

دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة في ظل علاقة الارتباط القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي: دراسة حالة الجزائر

The role of tax control in combating deviant tax behavior by taxpayers in relation to the strong link between accounting and tax law : Algeria case study

سومية تومي^{1*}، منصور بن عمارة²

¹ جامعة الشاذلي بن جديد- الطارف (الجزائر)، stoumi79@yahoo.fr

² جامعة باجي مختار- عنابة (الجزائر)، mansour_benamara@yahoo.fr

تاريخ القبول: 31 / 12 / 2020

تاريخ الاستلام: 08 / 12 / 2020

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكات المنحرفة للمكلفين بالضريبة خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، لذلك فقد اعتمدنا على: المنهج الوصفي، المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة الذي استخدمنا فيه برنامج **SPSS**، وقد أوصت الدراسة بضرورة التأطير الصارم للتشريعات الجبائية مع ضرورة اعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي وتبني تعاريف واضحة من منظور جبائي ومحاسبي في آن واحد وتوفير الدليل المنهجي لهذه التعديلات.

الكلمات المفتاحية: القانون المحاسبي؛ القانون الجبائي؛ الرقابة الجبائية، السلوك الجبائي، المكلفين بالضريبة.

تصنيف **Jel**: H26, K34, M4

Abstract:

This study aimed to define the role of tax control in combating the deviant behavior of taxpayers especially after the application of The financial accounting system. So we used the descriptive approach, the analytic approach, the case study approach in which we used **SPSS** software. The study recommended the necessity for a strict framing of the tax legislation, the need to adopt a conceptual framework of taxation that takes into account all changes in the **SCF** and to adopt clear definitions from a fiscal and accounting point view, while providing a methodological guide on these changes.

Keywords: accountancy law; tax law; tax control; tax behavior; taxpayers.

Jel classification code : H26, K34, M4

1- مقدمة:

بالرغم من تبني النظام المحاسبي المالي لمبادئ المحاسبة الدولية القائمة على أسبقية الجوهر على الشكل القانوني، القيمة العادلة، العرض الصادق والأهمية النسبية، التي أدت إلى إدخال المرونة في التسجيلات المحاسبية، والتي تترك جزءاً من الحكم لمعدي القوائم المالية، إلا أن التشريع الجبائي الجزائري يفرض على النظام المحاسبي المالي عدم تعارض أحكامه مع القواعد الجبائية، لذلك فإن الثقل الذي تفرضه الجبائية على المحاسبة سيشكل مصدراً للسلوكات المنحرفة لمعدي القوائم المالية، وي طرح تساؤلاً حول مدى امتثال المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الجبائية، لذلك فإن الأجهزة الرقابية للإدارة الجبائية ستواجه تحدياً كبيراً في مكافحة والحد من التلاعبات المحاسبية وعمليات الاحتيال والتدليس لتجنب دفع الضريبة.

1-1- الإشكالية:**السؤال الرئيسي:**

من خلال هذا الطرح تتحدد معالم إشكالية هذا البحث التي يمكن صياغتها كما يلي: ما هو الدور الذي تؤديه الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة في ظل علاقة الارتباط القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي؟

الأسئلة الفرعية:

- ما تأثير العلاقة القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية للإدارة الجبائية؟
- هل يقوم المشرع الجبائي الجزائري بتصميم نماذج الرقابة الجبائية التي تعمل على معالجة جوانب التهرب والغش الجبائيين دون الأخذ بعين الاعتبار السلوكات المنحرفة للمكلفين بالضريبة؟

2-1- الفرضيات:

الفرضية 1: تعد طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية أحد أهم العوامل المؤدية إلى القيام بمناورات تدليسية واحتيالية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة.

الفرضية 2: يتم التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين بالاعتماد على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي.

3-1- أهداف الدراسة:

- إبراز أهم الآثار الجبائية الناتجة عن الإصلاحات المحاسبية التي اعتمدها الدولة الجزائرية منذ الاستقلال إلى غاية تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- الوقوف على مدى نجاعة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لتفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الجبائي، وزيادة الحصيلة الجبائية.

4-1- أهمية الدراسة:

- الإصلاح المحاسبي وتأثيره على البيئة الاقتصادية الجزائرية، خاصة على الممارسات المحاسبية الجبائية نظراً للعلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالجبائية؛
- تزايد الاهتمام بالأساليب الحديثة لمكافحة التهرب الجبائي وعدم الانضباط الجبائي، في ظل البحث المتزايد عن الرفع من قدرة الأداء الجبائي خصوصاً ما تعلق منها بالجبائية المحلية.

5-1- الدراسات السابقة:**دراسة Lamb et al سنة 1998:**

قام بدراسة وتطوير العلاقة بين المحاسبة والجبائية، من خلال دراسة ميدانية أجراها على 04 دول (ألمانيا، فرنسا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث حدد 05 حالات لنوع العلاقة بين المحاسبة والجبائية، ووجد أن هناك علاقة قوية بين المحاسبة والجبائية في كل من فرنسا وألمانيا (باعتبارهما دولتان تنتميان إلى المجلس الأوروبي لنظام المحاسبة CESC على العكس في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، فهي دول تهيمن عليها قواعد مرنة، كما تعتبر هذه الدراسة واحدة من أهم الدراسات التمثيلية في مجال العلاقة بين المحاسبة والجبائية، والتي تم الاعتماد عليها عند القيام بدراسات أخرى مثل ما قام به كل من: **Chwenke et Nobes** اللذان قاما بتبني هذه الدراسة، وأضافوا على التصنيف الذي وضعه **Lamb et AL** تصنيفاً آخر حيث أصبح هناك 06 حالات لحدود العلاقة بين المحاسبة والجبائية: لا توجد علاقة (انفصال تام)، ارتباط تام (متطابقتان)، المحاسبة تتحكم في الجبائية، المحاسبة تتحكم في الجبائية لكن بأثر رجعي، الجبائية تتحكم في المحاسبة، الجبائية مهيمنة. (Cuzdriorean DAN Dacian, 2012, p. 894)

دراسات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE سنة 1997-2004:

