلومة المحاسبية، التحقق المحاسبي، رقابة داخلية، حوكمة الجبائية، المحاسبة الخنائية، الامتثال الضريبي).	من حيث المتغيرات
تناولت الدراسة الحالية لعينة من المهنيين بمدرية الضرائب والمتمثل عددها 50موظف	تناولت الدراسات السابقة عينات مختلفة أقل وأكبر من عينة الدراسة الحالية.	من حيث العينة
تمت الدراسة الحالية في فترة الممتدة من 2025/4/1 الى 2025/4/31 لعينة من المهنيين بمدرية الضرائب	تمت هذه الدراسات السابقة في عدة دول عربية وأجنبية في الفترة ما بين 2017- 2024.	من حيث المكان والزمان
تمت الدراسة الحالية في القطاع العام (قطاع اقتصادي).	تنوعت الدراسات السابقة من ناحية نوع القطاع حيث كانت في المؤسسات الاقتصادية، شركات مساهمة، مكاتب مراجعة، البيئة الجزائرية، مديريات الضرائب، مؤسسات متوسطة وغيرها....	من حيث نوع القطاع
تناولت الدراسة الحالية 4 أبعاد للمتغير المستقل (الرقابة على المستندات المحاسبية) والذي يشمل (وجود نظام رقابة على	تناولت الدراسات السابقة أبعاد مختلفة للمتغيرين المستقل والتابع.	من حيث أبعاد متغيرات

<p>المستندات المحاسبية،مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية،أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة،كفاءة المولرد البشريفي الرقابة على المستندات)، أما المتغير التابع (الغش والتهرب الضريبي)</p>		<p>الدراسة</p>
--	--	----------------

يتبين لنا من خلال جدول المقارنة أن الدراسة الحالية تشكل إضافة نوعية في ميدان الرقابة المحاسبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال تركيزها المباشر على فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية كوسيلة للحد من هذه الظواهر بخلاف الدراسات السابقة التي ربطت المتغيرات بمواضيع مختلفة كالإفصاح والحوكمة والمعلومات المحاسبية. كما أن اعتماد الدراسة على عينة من المهنيين بمديرية الضرائب بتقوت يمنحها بعد ميداني واقعي، ويجعل نتائجها أكثر ارتباط بالبيئة المحلية مقارنة بدراسات أجريت في قطاعات وبلدان متعددة. كما تتميز أيضا بتناولها أبعاد دقيقة للرقابة المحاسبية تشمل النظام المطبق، الأدوات المستخدمة، مدى التطبيق، وكفاءة الموارد البشرية، مما يساهم في تحليل شامل للعلاقة بين الرقابة والغش الضريبي وبالتالي تساهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات الأكاديمية والعملية وتقديم أدوات قابلة للتطبيق تساعد في تعزيز الشفافية والمصادقية داخل النظام الجبائي الجزائري.

الفرع الثالث: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة وابرار الفجوة البحثية

تتمثل أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة فيما يلي:

- 1- **تحديد الفجوة البحثية:** أظهرت الدراسات السابقة (خاصة العربية) تركيزا على كل متغير بشكل مستقل، لكن هناك قلة من الدراسات دجت المتغيرين معا مما يتيح لنا تسليط الضوء على الفجوة العلمية المتمثلة في نقص الدراسات التي تربط بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي في بيئة واحدة.
- 2- **دعم الإطار النظري:** وفرت الدراسات السابقة خلفية قوية حول مفاهيم حول رقابة المالية ورقابة المستندات والغش والتهرب الضريبي. حيث استخدمناها في بناء الإطار النظري والتأسيس للمفاهيم الأساسية.
- 3- **تأكيد العلاقة بين المتغيرات:** أكدت معظم الدراسات وجود علاقة إيجابية وتأثير متبادل بين متغيرات مما يعزز فرضيات الدراسة الحالية ويمنحها أساسا علميا عند اختبار العلاقة التأثير بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي
- 4- **تنوع المناهج المستخدمة:** قدمت لنا الدراسات نماذج مختلفة من المناهج (وصفي تحليلي) وأدوات جمع بيانات كالاستبانة، القوائم المالية، التحليل الإحصائي المتقدم.(SPSS) حيث ساعدنا هذا تصميم على المنهجية الخاصة بالدارسة الحالية بشكل متكامل مستندا إلى دراسات سابقة.
- 5- **إثراء أدوات القياس:** استفاد طلبة من أدوات قياس التي تم اعتماد عليها في دراسات السابقة.
- 6- **توفير سياق مقارن:** التنوع بين الدراسات العربية والأجنبية وفر لنا إمكانية المقارنة بين السياقات المختلفة (العربية مقابل الاجنبية) مما يعزز العمق التحليلي في الدراسة.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار النظري للدراسة حيث تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع الرقابة على المستندات المحاسبية، مع توضيح أهدافها وأنواعها وأهميتها كأداة فعالة في تحقيق الشفافية المالية وتقليص فرص التلاعب في البيانات المحاسبية. كما تم التعمق في مفهوم الغش والتهرب الضريبي من خلال استعراض أنواعهما، أسبابهما، وانعكاساتهما السلبية على الاقتصاد الوطني، خصوصا في ظل غياب أو ضعف آليات الرقابة الفعالة. وقد أظهر التحليل النظري وجود علاقة وطيدة بين مستوى فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية وحدة ظواهر الغش الضريبي مما يبرر ضرورة دراسة هذه العلاقة بشكل ميداني. كما استعرض الفصل كذلك أبرز الدراسات السابقة التي عالجت نفس الموضوع أو مواضيع قريبة منه مع توضيح أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، وهو ما ساهم في توجيه البحث الحالي نحو معالجة الفجوة المعرفية والتطبيقية في هذا المجال خصوصا على مستوى مديريات الضرائب في الجزائر.

وبالتالي مكن هذا الفصل من بناء قاعدة نظرية متينة تدعم الجانب التطبيقي للدراسة، وتساهم في فهم السياق العام الذي تنطلق منه الإشكالية مما يعزز من قوة التحليل في الفصول القادمة. وفي هذا السياق تم التركيز على عينة من المهنيين بمديرية الضرائب كمجال للدراسة، إلى جانب تحليل مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت متغيري الرقابة والغش والتهرب الضريبي، بهدف التعرف على الإشكالات المطروحة في هذا المجال. وقد تم تصنيف هذه الدراسات وعددها 10 إلى ثلاث فئات رئيسية، ليختتم الفصل بمقارنة تحليلية بين ما توصلت إليه تلك الدراسات السابقة وما تهدف إليه الدراسة الحالية، مع إبراز نقاط التشابه والاختلاف، وتوضيح أوجه الاستفادة منها.



الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

تعد الرقابة على المستندات المحاسبية من الأدوات الجوهرية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان الشفافية المالية والالتزام بالواجبات الضريبية، خصوصا في بيئة اقتصادية تتزايد فيها محاولات الغش والتهرب الضريبي. إذ تلعب المستندات المحاسبية دور مهم في توثيق العمليات المالية وتعزيز مصداقية المؤسسة أمام الجهات الرقابية والضريبية. وفي هذا السياق، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى فعالية آليات الرقابة المحاسبية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين الموظفين في مديرية الضرائب، نظرا لخبرتهم المباشرة في متابعة الملفات الضريبية وتحليل البيانات المالية. وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع الاستعانة ببرنامج SPSS لتحليل البيانات الميدانية، بهدف الوصول إلى نتائج علمية دقيقة تساهم في تطوير نظم الرقابة وتعزيز الامتثال الضريبي. وفي هذا الصدد سنتطرق إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسية:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض نتائج دراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سيتم في هذا المبحث تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية لتقييم فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية كآلية للحد من الغش والتهرب الضريبي، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين العاملين بمديرية الضرائب. ويهدف هذا المبحث إلى تنظيم المعلومات بشكل منهجي من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة وموثوقة، مع التطرق إلى المنهج المعتمد، وأدوات جمع البيانات، وأساليب التحليل المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: طريقة المستخدمة في الدراسة.

بغرض التعرف على دور الرقابة على المستندات المحاسبية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، سيتم في هذا المبحث تحديد منهج الدراسة، وتحديد مجتمع الدراسة وعينتها، بالإضافة إلى عرض خصائص العينة. وقد تم ذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المهنيين الموظفين بمديرية الضرائب، بالاعتماد على البيانات اللازمة التي تم جمعها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار 26، بما يسمح بالتوصل إلى نتائج دقيقة تساهم في فهم مدى فعالية الرقابة المحاسبية في تحقيق الامتثال الضريبي.

الفرع الأول: منهج الدراسة

يعرف المنهج على أنه مجموعة العمليات والخطوات التي يتبعها الباحث بغية إنجاز بحثه، فالمنهج ضروري جدا للباحث، إذ يساعده في ضبط أبحاثه لدراسة ظاهرة أو موضوع ما. وبغرض معالجة موضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يتيح لنا جمع البيانات والمعلومات عن ظاهرة أو موضوع ما، أو وصف النتائج التي تم التوصل إليها وتحليلها وتفسيرها واختبار صحة الفرضيات باستعمال الأساليب والأدوات الإحصائية في تحليل البيانات.

الفرع الثاني: مصادر الحصول على البيانات

تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

- ✓ **المصادر الثانوية:** تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية، المقالات وكذا الأبحاث والدراسات السابقة.
- ✓ **المصادر الأولية:** تتمثل في جمع البيانات الأولية من خلال تصميم استبيان مخصص لهذا الغرض، ووزعت على عينة من المهنيين الموظفين بمديرية الضرائب ولاية تقرت. كذلك تم الاعتماد على المقابلة مع المؤطر وهو مدير الموارد البشرية وبعض الموظفين.

الفرع الثالث: مجتمع الدراسة

قبل التطرق إلى مجتمع الدراسة سوف نحاول تقديم لمحة تعريفية للمؤسسة محل الدراسة ألا وهي مديرية الضرائب لولاية تڤرت وسيتم تقديمها كما يلي:

1-عموميات حول مديرية الضرائب

تعد مديرية الضرائب إحدى أهم الهيئات التابعة للقطاع المالي في الدولة، حيث يقع على عاتقها تنفيذ السياسة الجبائية، وتحصيل الإيرادات الضريبية وفقا للتشريعات المعمول بها. وتشكل هذه المؤسسة محور مهم في دعم الاقتصاد الوطني من خلال ضمان التزام المكلفين بالضريبة، ومكافحة جميع أشكال الغش والتهرب الضريبي. حيث تلعب المديرية دور رقابي بامتياز، فهي لا تقتصر على الإجراءات الإدارية في تحصيل الضرائب، بل تتدخل أيضا في عمليات الفحص والتدقيق والتحليل المالي لمختلف الوثائق والمستندات المحاسبية التي تقدمها المؤسسات والأفراد. ومن هذا المنطلق، تبرز الرقابة على المستندات المحاسبية كإحدى الأدوات الجوهرية التي تعتمد عليها مديرية الضرائب لاكتشاف التلاعبات المالية وضبط الفجوات في التصريح الضريبي. وفي ظل التزايد المستمر لأساليب الغش والتهرب، أصبحت المديرية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتعزيز آلياتها الرقابية، وتبني نظم رقمية ومحاسبية متطورة، تسمح بتحقيق مستويات أعلى من الشفافية والكفاءة. مما يجعل من دراسة واقع الرقابة المحاسبية داخل مديرية الضرائب، وتحليل دورها في التصدي لهذه الظواهر، خطوة علمية ضرورية لفهم المنظومة الجبائية واقتراح سبل تحسينها.

- **تعريف مديرية الضرائب لولاية تڤرت:** تعتبر مديرية الضرائب لولاية تڤرت واحدة من المديريات الولائية التابعة للمديرية العامة للضرائب على المستوى الوطني، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تابعة لوزارة المالية. تكلف هذه المديرية بتطبيق التشريعات الجبائية ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب في نطاق الولاية تڤرت، بالإضافة إلى السهر على ضمان الامتثال الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة من أشخاص طبيعيين ومعنويين. وتسهر المديرية على أداء دورها في إطار احترام القوانين والتنظيمات السارية، بهدف تحقيق العدالة الجبائية وتحسين المردودية المالية للميزانية العمومية، من خلال الرقابة، الفحص الجبائي، والتحصيل.
- **الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تڤرت:** يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب من عدة مصالح ومكاتب، تقسم حسب الوظائف الجبائية المختلفة، وتشمل ما يلي:
 1. **مدير الضرائب الولائي:** هو المسؤول الأول عن تسيير المديرية، ويشرف على جميع المصالح التابعة له، مع تمثيل المديرية أمام السلطات المحلية والمركزية.

2. **مصلحة الضرائب المباشرة:** تختص بتسيير الملفات الضريبية المتعلقة بالضرائب على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة الجزافية الوحيدة.
3. **مصلحة الضرائب غير المباشرة:** متابعة الرسوم على النشاطات التجارية، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، والضرائب الأخرى ذات الطابع غير المباشر.
4. **مصلحة مراقبة الضرائب:** تكلف بإجراء عمليات الفحص الجبائي والتدقيق في التصريحات، والكشف عن محاولات التهرب والغش.
5. **مصلحة تحصيل الضرائب:** تتابع عمليات تحصيل الضرائب المقررة وتقوم بإجراءات التحصيل الجبري عند اللزوم.
6. **مصلحة المالية والمحاسبة:** وهي مصلحة أساسية حيث تقوم هذه المصلحة بتسيير الموارد المالية الخاصة بالمديرية نفسها، وتتولى متابعة العمليات المحاسبية، إعداد الميزانيات التسييرية، ضبط النفقات، ومراقبة الفواتير، إعداد التقارير المالية ومتابعة الجوانب المالية المرتبطة بالوظائف الإدارية للمؤسسة.

2- تعريف بالمصلحة (المالية والمحاسبية) محل الدراسة

- **تعريفها:** مصلحة المالية والمحاسبة هي وحدة تنظيمية داخل مديرية الضرائب، تعنى بكل ما يتعلق بالتسيير المالي والإداري الداخلي للمديرية.
 - **مهامها:** وتتمثل فيما يلي:
 - إعداد ميزانية تسيير المديرية ومتابعة تنفيذها.
 - تسيير عمليات الشراء والتجهيز والتجهيزات المكتبية.
 - معالجة ومراقبة المصاريف والنفقات وفقاً للقواعد المحاسبية العمومية.
 - إعداد التقارير المالية الدورية (شهرية، فصلية، سنوية).
 - التنسيق مع الخزينة الولائية في عمليات التسوية المالية.
- تلعب هذه المصلحة دور مهم في ضمان شفافية التسيير المالي الداخلي، وضبط الحسابات المرتبطة بتسيير المديرية كهيئة إدارية.