في جويلية 1997 وافقت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على الدليل التطبيقي: **تسيير المخاطر**، حيث يوفر هذا الدليل وصفا مختصرا لتسيير المخاطر، وذلك انطلاقا من فكرة أن بعض السلطات الجبائية المحلية قد بدأت في استخدام مبادئ تسيير المخاطر من أجل تخصيص أفضل لمواردها المحدودة بالنظر إلى الاستراتيجية المثلى (استراتيجية: تكلفة - فعالية إلى أقصى الحدود) في إطار تطبيق التشريع الجبائي، حيث حدد باختصار مفهوم تسيير المخاطر المرتبط بالإيرادات في سياق إدارة الضريبة، وقام بفحص طريقة تقييم هذه المخاطر من الناحية العملية والتعليق بإيجاز على النموذج المطبق: **نورة تسيير المخاطر المرتبطة بالإيرادات** الذي يتعلق بتسيير الخطر الجبائي (OCDE, 2004, p. 05)، لذلك فقد قامت بنشر العديد من الدراسات التي تتعلق بالموضوع في شكل تقارير توجيهية، نذكر منها: **تسيير وتحسين (الامتثال) الانضباط الجبائي**، استخدام برامج الرقابة الجبائية العشوائية، أنظمة اختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية.

2- علاقة القانون المحاسبي بالقانون الجبائي:

إن القانون الجبائي يتدخل دائما في تحديد قواعد التقييم المحاسبي وطرق عرض الحسابات، وذلك بسبب تدخل مشرع الإدارة الجبائية الذي يميل إلى تحديد قواعد تفرض اتباع المحاسبة للمبادئ الجبائية، ويتضح ذلك من خلال:

1-2- حدود العلاقة بين المحاسبة والجبائية:

حسب التعريف الذي قدمته لجنة التاريخ المحاسبي التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية، فإن تاريخ المحاسبة يتمثل في دراسة الفكر والممارسات والمنظمات المحاسبية، للاستجابة للمتغيرات والاحتياجات الاجتماعية، أين تظهر الضرورة للاهتمام بنتائج هذا التطور التشريعي لطبيعة الجبائية، وفي الواقع ومما لا شك فيه، فإن هذه الأخيرة قد ساهمت في تأسيس كل من استقلالية القانون الجبائي والممارسة الجبائية المحاسبية للمؤسسات، ومن جهة أخرى تعديل مهنة المحاسبة في حد ذاتها. (Rossignol, 1999, pp. 15-16)

2-2- الأثر الجبائي الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يظهر هذا الأثر من خلال منظورين: تأثير القواعد المحاسبية على الجبائية، ومنظور تأثير القواعد الجبائية على المحاسبة كما يلي:

أ- تأثير القواعد المحاسبية على الجبائية:

من المتعارف عليه أن أساس الإخضاع الضريبي للضريبة على أرباح الشركات هو الربح الصافي للمؤسسة، حيث أن المعالجات المحاسبية يكون لها تأثير على حساب الضريبة من حيث النتيجة، وبالتالي التأثير على الإيرادات الجبائية للدولة، وللتذكير فقد نصت المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن: «الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة»، أما المادة 141 مكرر 2 من نفس القانون فقد نصت على أنه: «يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة».

(المديرية العامة للضرائب، 2019، الصفحات 35-38)

ب- تأثير القواعد الجبائية على المحاسبة:

إذا تمتلك المؤسسات إمكانية استخدام بعض الخيارات الجبائية التي من شأنها تغيير طريقة عرض الحسابات السنوية، حيث يمكنها الاستفادة من حصص الامتلاك الاستثنائية التي تتعلق ببعض الممتلكات، التي تؤدي إلى كتابات محاسبية مشوهة، دون أن تؤثر على نتيجة السنة المالية، وإنما تؤثر فقط على النتيجة الاستثنائية، التي تظهر في رؤوس الأموال الخاصة، وتسمح لمستخدمي المعلومة المالية أن يكونوا على انتباه عند استخدام هذه الإجراءات. (REVAULT, 2011, p. 04)

3- علاقة الرقابة الجبائية بتأثير الجبائية على النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن يشكل ثقل الجبائية على النظام المحاسبي المالي مصدرا للسلوكات المنحرفة لمعدي القوائم المالية، وعليه فإن التصريح الرسمي لدى الإدارة الجبائية الذي لا يعترف بالخيارات المحاسبية التي تتعارض مع الأحكام الجبائية، هل سيشكل في المبادئ الأساسية لـ **SCF**؟ وهل يمكن أن تكون هناك عواقب (عقوبات) على معدي القوائم المالية الذين يقومون بخيارات محاسبية ملائمة لكن تتعارض مع الأحكام الجبائية؟ النهج الاقتصادي لـ **SCF** القائم على **أسبقية الجوهر على الشكل القانوني، القيمة العادلة، العرض الصادق والأهمية النسبية**، التي أدت إلى إدخال المرونة، تترك جزءاً من الحكم لمعدي القوائم المالية، فإمكانية عدم تقيد القاعدة بالقانون إذا كانت لا تسمح بالحصول على صورة صادقة للمعاملات: هل يمكن أن تتعارض مع الإطار القانوني والتنظيمي الجزائري القائم على حق إيجابي (حق مكتوب)؟ هل تتضمن مخاطرة قانونية لمعدي القوائم المالية؟ (Sadi, 2012, pp. 23-24)

3-1- السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة:

إن المسؤولية الجبائية للمكلف بالضريبة ترتبط بقبدين أساسيين، هما: **مدى التزامه بواجباته الضريبية** تجاه السلطات العمومية لتحقيق المنفعة العامة، - **مدى امتثاله للقوانين الجبائية** المنصوص عليها في مختلف الأنظمة الجبائية، وعليه يعرف كل من:

أ- الانضباط الجبائي (الالتزام/الامتثال):

مدى وفاء المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية، التي تتمثل في ثلاثة التزامات أساسية:

1. إيداع التصريح الجبائي للمداخيل في الوقت المحدد؛
2. الإشارة في التصريح إلى جميع المعلومات اللازمة لحساب الضريبة؛
3. دفع الضريبة المستحقة في الأجل المحددة، ويطلق على هذه الالتزامات: التزام الإيداع، التزام التصريح والتزام الدفع. (OCDE, 2004, p. 08)

ب- عدم الانضباط الجبائي:

من خلال التعريف السابق للانضباط الجبائي نجد أن تعريف **عدم الانضباط الجبائي** يتمحور حول أربعة (4) مخاطر جبائية أساسية تتعلق بـ: عدم التسجيل في السجل الجبائي، عدم إيداع التصريحات الجبائية، عدم دفع المبالغ المستحقة أثناء التصريحات والتقييمات الجبائية، التصريح الخاطئ بالمداخيل والأرباح، وكل هذه المخاطر تشير إلى نية المكلف بالضريبة للإفلات والتلمص من دفع الضريبة المستحقة بالمبالغ والأجل المحددة قانوناً.

2-3- دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكيات الجبائية المنحرفة:

تعد الرقابة الجبائية أداة ضرورية من أجل ضمان احترام العدالة والمساواة بين المواطنين والشركات أمام القانون، وأداة أساسية لمكافحة عدم الانضباط الجبائي للمكلفين بالضريبة ومعدي القوائم، حيث يجب أن تسمح بتحصيل الحقوق المتهرب منها (غرض الميزانية)، معاقبة المخالفات المقصودة والمتعمدة (غرض قمعي)، وتحفيز مجموع المكلفين بالضريبة ليصبحوا مسؤولين جبائيا (غرض ردعي)، ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب ذلك أساليب وتنظيم فعال، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار التعقيد الموجود في التشريع الجبائي. (comptes, 2010, p. 171)

لذلك فقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الأدوات القانونية التي تمكن الإدارة الجبائية من القيام بواجبها الرقابي، التي تتمثل في حق الرقابة (حيث ترافق الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتوة، ويراقب المفتش التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات، ولكن على المفتش وتحت طائلة بطلان الإجراء، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به) (المديرية العامة للضرائب، 2019، الصفحات 17-18)، بالإضافة إلى حق الاطلاع، حق الاسترداد، حق المعايضة.

4- الدراسة الميدانية:

1-4- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

أ- بيانات الدراسة:

البيانات الأولية: يتم الحصول على هذه البيانات عن طريق الاتصال المباشر للباحثين مع المصادر عن طريق المقابلة وجمع الملاحظات.

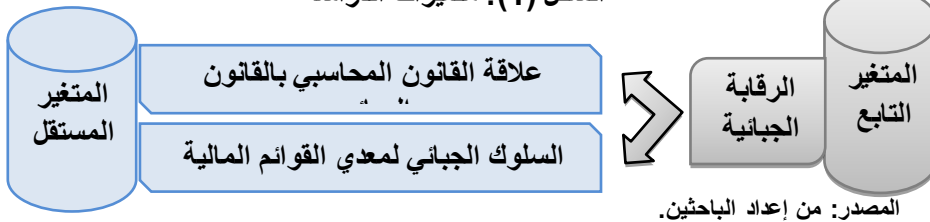
البيانات الثانوية: تجمع هذه البيانات بطريقة غير مباشرة بواسطة أشخاص آخرين وهيئات رسمية متخصصة، والتي تهتم أساسا بمجال المحاسبة والجبائية، حيث تتعدد مصادر هذه البيانات والمعلومات لتشمل كل من:

دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع، الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، النصوص والتشريعات الصادرة في الجرائد الرسمية.

ب- متغيرات الدراسة:

من خلال الجانب النظري لهذه الدراسة والذي تم إعداده عن طريق الإطلاع على عدة مصادر من كتب ومذكرات ورسائل ومجلات وملتقيات، تم تحديد المتغير التابع المتمثل في الرقابة الجبائية في ظل مجموعة من العوامل تمثلت في المتغيرات المستقلة: حدود العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي والسلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة، ويتضح ذلك من خلال الشكل (1):

الشكل (1): متغيرات الدراسة



4-2- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

أ- مجتمع الدراسة: اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على مستوى التأهيل العلمي الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون استمارة الاستبيان بشكل جيد، لذلك تم حصر مجتمع الدراسة ضمن الفئات الثلاثة (03) التالية:

الفئة الأولى: أعوان الرقابة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل (مفتش، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية، مدير فرعي) على مستوى المديرية الولائية للضرائب بما فيها المديرية الفرعية، المركز الجوارى للضرائب والمديرية الجهوية للضرائب لكل من ولاية عنابة وولاية الطارف؛

الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة و/أو الجبائية؛

الفئة الثالثة: الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات.

ب- توزيع الاستمارة: اعتمدنا في عملية تجميع الاستمارات على طريقة التسليم والاستلام المباشر، ودعمها بأسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة، الإرسال والاستلام الإلكتروني.

ج- عينة الدراسة: تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاثة (03) فئات بهدف قياس العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وتوضيح هذه العلاقة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وتم توزيع الاستبيان على عينة بلغ عددها 120 فردا، الذين هم على قدر من الثقافة والتعليم والخبرة بموضوع البحث، حيث تم استعمال 70 استبيان، ويوضح الجدول أدناه توزيع عينة الدراسة حسب الفئات المشمولة بالدراسة.

الجدول (1): توزيع عينة الدراسة

المجموع		خبراء ومفتشي حسابات		أساتذة جامعيين		الإدارة الجبائية		البيان
العدد	(%)	العدد	(%)	العدد	(%)	العدد	(%)	
120	100	20	100	20	100	80	100	الاستبيانات الموزعة
90	75	12	60	18	90	60	75	الاستبيانات المسترجعة
30	25	08	40	02	10	20	25	الاستبيانات غير المسترجعة
20	22,22	03	25	02	16,67	15	25	الاستبيانات الملقاة
70	77,78	09	75	16	88,89	45	75	الاستبيانات المستعملة

المصدر : من إعداد الباحثين.

4-3- محددات الدراسة: تتمثل محددات الدراسة في كل من:

الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرت بشهرين (شهر فيفري 2020 وشهر مارس من نفس السنة).

الحدود المكانية: استهدفت الدراسة مصالح الإدارة الجبائية على مستوى ولايتي عنابة والطارف، بالإضافة إلى مكاتب الخبراء المحاسبين ومفتشي الحسابات.

الحدود الموضوعية: اهتمت الدراسة بمعرفة دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة سواء الذين يقومون باكتتاب التصريحات و/أو إعداد القوائم المالية.