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب، والذي يقدر عددهم نحو 80 عاملاً. أما عينة الدراسة تمثلت في مجموعة من الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب تقدر ب (60) عاملاً وهذا بالإعتماد على جدول حجم العينة وفقاً ل (uma secram) إستبيان تمكنا من إسترجاع (52) إستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1_2) : الإحصائية الخاصة بإستمارة الإستبيان

الإستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	60	عدد الإستمارات الموزعة والمعلن عنها
13.33%	8	عدد الإستمارات المفقودة والمهملة
3.33%	2	عدد الإستمارات الملغاة
83.33%	50	عدد الإستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبين (إعتماداً على الإستبيان)

خامساً: متغيرات الدراسة: تمثلت متغيرات الدراسة في:

- المتغير المستقل: يتمثل في الرقابة على المستندات المحاسبية وتم تقسيمه إلى أبعاده المتمثلة في وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية، مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية، أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة، كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات.
- المتغير التابع: يتمثل الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسةالفرع الأول: أدوات جمع البيانات

في موضوع بحثنا هذا سيتم الاعتماد على الاستبيان بشكل كبير كوسيلة لجمع البيانات الخاصة بالدراسة، وكذلك تم الاعتماد على المقابلة والملاحظة.

1- الاستبيان: حيث خصص الاستبيان لتحديد مستوى كل من الرقابة على المستندات المحاسبية وكد الغش والتهرب الضريبي لموظفين المهنيين بمديرية الضرائب محل الدراسة، تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من خلال الاعتماد على بعض الدراسات السابقة. وقد تم إعداد الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وقد قسمت الاستبانة إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:

القسم الأول: ويتضمن هذا القسم المتغيرات الشخصية (المستوى الأكاديمي، المستوى الوظيفي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية).

القسم الثاني: يتضمن هذا القسم المتغير المستقل وهو الرقابة على المستندات المحاسبية بأبعادها الأربعة (وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية، مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية، أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة، كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات). وشملت على (19) عبارة. موزعة لكل بعد (5) عبارات أو أقل قسمت وفقا لمقياس ليكرث الخماسي.

الجدول (2-2): يوضح العبارات التي تقيس أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية

رقم العبارة	البعد
(5-4-3-2-1)	البعد الأول: وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية
(4-3-2-1)	البعد الثاني: مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية
(5-4-3-2-1)	البعد الثالث: أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة
(5-4-3-2-1)	البعد الرابع: كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لمعطيات الدراسة.

القسم الثالث: يتضمن هذا القسم المتغير التابع وهو الغش والتهرب الضريبي وشمل هذا القسم أيضا على (8) عبارات. قسمت وفقا لمقياس ليكرث الخماسي.

الجدول رقم (2-3): يوضح العبارات التي تقيس الغش والتهرب الضريبي

رقم العبارة	محور الثاني
(8-7-6-5-4-3-2-1)	الغش والتهرب الضريبي

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لمعطيات الدراسة.

وأعطي لكل فقرة من فقرات الاستبيان وزنا مدرجا وفق سلم ليكرث الخماسي لتحديد الاتجاه العام لآراء الموظفين المهنيين كما هو موضح في الجدول التالي:

2- مقارنة الشخصية: تعتبر المقابلة من الأدوات الرئيسية لجمع بيانات والمعلومات، وقد قمنا بإجراء مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، وذلك بطرح مجموعة من الأسئلة بحيث مكنتنا المقابلة التي قمنا بها بأخذ صورة عامة حول فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية كالية للحد من الغش والتهرب الضريبي.

3- الملاحظة: تعتبر الملاحظة أداة مهمة من أدوات البحث العلمي التي تساعد على جمع البيانات والمعلومات من مصادرها وبشكل مباشر، وفق ضوابط معينة وحسب الظروف والإمكانات، ومن خلال احتكاكنا المباشر مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة تمكنا من أخذ صورة أكثر دقة على ظروف الموظفين بمديرية الضرائب لولاية تفرت محل الدراسة، ومعرفة مدى مساهمة فعالية الرقابة على المستندات للحد من الغش والتهرب الضريبي محل الدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا برنامج التحليل الإحصائي spss نسخة 26 الذي يعتبر البرنامج المناسب لتحليل هذه البيانات، وذلك بتفريغ جميع البيانات فيه وترميز الإجابات وتحليلها إحصائياً من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل ألفا كرونباخ لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة؛
 - مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، وهذه الأساليب هي المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة للمتغيرين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي وكذا ترتيب عبارات كل متغير تنازلياً؛
 - تحديد الأثر لمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل إدارة الرقابة على المستندات المحاسبية والمتغير التابع الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال أسلوب الإحصائي الانحدار الخطي البسيط والانحدار المتعدد التدريجي؛
 - مصفوفة بيرسون لمعرفة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي كذلك تم الاستعانة ببرنامج Excel في رسم الأشكال.
- كما استخدم الطالبين مقياس ليكارت الحماسي في محوري الدراسة. حيث أعطي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وزناً مدرجاً وفق سلم ليكارت الحماسي لتحديد الاتجاه العام لآراء الموظفين كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (4-2): يوضح مقياس ليكارت الحماسي

الرأي (التصنيف)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	5	4	3	2	1

المصدر: وليد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2010، ص 7.

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي، وتحديد الفئة التي ينتمي إليها تم اتباع الطريقة التالية:

جدول رقم: (5-2): يوضح مقياس الدرجة

الدرجة	ضعيف جداً	ضعيف	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
مجال المتوسط	من 1 إلى 1.80	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5

المصدر: وليد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2010، ص 7

الفرع الثالث: صدق وثبات الإستبيان

1- صدق الاستبيان

يقصد بالصدق أن أداة الدراسة تقيس ما صممت لقياسه ولا تقيس شيئاً آخر، وفي هذا الإطار حرصت الطالبتين على تحقيق الصدق لمحتوى استمارة الاستبانة، حيث قام الطالبين بعرضها على الأستاذ المشرف للاستفادة من توجيهاته وكذلك مجموعة من الأساتذة المحكمين (انظر ملحق رقم 8) تألفت من ثلاثة مختصين في المجال وقد استجاب الطالبين للآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خلصت الاستبانة إلى الصورة النهائية (انظر الملحق رقم 2).

2- ثبات أداة الدراسة

يعني الثبات أن الاختبار يؤدي إلى نفس النتائج في حالة تكراره على نفس المجموعة وفي نفس الظروف وهو يعتبر جزء من الصدق في البحث العلمي، قامت الطالبين بالتأكد من ثبات الأداة عن طريق حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ لحساب ثبات المقياس الذي يوضحه الجدول الموالي ف لوحظ أن معامل الثبات لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب يقدر ب 95.8 % وهي نسبة مرتفعة ومقبولة، وتعد هذه النسبة ذات دلالة إحصائية عالية تفي بأغراض الدراسة بحيث يجب ألا تقل قيمة المعامل عن 62% لكي نعتمد على النتائج المتوصل إليها في البحث:

الجدول (6-2): معامل الثبات الكلي للاستبيان

المحاور	الأبعاد	عدد العبارات	معامل الثبات الفاكرونباخ
رقابة على المستندات المحاسبية	وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	5	0.791
	مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	4	0.801
	ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة.	5	0.811
	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	5	0.863
محور الأول: رقابة على مستندات المحاسبية		19	0.938
محور الثاني: الغش والتهرب الضريبي		8	0.958
اجمالي الاستبيان		27	0.951

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات SPSS (أنظر ملحق رقم 03)

من خلال الجدول السابق يمكن أن نلاحظ أن قيمة الفاكرونباخ تقدر ب(0.951) وهي أكبر من 0.62، أي قيمة الثبات الكلية للاستبيان هي (0.951) وهي تعبر عن قيمة ثبات النتائج التي يمكن أن يعطيها الاستبيان مرة أخرى أو بعبارة أخرى، في حالة إذا قمنا باستجواب أفراد العينة من جديد وبنفس الظروف و في

وقت لاحق فإن (95.1%) من أفراد العينة المدروسة يجيبون بنفس الإجابة، وهي نسبة توضح المصدقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

تم استخدام كلوجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول الموالي نتائج الاختبار. حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (2_7): يوضح اختبار التوزيع الطبيعي

المتغيرات	الدلالة المعنوية sig
الرقابة على المستندات المحاسبية	0.109
الغش والتهرب الضريبي	0.181

مصدر: إعداد الطالبين انظر الملحق رقم 3

بناء على نتائج اختبار التوزيع الطبيعي فإن كلا من المتغيرين في الدراسة (الرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي) يتبعان التوزيع الطبيعي. وهذا يرر استخدام الأساليب الإحصائية في معالجة البيانات وتحليل الفرضيات، مثل الارتباط والانحدار وتحليل التباين لكون شروط تطبيقها الإحصائية متوفرة. من خلال هذا يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على النحو التالي:

H₀ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (sig ≤ 0.05)

H₁ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي. (sig > 0.05)

تم اختبار صحة هذه الفرضية حيث نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان نسب التوزيع الطبيعي لكلا من المحورين أكبر من 0.05 وهو المستوى المعتمد في المعالجة الإحصائية وهذا يدل على وجود ارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، والذي يؤكد على أن العلاقة بين هذه المتغيرات لها القدرة على تفسير التأثير فيما ومنه نقبل الفرضية الصفرية والتي تتبع التوزيع الطبيعي ونرفض الفرضية البديلة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا المبحث سيتم عرض النتائج من خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها من خلال المتوسطات والانحرافات المعيارية لأبعاد موضوع الدراسة، من أجل معرفة فعالية الرقابة على المستندات كالية للحد من الغش والتهرب الضريبي لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب ولاية تقرت، لهذا سوف نتطرق إلى تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة ثم تحليل أهم النتائج المتوصل إليها بخصوص متغيرات الدراسة ومناقشتها، للوصول إلى نفي أو إثبات صحة الفرضيات واستخلاص نتائج الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

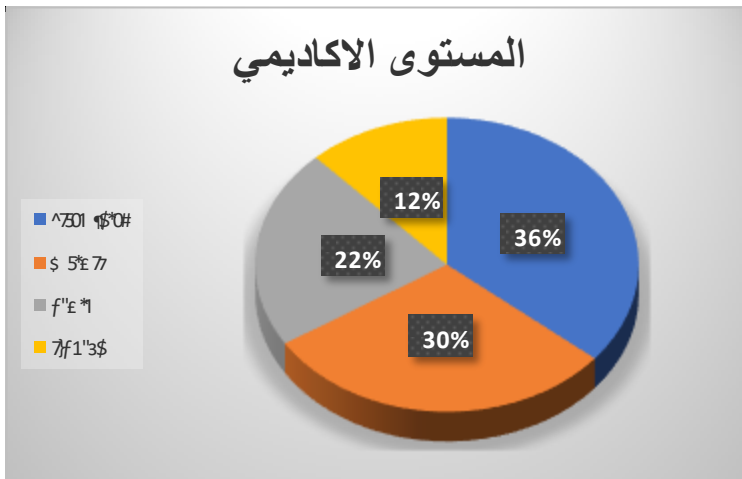
سيتم في هذا المطلب عرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة التي تم التوصل إليها ثم تحليلها.

الفرع الأول: الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية(العامة)

سوف نتناول في هذا الفرع نتائج الاستبيان من دراسة إحصائية للمتغيرات الشخصية (خصائص). ويقصد بخصائص عينة الدراسة البيانات الشخصية المتعلقة بأفراد عينة الدراسة المستجوبين وذلك لمعرفة الخصائص الديمغرافية لهم، وقد اشتملت هذه الخصائص على (المستوى الأكاديمي، المستوى الوظيفي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية) وذلك لمعرفة تأثيرها على الدراسة في المؤسسة محل الدراسة وبالتالي يمكن إيضاحها كما يلي:

1- متغير المستوى الأكاديمي

تم تطبيق الدراسة على عينة من المستجوبين متكونة من الجنسين (ذكور وإناث)، حيث تم اختيار عينة من المهنيين من داخل مديرية الضرائب وقد تم توزيعهم وفقا لمستواهم الأكاديمي كما هو موضح في الجدول الآتي:
يوضح الجدول (8-2) والشكل (1-2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الأكاديمي



المستوى الأكاديمي	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	18	36.0%
ليسانس	15	30.0%
ماستر	11	22.0%
دكتوراه	6	12.0%
المجموع	50	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج spss, v26 وبرنامج Excel2010 انظر الملحق رقم 4.

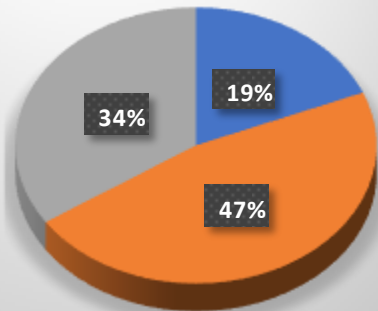
نلاحظ من الجدول أعلاه نتائج الدراسة للعينة المدروسة المكونة من 50 مهني موظفون في مديرية الضرائب بولاية تڨرت، أن األبية افراد العينة أأملون شهادة مهنية، بنسبة بلغت %36(18 فرد)، ما يشير إلى أن هذا النوع من التأهيل الذي أأطى بانتشار واسع داخل المؤسسة، لتلبية احتياجات العمل التطبيقية والتقنية في المجال الضريبي. ثم يليه الافراد من حاملي شهادة الليسانس بنسبة %30(15 فرد)، مما يعكس حضور ملحوظ لحملة الشهادات الجامعية الأولى حيث يظهر توجه نحو التكوين الأكاديمي الأساسي. ثم تاليه الافراد من حاملي شهادة الماجستير فبلغت نسبتهم %22(11 فرد)، وهي نسبة تعكس اهتمام نسبي بالدراسات العليا المتقدمة، وأخيرا تاليه الافراد من حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة الأقل بـ %12 فقط (6 فرد)، ما يشير إلى محدودية التكوين الأكاديمي العالي ضمن هذه العينة. أأيت نلاحظ من هذه النتائج أن أغلب الموظفين في مديرية الضرائب يعملون إلى التكوين المهني أو الجامعي الأول، وهو ما قد يتماشى مع طبيعة الوظائف التقنية والإدارية في القطاع الضريبي.