5- استمارة الاستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

5-1- هيكل الاستبيان:

تمر استمارة الاستبيان بمجموعة من المراحل انطلاقاً من كيفية تصميمها، توزيعها وإدارتها، ثم التأكد من صحة الاستبيان، وبعد إجراء التعديلات اللازمة على تتم صياغته في شكله النهائي، وهو مكون من جزئين (02) رئيسيين:

الجزء الأول: يعرف المتغيرات الديموغرافية وذلك من خلال 04 فقرات تتمثل في: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الهيئة المستخدمة، سنوات الخبرة المهنية؛

الجزء الثاني: يتكون من محورين رئيسيين:

المحور الأول: الفقرات من (01-16) تهدف إلى التعرف على مدى تأثر الدور الرقابي للإدارة

الجبانية بحدود العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي في الجزائر؛

المحور الثاني: الفقرات من (17-29) تهدف إلى التعرف على مدى تأثر الرقابة الجبائية

بالسلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة، وكيفية مكافحتها.

5-2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، تمت مراجعة البيانات وتحليلها إحصائياً باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS V.22**، واستخدمت:

- أساليب الإحصاء الوصفي (التكرار المطلق، النسب المئوية، التمثيل البياني، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري).

- أساليب الإحصاء الاستدلالي: اختبار التوزيع الطبيعي كولومجروف سمرنوف (*Kolmogorov*)

- معامل الارتباط الخطي لبيرسون (*Pearson*)، معامل ألفا كرونباخ: كميّاس أو مؤشر

- لثبات الاستبيان، اختبار تحليل التباين الأحادي (*One Way Anova*)، اختبار (*One-Sample*)

- (*T-test*)، اختبار معامل الانحدار الخطي البسيط (*Régression Linéaire*).

6- الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة:

6-1- صدق أداة الدراسة:

أ- صدق الاتساق الداخلي:

يتم حساب الاتساق الداخلي لمعرفة مدى اتساق عبارات الاستمارة وصدقها من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون والذي يستخدم لإيجاد العلاقة بين متغيرين أو أكثر، ويكون الارتباط كبير إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0,05 بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وبالدرجة الكلية للاستمارة. (انظر الملحق 1)

قيم معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات المحور الأول والمعدل الكلي هي قيم موجبة تتراوح بين 0,227 و 0,619 في حدها الأعلى للفقرة رقم 16، وهي دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وهي قوية، ما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من الفقرات وبذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه.

قيم معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي هي قيم موجبة تتراوح بين 0,339 و 0,764 في حدها الأعلى للفقرة رقم 24، وهي دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وهي قوية، ما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من الفقرات وبذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول (2): معاملات الارتباط بيرسون لمحاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان

المحور الأول		المحور الثاني: علاقة الرقابة الجبائية بالسلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة	المحور الثاني		المحور الأول: طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي وتأثيرها على الرقابة الجبائية
معامل الارتباط	مستوى الدلالة		معامل الارتباط	مستوى الدلالة	
0,387**	0,001	0,387**	0,001		

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معامل ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0,05 فأقل، مما يشير إلى أن جميع محاور الدراسة تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، فهذه النتائج المتحصل عليها من خلال الجداول السابقة تبين صدق واتساق عبارات ومحاور أداة الدراسة وصلاحياتها للتحليل.

ب- معامل الثبات ألفا-كرونيباخ:

من الجدول أدناه نلاحظ أن معامل ثبات الدراسة ألفا-كرونيباخ لكامل الاستمارة عال بلغ 0,799، كما تتراوح قيم الثبات (الجذر التربيعي **Alpha Cronbach**) بين 0,809 و 0,894 فهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة والتي تعكس ثبات أداة القياس، كما نجد أن قيمة الثبات الكلية لجميع هذه المحاور بقيمة 0,894، وهذا يدل على أن الاستمارة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في الدراسة.

الجدول رقم (3): تحديد معامل ألفا-كرونيباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

محاور الاستمارة	عدد الفقرات	قيمة ألفا-كرونيباخ	الجذر التربيعي ألفا-كرونيباخ	الترتيب
المحور الأول	14	0,654	0,809	2
المحور الثاني	14	0,800	0,894	1
كامل الاستمارة	59	0,799	0,894	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

ج- معامل التجزئة النصفية لقياس الثبات (Guttman):

من الجدول أدناه نجد أنه عند استخدام معامل التجزئة النصفية وذلك بتجزئة الاستمارة إلى نصفين: الجزء الأول الذي تضمن 15 فقرة بلغت فيها قيمة **Alpha Cronbach** 0,602 أما الجزء الثاني الذي بلغت عدد فقراته 15 فقرة فكانت قيمة **Alpha Cronbach** 0,793؛ أما بالنسبة لمعامل **Guttman** الذي بلغت قيمته 0,607، ولقد تم استخدام نتيجة معامل **Guttman** بدلا من معامل **Spearman Brown coefficient** وذلك بالاعتماد على نسبة التباين التي هي غير متساوية بين الجزئين والتي بلغت 44,494 و 74,917 للجزء الأول والجزء الثاني على التوالي، وعليه فإن كل هذه المعطيات تدل على ثبات الاستبيان وصدقه، وبذلك يمكن اعتماده لاختبار فرضيات الدراسة واستكمال الدراسة الإحصائية.

الجدول (4): تحديد معامل التجزئة النصفية لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

معامل Guttman	التباين	معامل Alpha Cronbach	الجزء الأول (15 فقرة)
0,607	158,788	0,602	الجزء الثاني (15 فقرة)
	357,056	0,793	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

6-2- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولمجروف-سمرنوف:

يتم من خلال هذه الاختبار معرفة إذا كان توزيع بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من خلال الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية: تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

الجدول (5): اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام Test de Kolmogorv-Simrnov et test de Shapiro-Wilk

Shapiro-Wilk			Kolmogorv-Simrnov			البيان
Sig	ddl	Statistiques	Sig	ddl	Statistiques	
0,118	70	0,972	0,200	70	0,085	المحور الأول
0,000	70	0,895	0,002	70	0,137	المحور الثاني

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

من خلال نتائج اختبار كولمجروف -سمرنوف على محاور الدراسة نجد: أن المحور الأول يتبع التوزيع الطبيعي في حين أن المحور الثاني لا يتبع التوزيع الطبيعي (يمكن القول أنه تبع التوزيع الحر)، حيث أن:

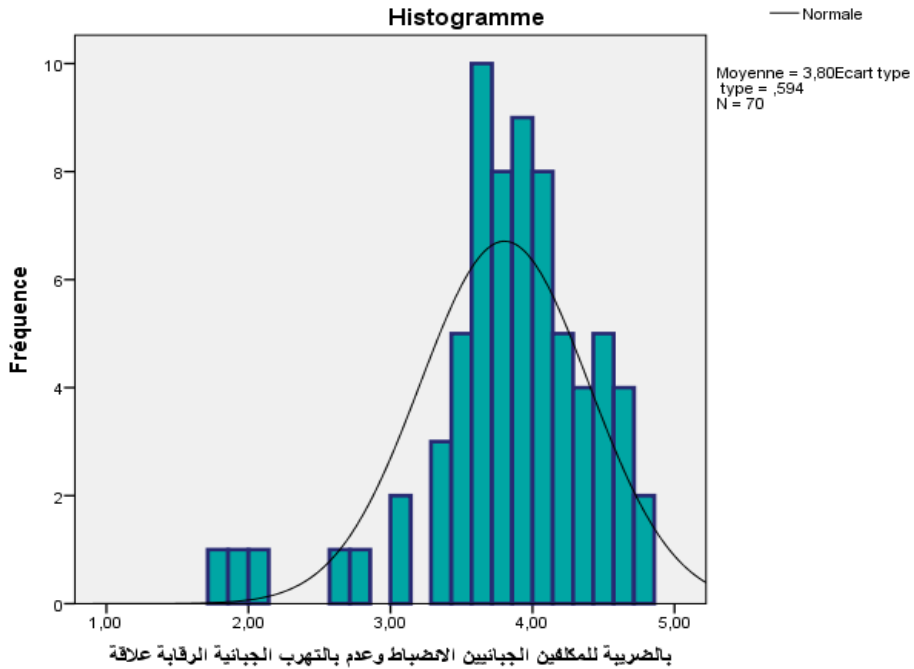
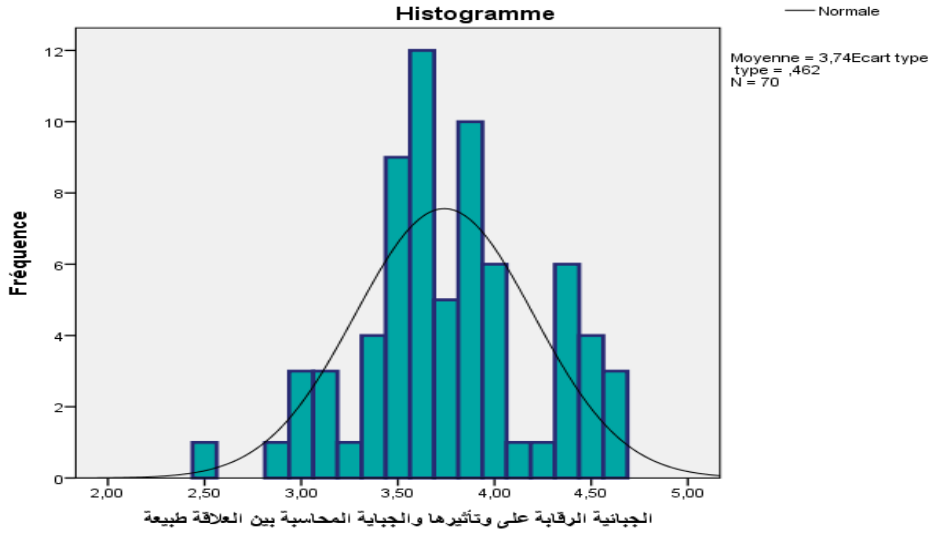
المحور الأول: مستوى الدلالة $(0,200) < 0,05$ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0,05$ أي أن بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي وبذلك تقبل الفرضية الصفرية؛

المحور الثالث: مستوى الدلالة $(0,002) > 0,05$ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0,05$ أي أن بيانات المحور الثالث لا تتبع التوزيع الطبيعي وبذلك تقبل الفرضية البديلة؛

من خلال الشكل (2) نجد أن المحور الثاني ملتوي جهة اليسار وبذلك فهو توزيع سالب الالتواء حيث أن الطرف الأيسر للمنحنى أطول من الأيمن:

المحور الأول: نلاحظ أن قيمة كل من المتوسط الحسابي (3,740) والوسيط (3,687) متقاربان نوعاً ما، والملاحظ من الشكل أعلاه أن الإجابات المرتبطة بالمحور الأول للدراسة تسمح بتفسير وجود تأثير لطبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على الرقابة الجبائية بشكل ينحصر ضمن مجال التوزيع الطبيعي للعينة المدروسة (أي أن العلاقة لا تؤدي إلى وجود أثر غير محتمل أو إلى تأثيرات متباينة الأبعاد ما يتيح لنا الاستدلال بالنتائج بشكل أفضل)، فالتوزيعات تعد متوازنة ونتائجها تتفق مع نظرية الاحتمال، حيث أن الانحراف المعياري يقدر بـ $\sigma = 0,461$ ، وذلك يشير إلى أن البيانات المدروسة تعرف تشتت بمقدار أقل من النصف بين أفراد العينة، مما يسمح ببروز مستوى معقول ويقترّب من الواقع عند الاعتماد على النتائج المتحصل عليها من العينة، لذلك يمكن القول أن هناك سلوك نمطي مؤثر في النتائج المتوصل إليها بشأن استغلال العلاقة القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي للقيام بأعمال الغش والتبليس لتجنب دفع الضريبة والتي تعتبر من الأسباب الرئيسية لخضوع المحاسبة للرقابة الجبائية.

الشكل (2): توزيعات بيانات الدراسة



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ **SPSS V 22**.