2-متغير (المستوى الوظيفي)

تم تطبيق الدراسة على عينة من المستجوبين وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

يوضح الجدول (2-9) وشكل (2-2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي



المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	6	12.0%
مخبر محاسبي	15	16.0%
محاسب في مؤسسة	11	72.0%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج spss, v26 وبرنامج Excel2010 انظر الملحق رقم 4.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه التوزيع حسب المستوى الوظيفي لعينة الدراسة، التي شملت 50 موظف من مديرية الضرائب بولاية تڨرت، حيث أن أغلب افراد محاسب في مؤسسة، بنسبة بلغت %72(11 فرد)، وهي نسبة مرتفعة تعكس الطبيعة التنفيذية والعملية للمهام داخل هذه المديرية، حيث يعتبر المحاسبون العمود الفقري في تنفيذ السياسات والإجراءات المالية والضريبية. وتاليها في المرتبة الثانية المخبر المحاسبي بنسبة %16(15 فرد)، ما يشير إلى وجود فئة ذات كفاءة وخبرة متقدمة تتولى مهام تحليلية أو إشرافية تتطلب خبرات تراكمية في المجال. وفي الاخير محافظو الحسابات فبلغت نسبتهم %12 فقط (6 افراد)، مما يدل أن عدد المناصب الإدارية أو الرقابية العليا محدودة مقارنة بالوظائف التنفيذية. حيث تعكس هذه النتائج أن الهيكل الوظيفي في المديرية يميل إلى التركيز

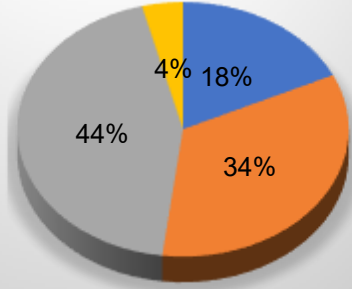
على التخصصات المحاسبية التطبيقية أكثر من الأدوار القيادية أو الاستشارية، ما قد يعكس احتياجات العمل أو طبيعة المهام الموكلة لكل فئة وظيفية..

3-التخصص التعليمي: تم تطبيق الدراسة على عينة من المستجوبين وفقا لتخصص التعليمي

يوضح الجدول (2_10) والشكل: (2_3): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص التعليمي

التخصص العلمي

- اقتصاد
- إدارة اعمال
- مالية
- محاسبة
- تدقيق



النسبة	التكرار	التخصص التعليمي
20 %	10	اقتصاد
12%	6	إدارة اعمال
28%	14	مالية
26%	13	محاسبة
14%	7	تدقيق
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج spss, v26 وبرنامج Excel2010 انظر الملحق رقم4

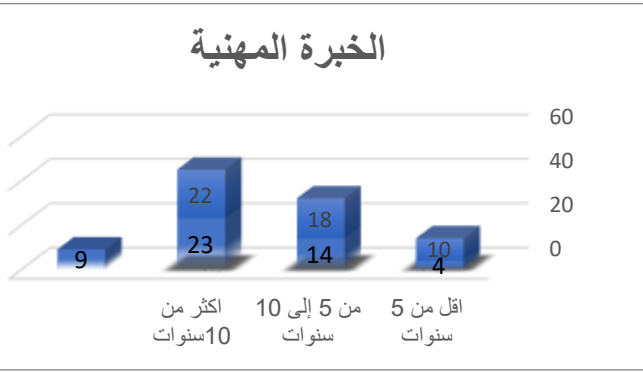
نلاحظ من الجدول اعلاه أن توزيع النسب المتعلقة بالتخصص التعليمي لعينة مكونة من 50 موظف في مديرية الضرائب بولاية تفرت، ان هناك تنوع في المستويات الاكاديمية، مع بروز تخصصات مرتبطة مباشرة بالمجال المالي والمحاسبي. حيث تصدر تخصص المالية القائمة بنسبة 28%(14 فرد) ما يدل على تركيز واضح على الكفاءات ذات الصلة بإدارة الموارد والأموال، ثم يالیه تخصص المحاسبة فجاءت في المرتبة الثالثة بنسبة 26%(13 فرد) وهو تخصص أساسي يتماشى مع طبيعة المهام اليومية في المديرية. ثم يالیه تخصص الاقتصاد بنسبة 20%(10 افراد) ما يعكس أهمية هذا التخصص في فهم السياسات المالية والضريبية، ثم يالیه تخصص التدقيق نسبة 14%(7 افراد) وهو ما يعكس أهمية الرقابة المالية داخل المؤسسة. وأخيرا، إدارة الأعمال كانت بنسبة 12%(6 افراد) ما تواجهه المحدود ضمن العينة رغم أهميته في الجوانب الإدارية والتنظيمية. كما نستنتج أن التركيز الأكبر ينصب على التخصصات المالية والاقتصادية، مما يعكس ان المديرية لها كفاءات التي تمتلك مهارات تحليلية ومالية دقيقة، تتناسب مع طبيعة عملها في إدارة وتحصيل الضرائب والرقابة على الأنشطة المالية.

4-الخبرة المهنية:

تم تطبيق الدراسة على عينة من المستجوبين في مجال الخبرة فالخبرة المهنية

يوضح الجدول (2_11) والشكل: (2_4): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	سنوات الاقدمية في العمل
20%	10	اقل من 5 سنوات
36%	18	من 5 إلى 10 سنوات



44%	22	أكثر من 10 سنوات
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج **spss, v26** وبرنامج **Excel2010** انظر الملحق رقم 4

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية تتجاوز 10 سنوات بنسبة 44% من إجمالي العينة (22 فرد) وهو ما يدل على وجود قاعدة قوية من الموظفين ذوي الخبرة الطويلة داخل مديرية الضرائب بولاية تفرت حيث يعد هذا مؤشر إيجابي يعكس استقرار وظيفي واحتفاظ بالكفاءات داخل المؤسسة. ومن جهة أخرى جاءت فئة الموظفين الذين تتراوح أقدمتهم بين 5 إلى 10 سنوات في المرتبة الثانية بنسبة 36% (18 فرد)، مما يعكس وجود شريحة كبيرة من الموظفين في منتصف مساره المهني مما يدل على أنهم يجمعون بين الديناميكية والخبرة المتوسطة. وأخيراً تاليها فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 20% فقط (10 أفراد) وهو ما يشير إلى أن التوظيف الجديد أو الكوادر الشابة ما تزال تمثل نسبة أقل مقارنة بذوي الخبرة. بصفة عامة حيث تعكس هذه النتائج تركيبة بشرية تعتمد بدرجة كبيرة على أصحاب الخبرات الطويلة مع وجود ملحوظ للكوادر المتوسطة بينما يشكل الموظفون الجدد نسبة محدودة، وهو ما قد ينعكس على ديناميكية المؤسسة وقدرتها على مواكبة التغيرات الحديثة في مجال الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

○ أولاً: الفرضية الأولى

وتتمثل في نتائج عبارات المحور الأول المتعلق بالرقابة على المستندات المحاسبية بمديرية الضرائب بولاية تفرت.

✓ **النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:** "تعد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تفرت ذو مستوى فعال."

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة، والتي تقيس أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية موضوع الدراسة.

1- البعد الأول: وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية ثم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (2_12): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعده وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الإجابة
1	وجود سياسة مكتوبة تنظم عملية التحقق من صحة المستندات المحاسبية داخل المؤسسة	3.52	0.98	5	مرتفع
2	اعتماد دليل إجراءات واضح لمراجعة المستندات المحاسبية	3.70	0.90	3	مرتفع
3	يتم تعميم تعليمات رقابية دورية تخص طرق توثيق المستندات المالية	3.76	1.08	2	مرتفع
4	تتضمن السياسات الرقابية آلية لمساءلة المسؤولين عن أي خلل في المستندات	3.86	0.98	1	مرتفع
5	تضع الإدارة العليا أهداف واضحة لتحسين الرقابة على المستندات ضمن الخطط السنوية للمؤسسة	3.64	0.84	4	مرتفع
	المتوسط العام لبعد وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	3.69	0.53	--	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05.

ثانياً: تحليل نتائج

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارات بعد "وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية" تراوحت بين (3.52 - 3.86) بانحرافات معيارية بين (0.84 - 1.08) وهي جميعها تقع ضمن المستوى المرتفع مما يعكس مستوى عالٍ من الموافقة من طرف أفراد العينة على فعالية النظام الرقابي المطبق داخل المؤسسة. كما يشير ذلك إلى إدراك إيجابي من قبل المهنيين الموظفين بمديرية الضرائب بولاية تقرت نحو مدى وضوح السياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق المستندات المالية ومراجعتها. وبالتالي دلالة على وجود نظام رقابي مستقر كما يتضح من خلال الجدول أن العبارة رقم: (4) تتضمن السياسات الرقابية آلية لمساءلة المسؤولين عن أي خلل في المستندات "جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.86) وانحراف معياري (0.98) مما يدل على شعور قوي لدى الموظفين بوجود آليات للمحاسبة والمساءلة داخل النظام الرقابي، وهو ما يعزز من فاعلية النظام ويقلل من فرص التلاعب أو الإهمال في إدارة المستندات. وأقل العبارات فكانت العبارة رقم: (1) وجود سياسة مكتوبة تنظم عملية التحقق من صحة المستندات المحاسبية داخل المؤسسة بمتوسط حسابي (3.52) وانحراف معياري (0.98)، ورغم أنها تدرج أيضاً ضمن المستوى المرتفع، إلا أن انخفاضها النسبي قد يشير إلى وجود بعض التحديات في توثيق السياسات المكتوبة أو في مدى وضوحها وانتشارها بين الموظفين مما يستدعي تعزيز جهود التوعية وتحديث الوثائق الرقابية بشكل دوري. إضافة إلى ذلك أنه بلغ المتوسط الحسابي العام للمقياس الكلي

(3.69) بانحراف معياري (0.53) بمستوى مرتفع، ما يدل على وجود التزام واضح بإنشاء وتفعيل نظام رقابي على المستندات المحاسبية. كما تعكس هذه النتائج إدراك إيجابي من الموظفين لجهود الإدارة في تعزيز النزاهة والدقة في العمليات المالية مع إمكانية تحسين بعض الجوانب خصوصا ما يتعلق بوضوح السياسات المكتوبة وآليات التعميم.

2- البعد الثاني: مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية ثم تحليلها.

أولا: عرض نتائج

الجدول رقم (2_13): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدهم تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الإجابة
1	يتم التحقق من مطابقة الفواتير والمستندات مع العمليات الفعلية	3.46	1.72	4	مرتفع
2	يتم التدقيق على سندات الدفع والصرف قبل تنفيذ العمليات المالية	3.58	0.94	2	مرتفع
3	يتم رفض المستندات غير المطابقة قبل تسجيلها محاسبيا	3.46	1.39	3	مرتفع
4	يتم إجراء اختبارات عشوائية على مستندات الأرشيف للتحقق من صحتها	3.86	0.85	1	مرتفع
	المتوسط العام لبعدهم تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	3.59	0.77	--	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05.

ثانيا: تحليل نتائج

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارة بعد "مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية" تراوحت بين (3.46 - 3.86) وانحرافات معيارية تتراوح بين (0.85 - 1.72)، وهي جميعها تقع ضمن المستوى المرتفع مما يشير إلى أن أفراد العينة من المهنيين الموظفين في مديرية الضرائب بولاية تفرت يبدون موافقة إيجابية على ممارسات الرقابة الفعلية على المستندات المحاسبية داخل المؤسسة. كما يتضح من نتائج الجدول أن العبارة رقم: (4) يتم إجراء اختبارات عشوائية على مستندات الأرشيف للتحقق من صحتها" جاءت في المرتبة

الأولى بمتوسط حسابي (3.86) وانحراف معياري (0.85)، ما يشير إلى أن هذه الممارسة الرقابية تلقى اهتمام واضح حيث تطبق بشكل فعال داخل المؤسسة، مما يعزز من موثوقية الوثائق ويقلل من فرص وجود أخطاء غير مكتشفة. ثم تليها العبارة رقم (2) يتم التدقيق على سندات الدفع والصرف قبل تنفيذ العمليات المالية بمتوسط (3.58) وانحراف معياري (0.94)، مما يعكس اهتمام واضح بالإجراءات الاحترازية قبل تنفيذ العمليات المالية، وهو ما يعد إجراء وقائي مهم يعكس جودة النظام الرقابي. أما العبارتان (1) و(3) وهما على التوالي: يتم التحقق من مطابقة الفواتير والمستندات مع العمليات الفعلية " ويتم رفض المستندات غير المطابقة قبل تسجيلها محاسبيا" فجاءتا في المرتبة الثالثة والرابعة بنفس المتوسط (3.46) مما يدل على وجود تباين في آراء الموظفين ربما يعود لاختلاف الممارسات أو درجة التزام الأقسام المختلفة بهذه الإجراءات. بالإضافة انه بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا البعد (3.59) بانحراف معياري قدره (0.77) ما يدل على أن التطبيق العملي للرقابة على المستندات المحاسبية يعتبر مرتفع بشكل عام من وجهة نظر أفراد العينة وهو ما يعكس وجود نظام رقابي فعال رغم وجود بعض التفاوتات التي قد تستدعي تحسين إجراءات الفحص المسبق وزيادة التوحيد بين الإدارات المختلفة.

3- البعد الثالث: أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة ثم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (2_14): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بعد أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الإجابة
1	استخدام أنظمة معلومات محاسبية تساعد على فحص وتتبع الوثائق	3.90	0.94	5	مرتفع
2	تعتمد المؤسسة على برمجيات تكشف عن التكرار أو التلاعب في الفواتير.	3.78	1.19	4	مرتفع
3	يتم إجراء مقارنات آلية بين السجلات المحاسبية والمستندات الفعلية باستخدام أنظمة رقمية	3.30	2.13	3	متوسط
4	توجد مؤشرات أداء رقمية تستخدم لتقييم فعالية نظام الرقابة على الوثائق	3.48	1.52	1	مرتفع
5	يتيح النظام الرقمي تتبع التعديلات التي تتم على الوثائق المحاسبية ومن قام بها	3.56	1.27	2	مرتفع
	المتوسط العام لبعدها أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة	3.60	0.80	--	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05.