المحور الثاني: المتوسط الحسابي (3,803) > الوسيط (3,857)، يدل ذلك على أنها ملتوية جهة اليسار وبذلك فهو توزيع سالب الالتواء حيث أن الطرف الأيسر للمنحنى أطول من الأيمن؛

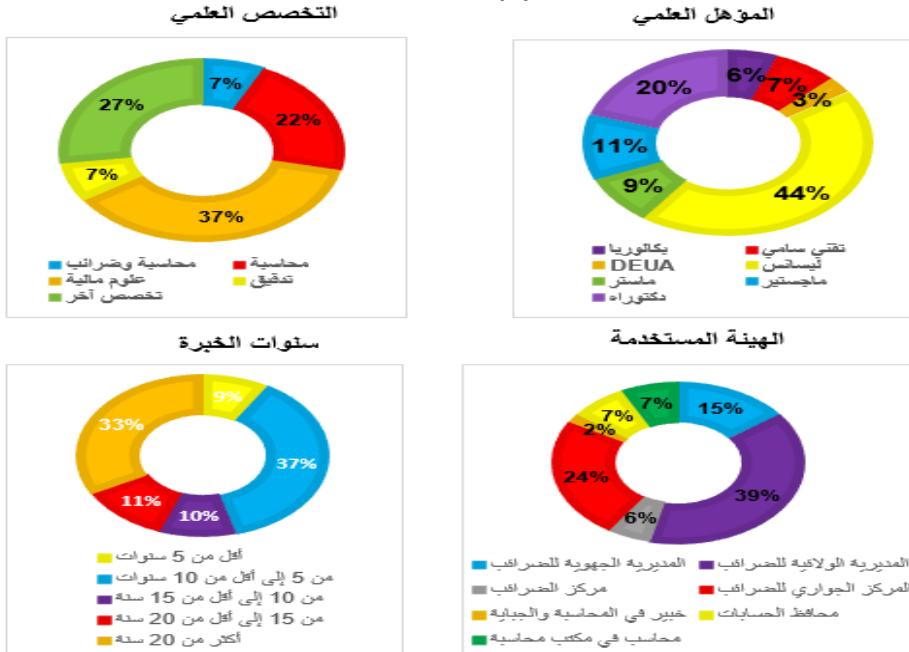
الانحراف المعياري لبيانات المحور الثالث بلغ $\sigma = 0,594$ ويعد مرتفعاً نسبياً عند الأخذ بأثره على البيانات المدروسة، حيث ستكون التشتتات الشاذة مؤثرة على النتائج لكن ليس بشكل يلغي موثوقيتها.

7- تحليل خصائص ونتائج عينة الدراسة واختبار الفرضيات:

7-1- خصائص عينة الدراسة:

يوضح لنا الشكل أدناه الوظائف الحالية لأفراد العينة المستجوبة من خلال حساب كل من التكرارات والنسب المئوية كما يلي:

الشكل (3): خصائص عينة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

يشير الشكل (3) إلى أن عينة الدراسة توزعت حسب:

■ التخصص العلمي:

تشير هذه النتائج إلى أن 87,2% من حاملي شهادات جامعية مما يزيد من جودة النتائج المتحصل عليها ويعطي مصداقية أكبر لها.

■ المؤهل العلمي:

تشير النتائج إلى أن نسبة (76,5%) أي ما يعادل (54) مفردة إحصائية من عينة الدراسة العاملين بالحقل الجبائي مما يزيد من مصداقية نتائج هذه الدراسة، حيث تجدر الإشارة إلى أن الأساتذة المتخصصين في مجال الجبائية هم من ممارسي المهنة والتدريس في نفس الوقت، أو أنهم قد سبق لهم ممارسة المهنة قبل الولوج في عالم التدريس.

■ الهيئة المستخدمة:

تشير النتائج إلى أن نسبة (76,5%) أي ما يعادل (54) مفردة إحصائية من عينة الدراسة العاملين بالحقل الجبائي مما يزيد من مصداقية نتائج هذه الدراسة، حيث تجدر الإشارة إلى أن الأساتذة

المتخصصين في مجال الجبائية هم من ممارسي المهنة والتدريس في نفس الوقت، أو أنهم قد سبق لهم ممارسة المهنة قبل الولوج في عالم التدريس.

■ سنوات الخبرة:

تشير هذه النتائج إلى أن نسبة (54,3%) من عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن 10 سنوات، مما يشير إلى أن إجاباتهم على استمارة الاستبيان كانت على أساس فهم جيد ودراية كافية لتقنيات المحاسبة و/أو الجبائية، مما يمنحها مصداقية أكبر.

7-2- تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة:

نوضح من خلال الجدول أدناه نتائج المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة كالاتي:

الجدول (6): المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة

محاور الدراسة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه
المحور الأول	3,740	0,462	74,8%	موافق
المحور الثاني	3,803	0,594	76,06%	موافق
جميع محاور الدراسة	3,772	0,528	75,44%	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

أ- تحليل البيانات الإحصائية لمحاور الدراسة:

المحور الأول:

لقد تضمن المحور الأول (16) فقرة حاولنا من خلالها معرفة إلى أي مدى يعتقد المستجوبون أن طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي وهي علاقة قانونية بحتة (علاقة قوية) لها تأثير على إجراءات الرقابة الجبائية.

فمن خلال تحليل بيانات الجدول رقم (06) أظهرت النتائج الإحصائية موافقة أفراد العينة على فقرات المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3,740) وانحراف معياري (0,462)، مما يشير إلى تمركز إجابة أفراد العينة حول المتوسط الحسابي وبالتالي عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، لأنها تقع ضمن النسبة المفترضة لدرجة القبول في هذه الدراسة بنسبة تأييد بلغت 74,8% أي بمقدار متوسط الإجابة وهي أكبر من نسبة القبول المفترضة (50%)، وهذا يدل على أن: طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي تعتبر أحد أهم العوامل المؤدية إلى القيام بمناورات تدليسية واحتيالية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة.

المحور الثاني:

لقد تضمن المحور الثالث (14) فقرة حاولنا من خلالها معرفة إلى أي مدى يعتقد المستجوبون على أن عملية التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين تعتمد فقط على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي.

ومن خلال تحليل بيانات الجدول رقم (6) أظهرت النتائج الإحصائية موافقة أفراد العينة على فقرات المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3,803) وانحراف معياري (0,594)، مما يشير إلى تمركز إجابة أفراد العينة حول المتوسط الحسابي وبالتالي عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا

لتحديد درجة التأثير، والتي قدرت في مجموعها على مقياس **موافق**، لأنها تقع ضمن النسبة المفترضة لدرجة القبول في هذه الدراسة بنسبة تأييد بلغت 76,06% أي بمقدار متوسط الإجابة وهي أكبر من نسبة القبول المفترضة (50%)، وهذا يدل على أن: **التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين يتم بالاعتماد على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي.**
جميع محاور الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول أعلاه فإن المؤشرات الإحصائية المتعلقة بالمحورين في الاستبيان تشير إلى درجة موافقة عالية (**درجة موافق**) من طرف أفراد العينة، حيث قدر المتوسط الحسابي الإجمالي بـ 3,772 وانحراف معياري 0,528 مما يدل على تركز إجابات المستجوبين حول الوسط الحسابي، وبوزن نسبي 75,44%.

ب- النتائج المتوصل إليها من الإحصائيات السابقة: المحور الأول:

من خلال الإحصائيات السابقة نجد أن نتائج المحور الأول قد بينت أن هناك تأييدا من طرف أغلبية المستجوبين بأن العلاقة القانونية القوية التي تربط المحاسبة بالجباية لها تأثير على مخرجات النظام المحاسبي المالي من قوائم مالية ودفاتر محاسبية التي يقوم المكلف بالضريبة بإعدادها وعرضها، وبذلك فإن المحاسبة تعد أداة قوية في يد كل من **معدّي القوائم المالية** وذلك لإثبات مدى التزامهم للقوانين الجبائية والمحاسبية، **والإدارة الجبائية** حتى تقوم بالرقابة على التصريحات الجبائية في حالة قيام معدّي القوائم المالية بمناورات تدليسية واحتيالية من خلال استغلال الثغرات القانونية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة (وذلك راجع إلى مهارة أصحاب مهنة المحاسبة بما يعرف **بالمحاسبة الجبائية الإبداعية**)، وعليه فإنه يمكن استخدام العلاقة بين المحاسبة والجباية في إعداد وتطوير إستراتيجية الرقابة الجبائية، وفي هذا الصدد يمكن القول بأن هناك **علاقة طردية** بين المحاسبة والجباية فالجباية تحرك المحاسبة والمحاسبة تتكيف مع الجباية حيث أن بلوغ النظام المحاسبي درجة الاستشراف بعد مروره بمرحلة التحليل يعطي قواعد وبيانات يمكن اعتمادها في السياسات ما بعد الجباية.

المحور الثاني:

من خلال الإحصائيات السابقة نجد أن نتائج المحور الثاني قد بينت أن هناك تأييدا من طرف أغلبية المستجوبين بأن هناك اتساق في استجابة أفراد العينة على أن الإدارة الجبائية تقوم بتصميم برامج المراقبات الجبائية بغرض التحكم في مخاطر التهرب وعدم الانضباط الجبائيين وتنفيذها بالاعتماد على مجموعة من الإجراءات التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي.

8- دراسة اتفاق أفراد عينة الدراسة نحو المتغيرات واختبار فرضيات الدراسة:

8-1- اختبار ليفن لتجانس التباين لمحاور الدراسة:

يبين الجدول (7) نتيجة اختبار فرضية تجانس التباين مقابل فرضية عدم التجانس، وبما أن مستوى المعنوية للمحاور الأربعة كان أكبر من مستوى المعنوية 0,05، فإن ذلك يدعونا إلى قبول فرضية تجانس التباين.

الجدول (7): اختبار ليفن لتجانس التباين نسبة لسنوات الخبرة

المحاور	المتغير	اختبار ليفن	Df1	Df2	مستوى الدلالة
المحور الأول	سنوات الخبرة	1,426	4	65	0,235
المحور الثاني	سنوات الخبرة	0,918	4	65	0,459

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

2-8- اختبار التباين الأحادي *One Way Anova* لمحاور الدراسة:
المحور الأول:

يجب علينا معرفة ما إذا كانت هناك فروق من وجهة نظر أفراد العينة حول الفرضية الأولى لذلك يجب استخدام تحليل التباين الأحادي *One Way Anova test* تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، وكانت الفرضيات كما يلي:

H_0 الفرضية العدمية: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة حول تأثير طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على الرقابة الجبائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$ وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة.

H_a الفرضية البديلة: توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على الرقابة الجبائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$ وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

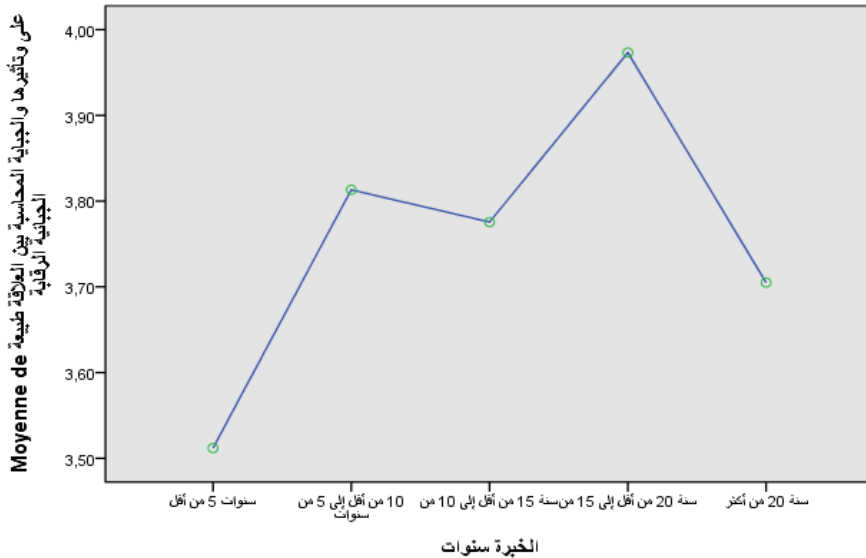
الجدول رقم (8): نتائج تحليل التباين الأحادي *One-way Anova* للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الأول

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1,431	4	0,358	1,752	0,149
	داخل المجموعات	13,277	65	0,204		
	الإجمالي	14,708	69	/		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

يبين الجدول (8) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة المستجوبة حول تأثير طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبابة على الرقابة الجبائية، حيث بلغت قيمة f المحسوبة في سنوات الخبرة 1,752، ومستوى الدلالة 0,149، وقيمة f المحسوبة هي أقل من f الجدولية الذي كانت قيمتها 2,60 عند مستوى دلالة 0,05، ومنه نستنتج أنه يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة أي أنه لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على الرقابة الجبائية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (4): اختلاف آراء أفراد عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة بالنسبة للمحور الأول من الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

المحور الثاني:

يجب علينا معرفة ما إذا كانت هناك فروق من وجهة نظر أفراد العينة حول الفرضية الثانية لذلك يجب استخدام تحليل التباين الأحادي **One Way Anova test** تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، وكانت الفرضيات كما يلي:

H₀ الفرضية العدمية: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة حول العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$ وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة.