ثانياً: تحليل نتائج

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارات بعد أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة في مديرية الضرائب بولاية تفرقت تراوحت بين (3.90 - 3.30) ، بانحرافات معيارية تتراوح بين (2.13 - 0.94) وتشير هذه النتائج إلى مستوى مرتفع من الموافقة من طرف أفراد العينة، مما يعكس إدراك إيجابي لمدى توظيف المؤسسة للتقنيات الرقمية والبرمجيات الحديثة في دعم وتعزيز نظام الرقابة المحاسبية على الوثائق الذي يساهم في تحسين الكفاءة والدقة. كما يتضح من خلال الجدول أن العبارة رقم: (1) استخدام أنظمة معلومات محاسبية تساعد على فحص وتتبع الوثائق "جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري (0.94) وهي تعبر عن إدراك عالي لدى الموظفين بأهمية الأنظمة الرقمية في تعزيز الرقابة وتشير إلى مدى اعتماد المؤسسة على هذه الأنظمة كأداة أساسية للحد من الأخطاء ولتتبع العمليات المالية والمستندية. بينما كانت العبارة رقم: (3) يتم إجراء مقارنات آلية بين السجلات المحاسبية والمستندات الفعلية باستخدام أنظمة رقمية" هي الأقل تقيماً، بمتوسط حسابي (3.30) وانحراف معياري (2.13) ما قد يدل على وجود تباين ملحوظ في مدى تطبيق هذه الآلية بين الأقسام المختلفة أو عدم تفعيلها بشكل موحد. الأمر الذي قد يتطلب تدخل إداري لتوسيع نطاق الاستخدام وتحسين كفاءة الربط بين السجلات الإلكترونية والمستندات الواقعية. أما باقي العبارات فقد جاءت ضمن المستوى المرتفع مثل العبارة: (2) تعتمد المؤسسة على برمجيات تكشف عن التكرار أو التلاعب في الفواتير" بمتوسط (3.78)، والعبارة: (5) يتيح النظام الرقمي تتبع التعديلات التي تتم على الوثائق المحاسبية ومن قام بها" بمتوسط (3.56) مما يشير إلى توافر أدوات فعّلة للرقابة الداخلية والشفافية، في حين سجلت العبارة: (4) "توجد مؤشرات أداء رقمية تستخدم لتقييم فعالية نظام الرقابة على الوثائق" بمتوسط (3.48)، ما يعكس وجود توجه نحو استخدام بيانات الأداء الرقابية، وإن كانت بدرجة أقل نسبياً، مما قد يشير إلى الحاجة لتطوير مؤشرات أكثر وضوح وانتشاراً. بالإضافة أنه بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا البعد (3.60) بانحراف معياري (0.80)، وهو ما يدل على مستوى مرتفع من استخدام الأدوات والوسائل التقنية في الرقابة حيث يعد مؤشر إيجابي على التحول الرقمي في الرقابة المحاسبية. ومع ذلك فإن بعض التفاوتات في مستوى الاستخدام كما هو واضح في العبارة ذات المتوسط الأدنى تبرز ضرورة تعزيز تكامل الأنظمة الرقمية وتوسيع نطاق تطبيقها لضمان تحقيق الرقابة بكفاءة في كافة أقسام المديرية.

4- البعد الرابع: كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات ثم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (15-2) قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات

الرقم	البيانات	المتوسط	الانحراف	الترتيب	مستوى
-------	----------	---------	----------	---------	-------

الإجابة		المعياري	الحسابي		
مرتفع	1	1.14	3.72	مدى التزام الأعوان الرقابيين بإجراءات الرقابة أثناء فحص المستندات	1
مرتفع	2	1.28	3.68	يتم تكليف موظفين متخصصين فقط بالتحقق من الوثائق المالية	2
متوسط	4	1.75	3.20	مدى فعالية التنسيق بين المدققين الداخليين ومسؤولي الحسابات في ضبط الوثائق	3
متوسط	5	1.53	3.18	يتم تسجيل ملاحظات الرقابة في تقارير دورية يتم الرجوع إليها لاحقا	4
مرتفع	3	1.22	3.28	يتلقى الموظفون المكلفون بالرقابة تدريب دوري في مجال التوثيق والمراقبة المحاسبية	5
مرتفع	--	0.89	3.41	المتوسط العام لبعدها كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05.

ثانيا: تحليل نتائج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لعبارات بعد "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات" تراوحت بين (3.18 - 3.72) وبانحرافات معيارية بين (1.14 - 1.75) وهو ما يشير إلى أن مستوى تقييم هذا البعد جاء بين المتوسط والمرتفع وقد جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم: (1) مدى التزام الأعوان الرقابيين بإجراءات الرقابة أثناء فحص المستندات" بمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري (1.14) ما يدل على أن الموظفين يرون أن هناك وجود التزام واضح بالإجراءات الرقابية والذي يعد مؤشر إيجابي على الجدية والانضباط المهني في تنفيذ مهام الرقابة اليومية. حيث جاءت العبارة رقم: (4) يتم تسجيل ملاحظات الرقابة في تقارير دورية يتم الرجوع إليها لاحقا" في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.18) وانحراف معياري (1.53)، مما يظهر هناك تفاوت ملحوظ في تطبيق هذا الجانب وقد يشير إلى ضعف في توثيق نتائج الرقابة أو غياب منهجية موحدة في إعداد التقارير الرقابية داخل المديرية. أما باقي العبارات فقد تنوعت بين المستوى المرتفع والمتوسط حيث حصلت العبارة رقم: (2) يتم تكليف موظفين متخصصين فقط بالتحقق من الوثائق المالية" على متوسط (3.68) بمستوى مرتفع، ما يعكس اهتماما بتخصيص الكفاءات المناسبة للمهام الحساسة. كما جاءت العبارة: (5) "يتلقى الموظفون المكلفون بالرقابة تدريب دوري في مجال التوثيق والمراقبة المحاسبية" بمتوسط (3.28) بمستوى مرتفع، لكنها تحتاج إلى دعم وتوسيع يشمل جميع الموظفين. أما العبارة رقم: (3) مدى فعالية التنسيق بين المدققين الداخليين ومسؤولي الحسابات في ضبط الوثائق" فقد حققت متوسط (3.20) وصنفت ضمن المستوى المتوسط،

ما يشير إلى ضرورة تحسين آليات التنسيق الداخلي الرقابية والمالية. بالإضافة انه بلغ المتوسط الحسابي العام (3.41) بانحراف معياري (0.89) بمستوى مرتفع، مما يعكس إدراك إيجابي من قبل أفراد العينة تجاه كفاءة الموظفين المكلفين بالرقابة، مع وجود بعض التفاوتات في الأداء تتطلب تحسينات نوعية. كما يمكن القول إن كفاءة الموارد البشرية بشكل عام ذو مستوى مرتفع مع وجود بعض الجوانب التي تستدعي التطوير المستمر والتنسيق الأفضل خصوصاً فيما يتعلق بالتوثيق الرقابي والتكامل بين فرق العمل داخل المديرية.

5- الدراسة الإحصائية لمتوسط الإجابات والانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول أبعاد الرقابة على

المستندات المحاسبية

سنحاول عرض النتائج الخاصة بقيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة لأبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية من خلال الجدول التالي ثم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (2_16): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الإجابة
1	وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	3.69	0.53	1	مرتفع
2	مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	3.59	0.77	2	مرتفع
3	ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة	3.60	0.80	3	مرتفع
4	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	3.41	0.89	4	مرتفع
	المتوسط العام لأبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية	3.57	0.59	--	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05

ثانياً: تحليل نتائج

من خلال الجدول يتضح أن أفراد العينة من موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت قيمو مستوى الرقابة على المستندات المحاسبية بمستوى مرتفع في جميع الأبعاد مما يعكس وجود نظام رقابي فعال ومدعوم داخل المديرية. وقد جاء بعد "وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري

(0.53)، وهو ما يدل على إدراك قوي وواضح من قبل الموظفين لأهمية هذا النظام وفعاليتها. وفي المرتبة الثانية جاء بعد "مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية" بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (0.77) ما يشير إلى أن تطبيق النظام الرقابي يتم بشكل جيد في الميدان وإن كان هناك تفاوت طفيف في التقييم. ويليه في المرتبة الثالثة بعد "أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة" بمتوسط (3.60) وانحراف معياري (0.80) مما يعكس توافر الوسائل الرقابية واستعمالها بدرجة جيدة مع وجود مجال لتحسين أو تحديث هذه الأدوات بما يتماشى مع التطورات الحديثة في الرقابة المحاسبية. وأخيرا جاء بعد "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.41) وانحراف معياري (0.89)، وهو أقل الأبعاد تقييم من حيث الرتب ما قد يشير إلى وجود تفاوت في الكفاءات أو حاجة لتكثيف التدريب ورفع كفاءة الموظفين القائمين بالرقابة.

كما نستنتج ان النتائج تشير إلى أن نظام الرقابة على المستندات المحاسبية في مديرية الضرائب بولاية تقرت جيد ومقيم بشكل إيجابي من طرف الموظفين حيث جاء المتوسط العام لجميع الأبعاد (3.57) بانحراف معياري (0.59)، وهو ما يعكس مستوى مرتفع من الوعي والالتزام بالإجراءات الرقابية غير أن البعد المتعلق بكفاءة الموارد البشرية يستحق مزيدا من الاهتمام لتعزيز فعالية الرقابة وضمان استمرارية التحسين.

ومن خلال هذا يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على النحو التالي:

H_0 : "لا تعد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت ذو مستوى فعال"

H_1 : "تعد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت ذو مستوى فعال"

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الرقابة على المستندات المحاسبية بجميع أبعادها وبشكل عام كان (3.56) وانحراف معياري (0.59).

يظهر من الجدول السابق أن هناك درجة موافقة مرتفعة لأبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية ضرائب بولاية تقرت محل الدراسة وهذا يثبت صحة الفرضية البديلة وينفي صحة الفرضية الصفرية إذن:

تعد الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقرت ذو مستوى فعال

○ ثانيا: الفرضية الثانية

وتتمثل في نتائج عبارات المحور الأول المتعلقة الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي مديرية ضرائب ولاية تقرت

✓ النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب في ولاية تقرت بخصوص انتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في المعاملات المالية.

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة، والتي تقيس الغش والتهرب الضريبي موضوع الدراسة.

● الدراسة الإحصائية لمتوسط الإجابات والانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول الغش والتهرب الضريبي

سنحاول عرض النتائج الخاصة بقيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة الغش والتهرب الضريبي من خلال الجدول التالي ثم تحليلها.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (2_17): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول الغش والتهرب الضريبي

الرقم	البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الإجابة
1	المؤسسة في القطاع الذي تعمل فيه تمارس التهرب الضريبي بانتظام	3.58	1.59	1	مرتفع
2	الغش المحاسبي يستخدم كوسيلة رئيسية للتهرب من الالتزامات الضريبية	3.46	1.56	4	مرتفع
3	عمليات المراجعة الداخلية ساعدت في الكشف عن حالات تهرب ضريبي سابقة داخل المؤسسة	3.28	1.59	7	متوسط
4	توثيق المستندات المحاسبية يقلل فعليا من فرص التلاعب بالإيرادات والنفقات لأغراض ضريبية	3.36	0.92	5	متوسط
5	استخدام أنظمة معلومات محاسبية حديثة يساهم في تقليص فرص التهرب الضريبي	3.48	1.112	3	مرتفع
6	يساهم الربط الإلكتروني مع الإدارة الجبائية في تقليص فجوات التصريح الضريبي	3.54	1.02	2	مرتفع
7	تقوم المؤسسة بتطبيق قوانين التصريح الضريبي بانتظام دون تأخير أو تحايل	3.30	1.23	6	متوسط
8	توجد آلية رقابية تفعل عند ملاحظة تباين في المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية	3.26	1.09	8	متوسط
	المتوسط العام للغش والتهرب الضريبي	3.40	0.64	--	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 05

ثانياً: تحليل نتائج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه نتائج تقييم مستوى الغش والتهرب الضريبي من خلال آراء الموظفين حيث تم تحليل البيانات باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف قياس درجة إدراكهم لوجود هذه الممارسات. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.26 - 3.58)، بينما تراوحت الانحرافات المعيارية بين (1.02 - 1.59) مما يعكس مستوى إدراك يتراوح بين المتوسط والمرتفع لدى الموظفين بشأن الظواهر المتعلقة بالتهرب والغش الضريبي. وقد كشفت النتائج أن أعلى مستويات الإدراك ظهرت في العبارة التي تنص على أن "المؤسسة في القطاع الذي تعمل فيه تمارس التهرب الضريبي بانتظام"، بمتوسط حسابي بلغ 3.58 ما يدل على أن التهرب الضريبي يعد ممارسة منتشرة وشائعة حسب رؤية أفراد العينة. ثم تلتها عبارة "يساهم الربط الإلكتروني مع الإدارة الجبائية في تقليص فجوات التصريح الضريبي" بمتوسط 3.54، في إشارة واضحة إلى الثقة بدور الرقمنة في تحسين الشفافية والرقابة. كما سجلت العبارة "استخدام أنظمة معلومات محاسبية حديثة يساهم في تقليص فرص التهرب الضريبي" متوسط قدره 3.48 وهو ما يعكس وعي بأهمية التكنولوجيا في كشف التجاوزات وتقليل فرص التحايل. وتالياها العبارة المتعلقة بأن "الغش المحاسبي يستخدم كوسيلة رئيسية للتهرب من الالتزامات الضريبية" في الترتيب الرابع بمتوسط 3.46 مما يشير إلى وعي بأثر الممارسات المحاسبية غير السليمة في التهرب. أما بقية العبارات فقد جاءت ضمن المستوى المتوسط، حيث تراوحت المتوسطات بين 3.28 و 3.36، مثل "توثيق المستندات المحاسبية يقلل من فرص التلاعب"، و"تطبيق قوانين التصريح الضريبي بانتظام"، و"الكشف عن حالات تهرب ضريبي عبر المراجعة الداخلية"، ما يعكس إدراكا معتدلا لأهمية هذه الإجراءات، وإن كان بدرجة أقل من الوسائل التقنية. وأقل درجة إدراك في العبارة التي تنص على وجود "آلية رقابية تفعل عند ملاحظة تباين في المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية" بمتوسط حسابي بلغ 3.26، مما قد يشير إلى ضعف هذه الآلية أو عدم وضوحها في نظر الموظفين، وهو ما يستدعي تعزيز أدوات الرقابة الداخلية وتفعيلها بشكل أوسع وبصورة عامة، بالإضافة إلى أنه بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا 3.40، وهو ما يصنف مستوى الغش والتهرب الضريبي ضمن الفئة المتوسطة المائلة إلى الارتفاع، في حين بلغ الانحراف المعياري العام 0.64، مما يدل على تقارب نسبي في آراء أفراد العينة. حيث تشير هذه النتائج إلى وجود وعي معتبر لدى الموظفين بانتشار ممارسات التهرب الضريبي، خاصة تلك المرتبطة بالأساليب المحاسبية مقابل إدراك واضح لأهمية التحول الرقمي في معالجتها مع ضرورة العمل على تحسين مستوى الرقابة الداخلية لتكون أكثر فعالية واتساق بين أقسام المديرية.

ومن خلال هذا يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على النحو التالي:

H_0 : "لا توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب في ولاية تقرت بخصوص انتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في المعاملات المالية"

H_1 : "توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب في ولاية تقرت بخصوص انتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في المعاملات المالية"

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الغش والتهرب الضريبي بجميع أبعادها وبشكل عام كان (3.40) وانحراف معياري (0.64).

يظهر من الجدول السابق أن هناك درجة موافقة متوسطة لآراء الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب ولاية تفرت محل الدراسة وهذا ينفي صحة الفرضية البديلة ويثبت صحة الفرضية الصفرية إذن:

لا توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب في ولاية تفرت بخصوص انتشار ممارسات الغش والتهرب الضريبي في المعاملات المالية "

وتتمثل في نتائج المتعلقة بتحديد مدى تأثير الرقابة على المستندات المحاسبية للحد من الغش والتهرب الضريبي حول آراء الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب لولاية تفرت

✓ النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة الرقابة على المستندات المحاسبية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي بمديرية الضرائب ولاية تفرت.

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها، تم حساب الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل (الرقابة على المستندات المحاسبية) والمتغير التابع (الغش والتهرب الضريبي) وكذا الانحدار المتعدد التدريجي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة، والتي تقيس أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية على الغش والتهرب الضريبي.

1- تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الرقابة على المستندات المحاسبية للحد من الغش والتهرب الضريبي.

أولاً: عرض نتائج

الجدول رقم (2_18): نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر الرقابة على المستندات المحاسبية للحد من الغش والتهرب الضريبي.

Sig	درجة الحرية D.F	قيمة t	قيمة F	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	B	المتغير التابع المتغير المستقل
0.00	49 - 1	8.608	74.106	0.607	0.779	0.506	الرقابة على المستندات المحاسبية

$(B_0) = 0.812$ ، $(T_0) = 1.467$ المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 6

ثانياً: تحليل نتائج

تشير نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط إلى وجود علاقة قوية دالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية (كمتغير مستقل) والغش والتهرب الضريبي (كمتغير تابع) لدى عينة من الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب. حيث بلغ معامل الارتباط $(R) = 0.779$ وهو ما يعكس علاقة طردية قوية بين المتغيرين، كما بلغ معامل التحديد $(R^2) = 0.607$ مما يعني أن نحو 60.7% من التغيرات في مستوى الغش والتهرب الضريبي

يمكن تفسيرها من خلال الرقابة على المستندات المحاسبية، في حين تعزى النسبة المتبقية إلى متغيرات أخرى لم يشملها النموذج. أما معامل الانحدار (B) فقد بلغ 0.506، وهو ما يشير إلى أن كل زيادة بوحدة واحدة في مستوى الرقابة تؤدي إلى انخفاض متوقع في الغش والتهرب الضريبي بمقدار 0.506. وقد دعمت هذه النتيجة كل من قيمة $t = 8.608$ ، وقيمة $F = 74.106$ ، عند مستوى دلالة $Sig = 0.00$ ، ما يؤكد دلالة النموذج إحصائياً. كما أظهرت النتائج أن قيمة الثابت (B_0) للنموذج بلغت 0.812، ما يعني أن قيمة التهرب الضريبي المتوقعة في حال غياب الرقابة ليست معدومة، لكنها ليست معنوية إحصائياً بنفس درجة تأثير الرقابة. وبناء على

ما سبق يمكن كتابة معادلة الانحدار الخطي على النحو الآتي: $Y = b_0 + b_1 X$

Y : الرقابة على المستندات المحاسبية

X : الغش والتهرب الضريبي

الغش والتهرب الضريبي $\times 0.506 + 0.812 =$ الرقابة على المستندات المحاسبية

وتؤكد هذه النتائج أن تعزيز الرقابة على المستندات المحاسبية يمثل أداة فعالة في الحد من ممارسات التهرب الضريبي، وهو ما يدعم توجه نحو تطوير نظام الرقابة وتوسيع استخدامها بشكل ممنهج داخل الإدارات الضريبية.

2- تحليل اختبار معامل الارتباط المتعدد التدريجي بين ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية للحد الغش

والتهرب الضريبي.

الهدف من هذا التحليل هو معرفة تأثير كل بعد وأهميته بالنسبة للمتغير التابع، ولتحديد ترتيب دخول ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية إلى معادلة خط الانحدار ومعرفة الأبعاد المستبعدة منها، وكذلك لمعرفة أثر كل بعد من ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية للحد من الغش والتهرب الضريبي ثم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد التدريجي.

الجدول رقم (2_19): معامل الارتباط المتعدد التدريجي بين ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي

Sig	درجة الحرية D.F	قيمة T	قيمة F	R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	B	طالمتغير التابع المتغير المستقل
0.073	45-4	1.837	18.167	0.618	0.786	0.273	وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية (x1)
0.537		-0.621				0.092	مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية (x2)
0.526		1.639				0.096	أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة (x3)
0.029		2.261				0.351	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات (x4)

- 6 (B₀) = 0.523، (T₀) = 1.323 المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 6 من خلال الجدول نلاحظ نتائج تحليل الانحدار المتعدد العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة (أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية) والمتغير التابع (مستوى الغش والتهرب الضريبي). حيث تشير النتائج إلى أن نموذج الانحدار يضم أربع متغيرات مستقلة، وقد كانت النتائج على النحو التالي:
- البعد الأكثر تأثيراً كان "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات"، حيث بلغ معامل B = 0.351، وهو الأعلى بين جميع المتغيرات، كما كانت قيمة T = 2.261 ذات دلالة إحصائية < Sig = 0.029 (0.05)، مما يشير إلى أن هذا العامل يؤثر بشكل معنوي وإيجابي على الحد من الغش والتهرب الضريبي.
 - أما بعد "وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية" فقد ظهر بمعامل B = 0.273، وقيمة T = 1.837، لكن مستوى الدلالة الإحصائية بلغ (Sig = 0.073)، وهو أعلى من 0.05، مما يعني أن التأثير غير دال إحصائياً عند مستوى 5%، لكنه قريب من الدلالة ويمكن اعتباره دال عند مستوى 10%.
 - بعد "مدى تطبيق الرقابة" و"أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة" أظهرتا تأثير ضعيف وغير دال إحصائي، حيث بلغت قيم Sig = 0.537 و 0.526 على التوالي، مع قيم T منخفضة (أقل من 1) ما يعني أن تأثيرهما على الغش والتهرب الضريبي غير معنوي في هذا النموذج.
 - الثابت في المعادلة b₀ كان 0.523، لكن لم يكن دال إحصائياً (Sig = 0.192)، مما يدل على أن تفسير الغش والتهرب الضريبي يتم بشكل رئيسي من خلال المتغيرات المفسرة المدرجة في النموذج.
 - ومن خلال النتائج نستنتج أن من بين جميع المتغيرات، فإن كفاءة الموارد البشرية في الرقابة تعد العامل الأكثر تأثيراً في تفسير الغش والتهرب الضريبي في حين أن باقي الأبعاد لم تظهر دلالة معنوية كافية رغم وجود علاقة جزئية في "وجود نظام رقابي". يوحي هذا بأن تعزيز كفاءة الكوادر البشرية هو الأساس الأهم لمكافحة الغش والتهرب الضريبي مقارنة بتوافر النظام أو الأدوات فقط. ومنه معادلة الانحدار تكتب كما يلي:

$$Y = 0.523 + 0.351x_4$$

Y: المتغير التابع (الغش والتهرب الضريبي)

X₁: المتغير المستقل (كفاءة الموارد البشرية في الرقابة).

أما بالنسبة لقيم sig نجد أن جميع القيم مقبولة إلى حد ما لأنها أكبر من 0.05 بينما نستنتج أن أهم الأبعاد المؤثرة على الغش والتهرب الضريبي هي (كفاءة الموارد البشرية في الرقابة).

ومن خلال هذا يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على النحو التالي:

H₀: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة الرقابة على المستندات المحاسبية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي بمديرية الضرائب ولاية تفرات.

H₁: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة الرقابة على المستندات المحاسبية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي بمديرية الضرائب ولاية تفرات.

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال معامل الانحدار الخطي البسيط والانحدار المتعدد التدريجي بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة. كما يظهر من الجدول السابق هناك أثر ذو دلالة إحصائية لبعدها من أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية على مستوى الغش والتهرب الضريبي. حيث تبين أن كفاءة الموارد البشرية في الرقابة تعد البعد الأكثر تأثيراً، حيث بلغ معامل الانحدار غير المعياري (B) 0.351 وكانت قيمة $T = 2.261$ ، ومستوى الدلالة الإحصائية $(Sig) = 0.029$ ، وهو ما يشير إلى وجود تأثير معنوي وإيجابي عند مستوى دلالة 0.05. أما باقي الأبعاد، مثل وجود نظام للرقابة وأدوات الرقابة المستخدمة ومدى تطبيق الرقابة، فقد أظهرت تأثير إيجابي لكن غير معنوي إحصائياً، حيث كانت قيم Sig أعلى من 0.05، مما يعني أن تأثيرها على التهرب الضريبي محدود في النموذج المعتمد. كما نستنتج من هذه النتائج أن تعزيز كفاءة الموارد البشرية يمثل عاملاً حاسماً في الحد من الغش والتهرب الضريبي، أكثر من مجرد وجود نظام أو أدوات رقابية، مما يدعم أهمية الاستثمار في التكوين والتأهيل الوظيفي لضمان فعالية الرقابة المحاسبية لدى موظفي المهنيين بمديرية ضرائب ولاية تقرت. وهذا ما يثبت صحة الفرضية البديلة وينفي الفرضية الصفرية. إذن:



○ رابعاً: الفرضية الرابعة.

النتائج المتعلقة بتحديد العلاقة بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة بمديرية الضرائب لولاية تقرت

✓ النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي المهنيين لمديرية تقرت

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها، تم حساب معامل الارتباط بيرسون للمتغير المستقل (الرقابة على المستندات المحاسبية) والمتغير التابع (الغش والتهرب الضريبي) لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة، والتي تقيس أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة بمديرية الضرائب لولاية تقرت موضوع الدراسة.

1-العلاقة الارتباطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع : من خلال عرض النتائج سيتم عرض مصفوفة معاملات الارتباط في جدول يوضح العلاقة الارتباطية بين متغير الرقابة على المستندات المحاسبية والمتغير التابع الغش والتهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة بمديرية الضرائب لولاية تقرت.

الجدول رقم (20-2): العلاقة الارتباطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع

المتغير التابع	الرقابة على المستندات المحاسبية
----------------	---------------------------------

0.779**	معامل الارتباط	والتهرب	الغش
0.000	مستوى الدلالة		الضريبي
50	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 7

من خلال الجدول نتائج تحليل معامل الارتباط بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي أن هناك علاقة عكسية قوية وذات دلالة إحصائية عالية بين المتغيرين. حيث بلغ معامل الارتباط (Pearson R) = 0.779 وهو معامل مرتفع يشير إلى وجود علاقة قوية، كما أن مستوى الدلالة (Sig) = 0.000، وهو أقل من 0.01، مما يؤكد أن العلاقة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01% وهذا يعني أنه كلما ارتفع مستوى الرقابة على المستندات المحاسبية داخل المديرية انخفضت مستويات الغش والتهرب الضريبي. وبالتالي فإن فعالية الرقابة تعد عامل حاسم في الحد من الممارسات غير القانونية المرتبطة بالتصريح الضريبي والتلاعب المحاسبي.

2- العلاقة الارتباطية بين أبعاد متغير المستقل والمتغير التابع (جميع المتغيرات):

من خلال عرض النتائج سيتم عرض مصفوفة معاملات الارتباط بيرسون في جدول يوضح العلاقة الارتباطية بين جميع متغيرات الدراسة

الجدول رقم (21-2): العلاقة الارتباطية بين أبعاد متغير المستقل والمتغير التابع (جميع المتغيرات)

الرقابة على المستندات					متغير	المستقل
وجود نظام	مدى تطبيق أدوات	كفاءة الموارد	متغير التابع الغش	وجود نظام	للرقابة على	متغير التابع
المستندات المحاسبية	المستندات المحاسبية	البشرية في الرقابة على المستندات	والتهرب الضريب	المستندات المحاسبية	المستندات المحاسبية	
0.668**	0.676**	0.677**	0.779**	0.668**	0.676**	معامل الارتباط
0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	مستوى الدلالة
50	50	50	50	50	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج (spss, v26) انظر الملحق رقم 7

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

أن جميع العلاقات الارتباطية بين أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية وسلوك الغش والتهرب الضريبي جاءت دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.000) مما يعكس وجود علاقة قوية وإيجابية بين هذه الأبعاد والمتغير التابع، سواء عند النظر إلى العلاقة الكلية أو عند تحليل كل بعد من الأبعاد بشكل منفصل.

وقد تبين أن أعلى نسبة ارتباط كانت بين "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات المحاسبية" ومتغير الغش والتهرب الضريبي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.750) أي ما يعادل 75% مما يشير إلى أن كفاءة العنصر البشري في الرقابة تلعب دور مهم في الحد من ممارسات الغش والتهرب كما يؤكد أهمية التركيز على تأهيل وتدريب الموظفين المعنيين بالرقابة. ثم تليها في المرتبة الثانية العلاقة بين "أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة" ومعامل ارتباط بلغ (0.677) أي 67.7% وهو ما يوضح مدى تأثير توفر الوسائل الرقابية المناسبة في تعزيز الكشف عن المخالفات والتجاوزات. وجاء في المرتبة الثالثة "مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية" بمعامل ارتباط (0.676) أي ما نسبته 67.6% مما يدل على أهمية التطبيق العملي والإجرائي للرقابة، وعدم الاكتفاء بوجود النظام فقط. تليها مباشرة "وجود نظام رقابي على المستندات المحاسبية" بنسبة ارتباط بلغت (0.668) أي 66.8% وهو ما يشير إلى أن وجود نظام شكلي أو نظري للرقابة يظل غير كافي ما لم يدعم بالتنفيذ العملي الفعال وأخير نستنتج ان هناك لوجود علاقات ارتباطية ذات دلالة إحصائية قوية وإيجابية بين المتغير التابع (الغش والتهرب الضريبي (وجميع أبعاد المتغير المستقل) الرقابة على المستندات المحاسبية) مما يدل على أن تطبيق نظام رقابي فعال، مدعوم بالكفاءة البشرية والوسائل المناسبة حيث يساهم بشكل كبير في تقليص مستويات الغش والتهرب الضريبي داخل المديرية، ويعزز من شفافية المعاملات المالية وجودتها. وأن الرقابة على المستندات المحاسبية كمتغير مستقل ترتبط بالغش والتهرب الضريبي كمتغير تابع بمعامل ارتباط (0.779) أي بنسبة 77.9% وهو ما يؤكد أن الرقابة بكافة أبعادها تمثل أداة مؤثرة جدا في التخفيف من هذه الظاهرة.

من خلال هذا يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على النحو التالي:

✓ H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب

الضريبي لدى موظفي المهنيين لمديرية تقرت

✓ H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب

الضريبي لدى موظفي المهنيين لمديرية تقرت

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال معامل الارتباط والقوة التفسيرية كما أن مستوى دلالة القيمة تساوى (sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على ما يلي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي

لدى موظفي المهنيين لمديرية تقرت

المطلب الثاني: مناقشة نتائج دراسة

بعد تحليل الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة بالأساليب الإحصائية المناسبة لها، وتحليل المتغيرات الدراسة لعينة من المهنيين بمديرية الضرائب ولاية بتقوت تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي سيتم مناقشتها فيما يلي:

الفرع الأول: اختبار صحة الفرضية الأولى

أثبتت الدراسة أن الرقابة على المستندات المحاسبية سائدة بدرجة مرتفعة في مديرية الضرائب بولاية تقوت، وذلك من خلال حساب المتوسطات الحسابية لكل بعد من أبعاد الرقابة، وهو ما يعززه المتوسط الحسابي الإجمالي الذي بلغت قيمته (3.57) بانحراف معياري (0.59)، وهو مستوى يصنف ضمن المستوى المرتفع، ما يدل على أن الرقابة في المديرية تمارس بشكل جيد. مما يعكس هذا لوجود نظرة إيجابية من طرف الموظفين حول العبارات المرتبطة بأنظمة الرقابة على المستندات والتي تشير إلى أن بيئة العمل داخل المديرية تتسم بدرجة عالية من الالتزام بالإجراءات الرقابية وممارسات التوثيق المحاسبي، سواء من حيث وجود نظام رقابي رسمي، أو في آليات التطبيق العملي، أو الأدوات الرقابية، أو حتى في الموارد البشرية القائمة على تنفيذ الرقابة، مع ملاحظة أن هذا الأخير يبقى الجانب الذي يحتاج إلى مزيد من التحسين. وتوحي النتائج بأن مديرية الضرائب بولاية تقوت قد قطعت شوطاً معتبراً في بناء نظام رقابي فعال، وأنها تسير في الاتجاه الصحيح نحو الحد من المخالفات الضريبية، وتحسين جودة العمل الإداري، وتعزيز المصداقية داخل المؤسسة. وقد اتضح أن بعد "وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية" جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (0.53)، مما يعكس إدراك قوي من طرف الموظفين لأهمية النظام الرقابي كقاعدة أساسية لضمان سلامة الدورة المحاسبية وضبط العمليات المالية. وتليه في المرتبة الثانية بعد "أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة" بمتوسط حسابي (3.60)، وهو ما يدل على أن المديرية توفر وسائل رقابية ملائمة تستخدم بشكل فعال في المتابعة والتدقيق. أما المرتبة الثالثة بعد "مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية" بمتوسط (3.59)، ما يشير إلى أن النظام يطبق بشكل جيد في الواقع العملي، وإن وجدت بعض التفاوتات في التنفيذ بين الأقسام. وأخيراً بعد "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.41)، وهو البعد الوحيد الذي اقترب من المستوى المتوسط، ما قد يعكس تفاوت في الكفاءات الوظيفية أو حاجة ملحة لتكثيف برامج التكوين والتدريب الخاصة بالرقابة لضمان استدامة الأداء وتحقيق التوازن بين النظام والموارد المنفذة له. وبناءً على ما سبق تثبت النتائج صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن "الرقابة على المستندات المحاسبية لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقوت تمارس بمستوى فعال"، حيث جاءت جميع المؤشرات الإحصائية داعمة لهذه الفرضية، مع توصية بالتركيز على جانب تنمية الكفاءات البشرية كأحد المحاور التي تحتاج إلى مزيد من الدعم والتحسين المستمر لضمان فعالية النظام الرقابي ككل.

الفرع الثاني: اختبار صحة الفرضية الثانية

أثبتت الدراسة أن الغش والتهرب الضريبي يعد ظاهرة قائمة بدرجة متوسطة مائلة إلى الارتفاع لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تقوت، وذلك من خلال تحليل المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بسلوكيات التهرب والغش الضريبي، وهو ما يعززه المتوسط الحسابي الإجمالي الذي بلغ (3.40) بانحراف معياري (0.64)،

وهو مستوى يصنف ضمن المستوى المتوسط والقريبة من المستوى المرتفع، ما يشير إلى أن الموظفين يدركون بشكل ملحوظ انتشار بعض الممارسات الضريبية غير المشروعة في محيط عملهم، سواء على مستوى القطاع أو المؤسسة أو من خلال خبراتهم في المجال. ويعكس هذا المتوسط العام وجود نظرة نقدية وواقعية من طرف الموظفين المهنيين حول العوامل المؤدية للتهرب والغش الضريبي، مما يشير إلى بيئة عمل تدرك حجم التحديات الرقابية، وتفهم أهمية التدقيق والتصريح الضريبي، لا سيما في ظل التحول الرقمي والتطورات التقنية الحديثة. ومع ذلك تظهر النتائج وجود بعض التفاوت في تقييم الجوانب المختلفة مما يعكس الحاجة إلى تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية وضمان تفعيلها بشكل متكامل. وقد اتضح أن أعلى درجة إدراك سجلت في العبارة التي تنص على أن "المؤسسة في القطاع الذي تعمل فيه تمارس التهرب الضريبي بانتظام"، بمتوسط حسابي (3.58) ما يدل على أن التهرب الضريبي ينظر إليه ك ممارسة شائعة وملاحظة داخل بيئة العمل. تليها العبارة الخاصة بـ "الربط الإلكتروني مع الإدارة الجبائية" بمتوسط (3.54)، ما يشير إلى وعي بأهمية الرقمنة في تقليص فجوات التصريح وتحسين الشفافية. أما عبارة "استخدام أنظمة معلومات محاسبية حديثة" فقد سجلت متوسط (3.48)، وهي تعكس ثقة الموظفين بأهمية الحلول التقنية في الحد من التجاوزات. كما سجلت عبارة "الغش المحاسبي كوسيلة للتهرب من الالتزامات الضريبية" بمتوسط (3.46) وهو ما يشير إلى إدراك معتبر للعلاقة بين الممارسات المحاسبية غير السليمة وسلوكيات التهرب الضريبي أما بقية العبارات فقد جاءت ضمن المستوى المتوسط، حيث تراوحت المتوسطات بين (3.28 - 3.36) مثل: "توثيق المستندات المحاسبية"، و"تطبيق القوانين الضريبية بانتظام"، و"دور المراجعة الداخلية"، مما يعكس وعي أقل بأهمية هذه الجوانب في حين سجلت العبارة "تفعيل آلية رقابية عند وجود تباين بالمعلومات" أدنى درجة إدراك بمتوسط (3.26) وهو ما يشير إلى قصور في تفعيل أو وضوح هذه الآلية لدى الموظفين، ويدعو إلى ضرورة تعزيز الرقابة الداخلية وضمان توحيد تطبيقها عبر جميع الأقسام. وبناء على ما سبق يمكن القول إن نتائج الدراسة تدعم الفرضية الثانية التي تنص على أن "لا توجد درجة وعي مرتفعة لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب بولاية تقرت بخصوص ممارسات الغش والتهرب الضريبي"، غير أنها لا تبلغ مستوى الوعي العالي الكامل، وهو ما يجعلها تقع في منطقة وسطية أقرب إلى القبول الحذر للفرضية البديلة. وعليه توصي المديرية بالتركيز على تطوير أدوات الرقابة، ورفع مستوى الوعي المؤسسي من خلال التكوين المستمر والتدريب بما يضمن أحكام الرقابة.

الفرع الثالث: اختبار صحة الفرضية الثالثة

اثبتت الدراسة أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى الموظفين المهنيين بمديرية الضرائب بولاية تقرت، وذلك من خلال تطبيق تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم اختبار تأثير المتغير المستقل "الرقابة على المستندات المحاسبية" على المتغير التابع "الغش والتهرب الضريبي". وقد أظهرت النتائج أن العلاقة كانت دالة إحصائياً عند مستوى (Sig = 0.000)، وهو أقل من المستوى المعتمد (0.05) مما يعكس قوة التأثير ويدعم صحة الفرضية. حيث يعزز هذا الأثر الإحصائي بقيمة

معامل الارتباط ($R = 0.779$) وهو ما يشير إلى علاقة طردية قوية وموجبة بين المتغيرين أي أنه كلما زادت فعالية الرقابة على المستندات المنخفضت مستويات الغش والتهرب الضريبي. أما معامل التحديد ($R^2 = 0.607$)، فقد بين أن 60.7% من التغيرات في مستوى الغش والتهرب الضريبي يمكن تفسيرها من خلال الرقابة على المستندات المحاسبية، بينما تعزى النسبة المتبقية (39.3%) إلى عوامل أخرى خارجية قد تشمل النواحي التنظيمية، أو البيئة القانونية، أو الثقافة المؤسسية. كما أظهر تحليل الانحدار المتعدد التدريجي أن البعد الأكثر تأثير ضمن أبعاد الرقابة هو "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات"، حيث بلغ معامل التأثير $B = 0.351$ وكانت قيمة $T = 2.261$ مع دلالة إحصائية ($Sig = 0.029$) وهي أقل من 0.05، مما يؤكد أن هذا العامل يلعب دور جوهري في خفض مستويات التهرب والغش. وهذا يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في كفاءة الموارد البشرية تؤدي إلى انخفاض متوقع في الغش والتهرب الضريبي بمقدار 0.351، ما يعكس أهمية التأهيل والتدريب المستمر للكوادر المعنية بالرقابة. أما بقية الأبعاد مثل "وجود نظام للرقابة"، و"أدوات ووسائل الرقابة"، و"مدى تطبيق الرقابة"، فلم تظهر دلالة إحصائية قوية حيث تجاوزت قيم الدلالة (Sig) الخاصة بها المستوى المعتمد (0.05)، وكانت على التوالي:

- وجود نظام للرقابة $Sig = 0.073$:
- أدوات الرقابة المستخدمة $Sig = 0.526$:
- مدى التطبيق $Sig = 0.537$:
- وبناء على النتائج المحصل عليها، يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو الآتي:
 $Y = 0.523 + 0.351X$ حيث:

- Y : يمثل الغش والتهرب الضريبي (المتغير التابع)
 - X : يمثل كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات (المتغير المستقل)
- وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الثالثة التي تنص على "وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة الرقابة على المستندات المحاسبية في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي"، حيث أثبت التحليل أن هذا البعد هو العامل الأهم في النموذج مقارنة ببقية الأبعاد التي لم تظهر تأثير معنوي. وعليه فإن تعزيز كفاءة الموارد البشرية يمثل مدخلا استراتيجي لتعزيز فعالية الرقابة وضمان الحد من التهرب والممارسات المالية غير القانونية داخل مديرية الضرائب بولاية تفرت.

الفرع الرابع: اختبار صحة الفرضية الرابعة

أثبتت نتائج الدراسة أن العلاقة الارتباطية بين الرقابة على المستندات المحاسبية وسلوك الغش والتهرب الضريبي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($Sig = 0.000$)، وهو أقل من المستوى المعتمد (0.05)، مما يؤكد أن العلاقة بين المتغيرين ذات دلالة معنوية قوية. وقد قدرت العلاقة العامة بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب

الضريبي بنسبة (0.779)، أي 77.9%، وهي علاقة طردية قوية تدل على أن فعالية الرقابة على المستندات تعد من العوامل الأساسية المؤثرة في الحد من الممارسات الضريبية غير المشروعة داخل مديرية الضرائب. كما تبين أن جميع العلاقات الارتباطية بين أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية وسلوك الغش والتهرب الضريبي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (Sig = 0.000)، وهو أقل من المستوى المعتمد (0.05). وقد كانت جميع معاملات الارتباط موجبة وقوية، سواء عند تحليل العلاقة كلياً أو عند النظر في كل بعد على حدي ما يدل على أن تعزيز الرقابة بأبعادها المختلفة ينعكس بشكل مباشر على انخفاض مستويات التهرب والغش في التصريحات والمعاملات المالية. وقد جاء بعد "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة" في المرتبة الأولى بمعامل ارتباط (0.750) أي 75% ما يدل على أن العامل البشري المدرب والمؤهل يمثل الركيزة الأقوى في بناء نظام رقابي فعال وقادر على الحد من الغش والتهرب الضريبي. تلاه في المرتبة الثانية بعد "أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة" بمعامل ارتباط (0.677) أي 67.7% مما يعكس أهمية توافر الوسائل التقنية والإجرائية التي تمكن الموظفين من تنفيذ الرقابة بكفاءة. ثم جاء بعد "مدى تطبيق الرقابة على المستندات" في المرتبة الثالثة، بمعامل ارتباط (0.676) أي 67.6% ما يشير إلى ضرورة تحقيق التطبيق الفعلي والمنتظم للرقابة وعدم الاكتفاء بالنصوص أو السياسات المكتوبة. وأخيراً، جاء بعد "وجود نظام رقابي" في المرتبة الرابعة، بمعامل ارتباط (0.668) أي 66.8%، ما يدل على أن وجود النظام وحده غير كافي ما لم يفعل عملياً على أرض الواقع.

وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الرابعة التي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية ومستوى الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي المهنيين لمديرية تقورت" حيث أثبت التحليل أن هذه النتائج تؤكد أن تطبيق نظام رقابي متكامل مقام على كفاءة الموارد البشرية وتوافر الأدوات المناسبة والذي يساهم بشكل كبير وفعال في تقليص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ويعزز من الثقة في النظام المالي، ويرسخ ممارسات الشفافية والالتزام في بيئة العمل الضريبي.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل، تم التعرف على واقع الرقابة على المستندات المحاسبية بمديرية الضرائب لولاية تڤرت، من خلال دراسة طبيعة النظام الرقابي المعتمد داخل المديرية، وأهمية هذا النظام في التصدي لممارسات الغش والتهرب الضريبي. كما ركز الفصل على تحليل العلاقة بين فعالية الرقابة المحاسبية ومستوى التزام الموظفين بالتصريحات الضريبية، باعتبار ذلك عنصر مهم في تعزيز الشفافية المالية وتحقيق العدالة الضريبية. وقد تضمن الفصل كذلك الإطار المنهجي للدراسة، من خلال استعراض جميع الخطوات العلمية التي تم اتباعها، بدءاً من تحديد المتغيرات الرئيسية (الرقابة على المستندات المحاسبية كمتغير مستقل، والغش والتهرب الضريبي كمتغير تابع)، مروراً باختيار مجتمع وعينة الدراسة من المهنيين العموميين داخل مديرية الضرائب، وصولاً إلى نتائج من خلال الأدوات الإحصائية المستعملة في جمع وتحليل البيانات، والتي شملت:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لقياس مستوى إدراك أفراد العينة لكل من أبعاد الرقابة ومستوى التهرب الضريبي.
 - معاملات الارتباط والانحدار الخطي البسيط والمتعدد التدريجي: لقياس طبيعة العلاقة بين المتغيرات واختبار أثر الرقابة على مستوى الغش الضريبي.
- كما تم تحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها وفق الفرضيات المقترحة، مما أفضى إلى مجموعة من النتائج الأساسية يمكن تلخيصها كما يلي:
1. أظهرت نتائج الدراسة أن الرقابة على المستندات المحاسبية تمارس بدرجة مرتفعة لدى مديرية الضرائب بولاية تڤرت من وجهة نظر الموظفين.
 2. تبين أن مستوى الغش والتهرب الضريبي يصنف ضمن المستوى المتوسط المائل للارتفاع، ما يدل على أن الظاهرة لا تزال حاضرة بشكل ملحوظ.
 3. هناك علاقة ارتباطية قوية ودالة إحصائية بين الرقابة على المستندات المحاسبية وسلوك الغش والتهرب الضريبي، حيث بلغ معامل الارتباط. ($R = 0.779$)
 4. أظهرت نتائج الانحدار المتعدد أن "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة" هو البعد الأكثر تأثيراً في تفسير سلوك الغش والتهرب، حيث بلغ معامل التأثير ($B = 0.351$) مع دلالة معنوية. ($Sig = 0.029$)

5. في المقابل لم تظهر بقية الأبعاد (وجود نظام رقابي، أدوات الرقابة، مدى التطبيق) تأثير دال إحصائي قوي في النموذج المعتمد، ما يبرز الحاجة إلى دعمها وتفعيلها بشكل أكبر.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

في ظل التحديات المتنامية التي تواجهها الإدارات العمومية والمؤسسات المالية، وخاصة على مستوى أنظمة التصريح الجبائي، أضحت الرقابة على المستندات المحاسبية أداة استراتيجية بالغة الأهمية لتعزيز الشفافية، وضبط العمليات المالية، والحد من ممارسات الغش والتهرب الضريبي. ولم تعد الرقابة مجرد إجراء تقني أو إداري، بل أصبحت ركيزة أساسية في الحوكمة الجبائية، ترتبط مباشرة بجودة الأداء المالي وثقة المواطن في النظام الضريبي.

وفي هذا السياق، سعت هذه الدراسة إلى تحليل فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي، من خلال طرح الإشكالية التالية: "ما مدى فعالية الرقابة على المستندات المحاسبية في الحد من الغش والتهرب الضريبي لدى موظفي مديرية الضرائب بولاية تفرت؟" وللإجابة عن هذا التساؤل، تم تقسيم البحث إلى فصلين رئيسيين؛ تناول الفصل الأول الجانب النظري المتعلق بمفاهيم الرقابة المحاسبية والغش والتهرب الضريبي، بينما ركز الفصل الثاني على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية لعينة من الموظفين المهنيين داخل المديرية، باعتماد منهجية وصفية تحليلية، واستخدام أدوات إحصائية دقيقة عبر برنامج SPSS.

❖ النتائج النظرية:

1. بينت الأدبيات أن الرقابة المحاسبية تمثل آلية مركزية لضمان المصدقية المالية ومكافحة الفساد الضريبي.
2. أظهرت المراجع وجود علاقة قوية بين فعالية الرقابة وتراجع معدلات الغش الضريبي، لا سيما عند تفعيل الجوانب البشرية والتنظيمية للرقابة.
3. أكدت العديد من الدراسات أن كفاءة الموارد البشرية وتمكينها من أدوات الرقابة تعتبر من أبرز العوامل المحددة لنجاح النظام الرقابي داخل المؤسسات الضريبية.

❖ النتائج التطبيقية:

1. أظهرت نتائج الدراسة أن الرقابة على المستندات المحاسبية تمارس بدرجة مرتفعة داخل مديرية الضرائب بتفرت بمتوسط عام بلغ (3.57).
2. تم تصنيف مستوى الغش والتهرب الضريبي ضمن الفئة المتوسطة المائلة للارتفاع، ما يدل على استمرار وجود هذه الظاهرة في بيئة العمل الضريبي.
3. كشفت الدراسة عن علاقة ارتباط قوية ودالة إحصائية بين الرقابة المحاسبية والغش الضريبي ($R = 0.779$)، ما يؤكد فعالية النظام الرقابي.
4. أوضحت نتائج الانحدار أن "كفاءة الموارد البشرية في الرقابة" هي البعد الأكثر تأثيراً بمعامل ($B = 0.351$) ودلالة معنوية ($Sig = 0.029$) ما يبرز دور العنصر البشري المدرب في كشف ومنع التجاوزات.
5. بقية الأبعاد، مثل "وجود النظام" و"مدى التطبيق" و"أدوات الرقابة"، لم تظهر تأثير معنوي قوي، مما يدعو إلى إعادة تقييمها وتعزيزها بشكل أكثر فعالية.

❖ التوصيات:

1. تعزيز كفاءة الموارد البشرية عبر برامج تكوين متخصصة في مجال الرقابة المحاسبية ومكافحة التهرب الضريبي.
2. تحديث أدوات وأساليب الرقابة، بما يشمل الرقمنة، ونظم تتبع إلكترونية، وربط آلي مع الإدارات الجبائية.
3. تفعيل آليات الرقابة الداخلية عند ملاحظة التباينات أو الشبهات في التصريحات، وضمان شفافيتها.
4. تحسين آليات التطبيق العملي للرقابة، وتوزيعها بانتظام على مختلف المصالح الإدارية دون استثناء.
5. بناء ثقافة مؤسسية قائمة على الالتزام والشفافية داخل بيئة العمل الضريبي.

❖ آفاق البحث:

- في ضوء ما توصلت إليه هذه الدراسة، يقترح الباحثان التوسع في المستقبل من خلال:
- إجراء دراسات مقارنة بين مديريات الضرائب في ولايات مختلفة لرصد التباين في فعالية الرقابة.
 - دراسة أثر التحول الرقمي والربط الإلكتروني على كشف التهرب الضريبي في الجزائر.
 - توسيع الدراسة لتشمل متغيرات وسيطة مثل الولاء، ضغط العمل، أو البيئة التنظيمية وتأثيرها على فعالية الرقابة.
 - اقتراح نموذج رقابي تكاملي يوازن بين النظام، الأدوات، والكفاءات البشرية.

قائمة المصادر

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

○ أولاً: الكتب

1. الرازي، مختار الصحاح، واخرون: لسان العرب، د ط، دار النشر مكتبة لبنان ج 1، بيروت، 1995،
2. جابر عبد الرؤوف: دور رقابة ديوان المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
3. عادل علي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط1، دار اثراء لنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
4. عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، ط 1 دار جرير للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
5. عتاب أحمد الناصر، فعالية النظام الضريبي الجزائري، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2005.
6. محززي، مُجّد عباس: اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هومة للنشر، مصر، 2003.
7. محي الدين العايب: الرقابة المصرفية لموارد واستخدامات القطاع العام، مكتبة معهد دراسات المصرفية، 1970.
8. هلال مُجّد عبد الغني: مهارات إدارة الأداء معايير وتطبيقات الجودة في الأداء، مركز تطوير الأداء والتنمية، ط 1 القاهرة، مصر، 1996.

○ ثانياً: مذكرات واطروحات

9. أسماء بوضياف: التحقيق المحاسبي كآلية للحد من الفساد والتهرب الضريبي، رسالة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مُجّد بوضياف – المسيلة، سنة 2021.
10. ريمة مسلم: "الرقابة على جودة مراجعة الحسابات في ظل المعايير الدولية" دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2020.
11. سامية شويحي: أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية عامة، بجامعة أو بكر بالقائد تلمسان، 2010/2011.
12. سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية وعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة مُجّد خيضر بسكرة، 2014_2015.
13. عتير سليمان: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد خيضر بسكرة، 2010/2011.
14. عوالي بلال: حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة البليدة، 02، 2018.

15. نجيب زروقي: جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية: تخصص قانون جنائي، جامعة باتنة 01، 2012-2013
16. نصيرة حورية مفلح: أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، 2022
17. الياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011
- ثالثا: المجالات
18. أحلام بلقاسم كحلوي، خير دين معطى الله: "دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات الحاسبية" دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، مجلة الباحث الاقتصادي، مجلد 6 عدد9، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2018
19. أحلام بلقاسم كحلوي، خير دين معطى الله: "دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات الحاسبية" دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة، مجلة الباحث الاقتصادي، مجلد 6 عدد9، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2018.
20. احمد إبراهيم، جعفر ويوسف محمد أبو ختالة: الرقابة المالية ودور المراقب المالي في الحفاظ على المال العام، مجلة دراسات الانسان والمجتمع، العدد 19، كلية العلوم التقنية - مصراته، Copyright © HCSJ 2022.
21. آسيا قاسمي، فهيمة حداد: الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2019.
22. حميدة بوزيد: الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال الفترة(2014-2023) ، مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد7، عدد1، جامعة شهيد حمى لخضر الوادي، 2024مد بوضياف - المسيلة2017
23. حياة عبد الباقي: فعالية الجبائية في الحد من مظاهر التهرب الضريبي، مجلة التنوع الاقتصادي جامعة عين تموشنت، مجلد 5، عدد1، 2024.
24. خضراوي الهادي، سيعديني محمد سعيد: الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عمار ثلجي الاغواط، عدد، 2015، 2.
25. خلود هادي واخرون، تقوم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الحاسبية ومالية، مجلد8، العدد 52، العراق، 2013،

26. رشيد جربية، عمر الفاروق زرقون: الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية جامعة قاصدي مباح ورقلة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 11، عدد 1، 2024.
27. سالمى مُجّد سالمى مُجّد، مولود فتحي: طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال اليات مكافحتها، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، مجلد 6، العدد 2، 2023.
28. عفاف بولحية، لامية لجيلح، إبراهيم بوجاجة: أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي -دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل، مجلة اقتصاديات العمال والتجارة، المجلد 07، العدد: 02، 2022.
29. عمار بن عيشي؛ لحسن دردوري: الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 2، عدد 4، جامعة مُجّد خيضر، 2017.
30. لطفراوي مُجّد عبد الباسط: اليات الحديثة لتنفيذ الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، مجلد 3، عدد 2، 2019.
31. منى عبد الرزاق المغربي: ارشفة المستندات المحاسبية، المجلة العربية للنشر العلمي الإصدار الخامس، عدد 49، 2022.
- رابعا: المطبوعات والانترنت
32. بورازق اسيا: محاضرات في مقياس أنظمة التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، 2025.
33. بوزيد حميد: جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2015.
34. عزة عبد العزيز: محاضرات في الرقابة المالية، مستخرج من المجلس العلمي دورة استثنائية المنعقدة بتاريخ 2024/1/23، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، 2024.
35. كدتسة عائشة: محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة دروس موجهة لطلبة سنة أولى ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة لونسي على بلدية 2023، 2024/2.
- خامسا: المراسيم والجرائد
36. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 59، 2006 /09/24.
37. المادة 02 من: المرسوم التنفيذي 96/09 المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية المؤرخ في 4 مارس 2009.

38. المادة 11 من: المرسوم التنفيذي 272/08 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية المؤرخ في 6 سبتمبر 2008.

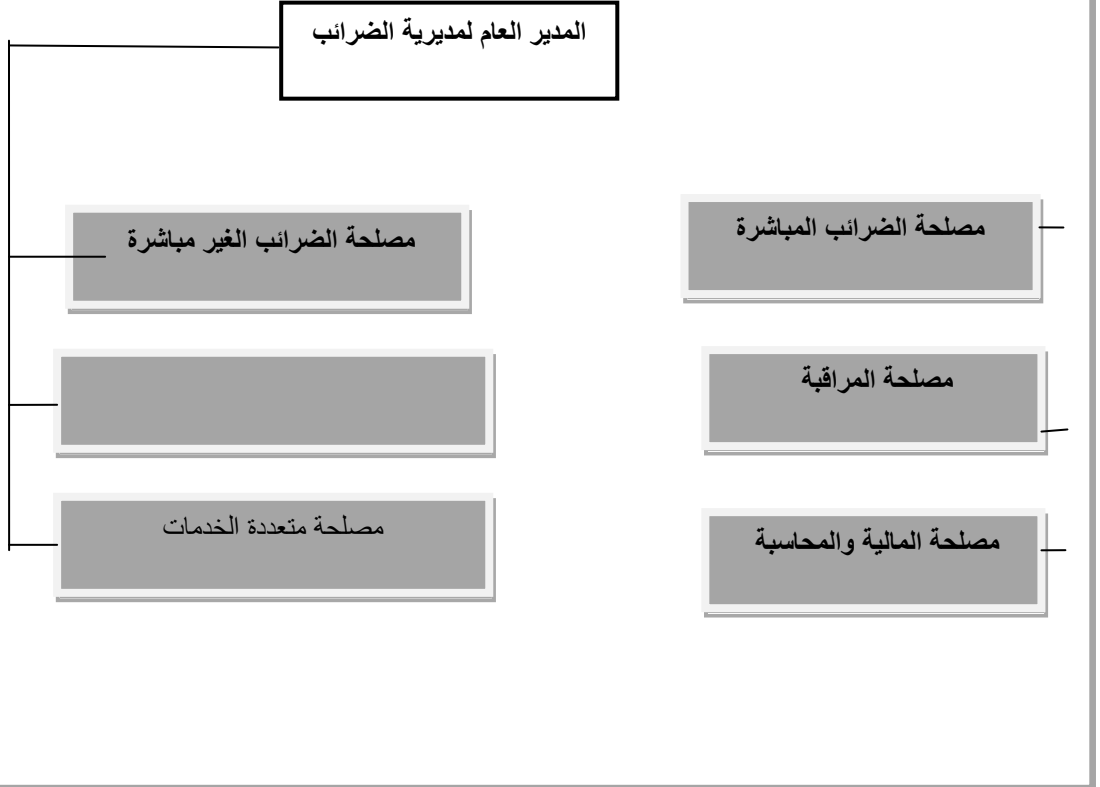
○ سادسا: مراجع باللغة الاجنبية:

1. Ramírez-Álvarez, J. (2022). **The Accountant as a Means to Corporate Tax Compliance: Evidence from a Randomized Field Experiment in Ecuador.** *Latin American Research Review*, 57(4)
2. Al-Sharairi, M E (2018): **The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in the Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian Auditors.** *International Journal of Economics and Finance*, 10(1)
3. Al-Khasawneh, R. O. H. (2020): **Role of Electronic Accounting Information Systems in Reducing the Phenomenon of Tax Evasion in Facilities Subject to Income and Sales Tax in the Hashemite Kingdom of Jordan.** *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 10(2).
4. Tella, R. A. (2021): **Tax Evasion and Avoidance Eradication: The Role and Effect of Accounting Information System.** *ACU Journal of Social and Management Sciences*, 9(1).
5. Ramírez-Álvarez, J. (2022). **The Accountant as a Means to Corporate Tax Compliance: Evidence from a Randomized Field Experiment in Ecuador.** *Latin American Research Review*, 57(4).

قائمة الملاحق



الملحق رقم (1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تفرت



الملحق رقم (2): الاستبيان

الاستبيان

القسم الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

1. المستوى الأكاديمي:

شهادة مهنية ليسانس ماجستير ماجستير دكتوراه

المستوى الوظيفي:

محافظ حسابات خبير محاسب محاسب في مؤسسة

التخصص العلمي:

محاسبة إدارة اعمال اقتصاد مالية تدقيق

الخبرة المهنية:

من 0 الى 5 سنوات من 5 الى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

قائمة الملاحق

الرقم	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
البعد الأول : وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية						
01	وجود سياسة مكتوبة تنظم عملية التحقق من صحة المستندات المحاسبية داخل المؤسسة					
02	اعتماد دليل إجراءات واضح لمراجعة المستندات المحاسبية					
03	يتم تعميم تعليمات رقابية دورية تخص طرق توثيق المستندات المالية					
04	تتضمن السياسات الرقابية آلية لمساءلة المسؤولين عن أي خلل في المستندات					
05	تضع الإدارة العليا أهدافاً واضحة لتحسين الرقابة على المستندات ضمن الخطط السنوية للمؤسسة					
البعد الثاني : مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية						
01	يتم التحقق من مطابقة الفواتير والمستندات مع العمليات الفعلية					
02	يتم التدقيق على سندات الدفع والصرف قبل تنفيذ العمليات المالية					
03	يتم رفض المستندات غير المطابقة قبل تسجيلها محاسبياً					
04	يتم إجراء اختبارات عشوائية على مستندات الأرشيف للتحقق من صحتها					
البعد الثالث : أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة						
01	استخدام أنظمة معلومات محاسبية تساعد على فحص وتتبع الوثائق					
02	تعتمد المؤسسة على برمجيات تكشف عن التكرار أو التلاعب في الفواتير					
03	يتم إجراء مقارنات آلية بين السجلات المحاسبية والمستندات الفعلية باستخدام أنظمة رقمية					
04	توجد مؤشرات أداء رقمية تُستخدم لتقييم فعالية نظام الرقابة على الوثائق					
05	يتيح النظام الرقمي تتبع التعديلات التي تتم على الوثائق المحاسبية ومن قام بها					
البعد الرابع : كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات						
01	مدى التزام الأعوان الرقابيين بإجراءات الرقابة أثناء فحص المستندات					
02	يتم تكليف موظفين متخصصين فقط بالتحقق من الوثائق المالية					
03	مدى فعالية التنسيق بين المدققين الداخليين ومسؤولي الحسابات في ضبط الوثائق					
04	يتم تسجيل ملاحظات الرقابة في تقارير دورية يتم الرجوع إليها لاحقاً					

أولا: معامل الفا كرونباخ للرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي

Echelle : وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,791	5

Echelle : مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,801	4

Echelle : ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	5

Echelle : كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,863	5

Echelle : فعالية الرقابة على المستندات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	19

Echelle : الغش والتهرب الضريبي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,861	8

Echelle : فعالية الرقابة على المستندات / الغش والتهرب الضريبي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,951	27

ثانيا : اختبار كولموغروف - سمرنوف

Explorer

Valide

Manquant

Total

قائمة الملاحق

	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
رقابة على المستندات المحاسبية	50	100,0%	0	0,0%	50	100,0%
غش والتهرب الضريبي	50	100,0%	0	0,0%	50	100,0%

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
رقابة على المستندات المحاسبية	,146	50	,109	,913	50	,061
غش والتهرب الضريبي	,110	50	,181	,932	50	,006

الملحق رقم (04): تكرارات المعلومات الشخصية (العامة)

المستوى الأكاديمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	18	36,0	36,0	36,0
	ليسانس	15	30,0	30,0	66,0
	ماستر	11	22,0	22,0	88,0
	دكتوراه	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	6	12,0	12,0	12,0
	خبير محاسبي	8	16,0	16,0	28,0
	محاسب في مؤسسة	36	72,0	72,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	10	20,0	20,0	20,0
	ادارة اعمال	6	12,0	12,0	32,0
	اقتصاد	14	28,0	28,0	60,0
	مالية	13	26,0	26,0	86,0
	تدقيق	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	18	36,0	36,0	36,0

قائمة الملاحق

من 5 سنوات الى 10 سنوات	10	20,0	20,0	56,0
اكثر من 10 سنوات	22	44,0	44,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للرقابة على المستندات المحاسبية، الغش والتهرب الضريبي
أولاً: الرقابة على المستندات المحاسبية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Variance
وجود سياسة مكتوبة تنظم عملية التحقق من صحة المستندات المحاسبية داخل المؤسسة	50	3,5200	,989
اعتماد دليل إجراءات واضح لمراجعة المستندات المحاسبية	50	3,7000	,990
يتم تعميم تعليمات رقابية دورية تخص طرق توثيق المستندات المالية	50	3,7600	1,084
تتضمن السياسات الرقابية آلية لمساءلة المسؤولين عن أي خلل في المستندات	50	3,8600	,980
تضع الإدارة العليا أهدافاً واضحة لتحسين الرقابة على المستندات ضمن الخطط السنوية للمؤسسة	50	3,6400	,847
يتم التحقق من مطابقة الفواتير والمستندات مع العمليات الفعلية	50	3,4600	1,723
يتم التدقيق على سندات الدفع والصرف قبل تنفيذ العمليات المالية	50	3,5800	,942
يتم رفض المستندات غير المطابقة قبل تسجيلها محاسبياً	50	3,4600	1,396
يتم إجراء اختبارات عشوائية على مستندات الأرشيف للتحقق من صحتها	50	3,8600	,858
استخدام أنظمة معلومات محاسبية تساعد على فحص وتتبع الوثائق	50	3,9000	,949
تعتمد المؤسسة على برمجيات تكشف عن التكرار أو التلاعب في الفواتير	50	3,7800	1,196
يتم إجراء مقارنات آلية بين السجلات المحاسبية والمستندات الفعلية باستخدام أنظمة رقمية	50	3,3000	2,133
توجد مؤشرات أداء رقمية تُستخدم لتقييم فعالية نظام الرقابة على الوثائق	50	3,4800	1,520
يُتيح النظام الرقمي تتبع التعديلات التي تتم على الوثائق المحاسبية ومن قام بها	50	3,5600	1,272
مدى التزام الأعدان الرقابيين بإجراءات الرقابة أثناء فحص المستندات	50	3,7200	1,144
يتم تكليف موظفين متخصصين فقط بالتحقق من الوثائق المالية	50	3,6800	1,283
مدى فعالية التنسيق بين المدققين الداخليين ومسؤولي الحسابات في ضبط الوثائق	50	3,2000	1,755
يتم تسجيل ملاحظات الرقابة في تقارير دورية يتم الرجوع إليها لاحقاً	50	3,1800	1,538
يتلقى الموظفون المكلفون بالرقابة تدريباً دورياً في مجال التوثيق والمراقبة المحاسبية	50	3,2800	1,226
فعالية الرقابة على المستندات	50	3,5747	,593
N valide (liste)	50		

ثانياً: الغش والتهرب الضريبي

قائمة الملاحق

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Variance
المؤسسة في القطاع الذي تعمل فيه تمارس التهرب الضريبي بانتظام	50	3,5800	1,596
الغش المحاسبي يُستخدم كوسيلة رئيسية للتهرب من الالتزامات الضريبية	50	3,4600	1,560
عمليات المراجعة الداخلية ساعدت في الكشف عن حالات تهرب ضريبي سابقة داخل المؤسسة	50	3,2800	1,593
توثيق المستندات المحاسبية يقلل فعليًا من فرص التلاعب بالإيرادات والنفقات لأغراض ضريبية	50	3,3600	,929
استخدام أنظمة معلومات محاسبية حديثة يساهم في تقليص فرص التهرب الضريبي	50	3,4800	1,112
يساهم الربط الإلكتروني مع الإدارة الجبائية في تقليص فجوات التصريح الضريبي	50	3,5400	1,029
تقوم المؤسسة بتطبيق قوانين التصريح الضريبي بانتظام دون تأخير أو تحايل	50	3,3000	1,235
توجد آلية رقابية تُفَعَّل عند ملاحظة تباين في المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية	50	3,2600	1,094
الغش والتهرب الضريبي	50	3,4075	,644
N valide (liste)	50		

ثالثا: أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية والمتغيرات

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Variance
فعالية الرقابة على المستندات	50	3,5747	,593
الغش والتهرب الضريبي	50	3,4075	,644
وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	50	3,6960	,533
مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	50	3,5900	,770
ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة	50	3,6040	,806
كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	50	3,4120	,897
N valide (liste)	50		

الملحق رقم (06): قياس الأثر معامل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد الرقابة على المستندات المحاسبية،

الغش والتهرب الضريبي

أولاً: الانحدار الخطي البسيط

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	فعالية الرقابة على المستندات ^b	.	Introduire

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي
 b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,779 ^a	,607	,599	,50837

- a. Prédictors : (Constante), فعالية الرقابة على المستندات

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	19,152	1	19,152	74,106	,000 ^b
	de Student	12,405	48	,258		
	Total	31,557	49			

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي
 b. Prédictors : (Constante), فعالية الرقابة على المستندات

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	,506	,345		1,467	,149
	فعالية الرقابة على المستندات	,812	,094	,779	8,608	,000

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي

ثانياً: قياس الأثر معاملاً الانحدار المتعدد التدرجي أبعاد الرقابة على المستندات المحاسبية

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
--------	----------------------	--------------------	---------

قائمة الملاحق

1	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات، وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية، مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية، ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة ^b	.	Introduire
---	---	---	------------

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي
- b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,786 ^a	,618	,584	,51787

- a. Prédicteurs : (Constante), كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات، وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية، ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	19,488	4	4,872	18,167	,000 ^b
	de Student	12,068	45	,268		
	Total	31,557	49			

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي
- b. Prédicteurs : (Constante), كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات، وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية، مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية، ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	,523	,395		1,323	,192
	وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	,273	,148	,248	1,837	,073
	مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	,092	,149	,101	,621	,537
	ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة	,096	,150	,107	,639	,526
	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	,351	,155	,415	2,261	,029

- a. Variable dépendante : الغش والتهرب الضريبي

الملحق رقم (07): معامل بيرسون لتحديد العلاقة بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي

أولاً: بين المتغيرين بين الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي

Corrélations

		العش والتهرب الضريبي	فعالية الرقابة على المستندات
العش والتهرب الضريبي	Corrélation de Pearson	1	,779**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	50	50
فعالية الرقابة على المستندات	Corrélation de Pearson	,779**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	50	50

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ثانياً: بين ابعاد الرقابة على المستندات المحاسبية والغش والتهرب الضريبي

Corrélations

		الغش والتهرب الضريبي	وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة	كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات
الغش والتهرب الضريبي	Corrélation de Pearson	1	,668**	,676**	,677**	,750**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50
وجود نظام للرقابة على المستندات المحاسبية	Corrélation de Pearson	,668**	1	,694**	,629**	,681**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	50	50	50	50	50
مدى تطبيق الرقابة على المستندات المحاسبية	Corrélation de Pearson	,676**	,694**	1	,742**	,780**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	50	50	50	50	50
ادوات ووسائل الرقابة المستخدمة	Corrélation de Pearson	,677**	,629**	,742**	1	,817**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	50	50	50	50	50
كفاءة الموارد البشرية في الرقابة على المستندات	Corrélation de Pearson	,750**	,681**	,780**	,817**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	50	50	50	50	50