H_a الفرضية البديلة: توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$ وبين متوسطي استجابات أفراد الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

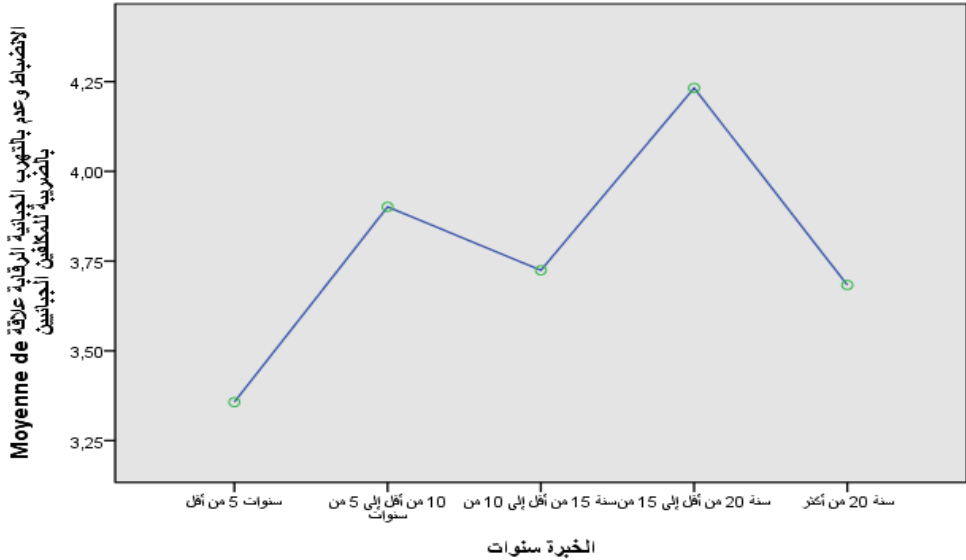
الجدول (9): نتائج تحليل التباين الأحادي **One-way Anova** للفروق في وجهات نظر العينة نحو المحور الثاني

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	3,289	4	0,822	2,534	0,048
	داخل المجموعات	21,093	65	0,325		
	الإجمالي	24,382	69	/		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

يبين الجدول (9) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة المستجوبة حول علاقة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة (التهرب وعدم الانضباط الجبائيين) بالرقابة الجبائية، حيث بلغت قيمة f المحسوبة في سنوات الخبرة 2,534 ومستوى الدلالة 0,048، وقيمة f المحسوبة هي أقل من الجدولية التي كانت قيمتها 2,60 عند مستوى دلالة 0,05 فالأفراد الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات كان اتجاه استجاباتهم بمتوسط حسابي 3,35 وهي توافق إجابة محايد وهذا يمكن إرجاعه إلى قلة الخبرة، أما الذين تتراوح خبرتهم بين 15 و20 سنة والذين تتجاوز خبرتهم 20 سنة كل اتجاه استجاباتهم بمتوسط 3,68 و3,80 على التوالي وهي توافق إجابة موافق مما يشير إلى الأهمية البالغة للخبرة التي ستعكس بشكل إيجابي على خصائص ومؤهلات العون الجبائي، ومنه نستنتج أنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي أنه توجد فروقات إحصائية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول علاقة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة (التهرب وعدم الانضباط الجبائيين) بالرقابة الجبائية، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (5): اختلاف آراء أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة بالنسبة للمحور 2



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

3-8- اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار معامل الانحدار الخطي البسيط (Linéaire) : (Régression)

اختبار الفرضية الأولى:

H_0 الفرضية العدمية: لا تعد طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية أحد أهم العوامل المؤدية إلى القيام بمناورات تدليسية واحتيالية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة.

H_a الفرضية البديلة: تعد طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية أحد أهم العوامل المؤدية إلى القيام بمناورات تدليسية واحتيالية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة.

من خلال الجدول (10) نلاحظ أن النتائج مقبولة إحصائياً، حيث بلغت قيمة f 108,307 وهي دالة بمستوى دلالة قدره 0,000، وهذا يؤكد وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغير المستقل (الجبائية والمحاسبية) على المتغير التابع (الرقابة الجبائية)، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن المتغير المستقل المتمثل في طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي مرتبط بعلاقة قوية مع المتغير التابع المتمثل في الرقابة الجبائية بنسبة 78,4% بمعامل ارتباط ($R = 0,784$)، وقد فسر المتغير المستقل (القانون المحاسبي والقانون الجبائي) المتغير التابع (التأثير على الرقابة الجبائية) بنحو 61,4% حيث بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0,614$) أي أن ما قيمته 0,614 من التغيرات تحصل في الرقابة الجبائية يكون نتيجة التغير في طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي، تغير يمكن أن يقال عنه أنه قوي، وما يؤكد معنوية التأثير مستوى الدلالة الذي قدر بـ $sig = 0,000$ ، ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة «تعد طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي أحد أهم العوامل المؤدية إلى القيام بمناورات تدليسية واحتمالية في ظل وجود إجراءات وممارسات محاسبية مناسبة».

كما بلغت قيمة f المحسوبة 10,407 وهي دالة بمستوى دلالة قدره 0,000، وهو ما تشير إليه قيمة المعامل $\beta = 0,784$ التي تعني أن التغير في طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 0,784 في المتغير التابع (الرقابة الجبائية) وقيمة المعنوية بمستوى دلالة 0,000 تؤكد ذلك.

الجدول (10): نتائج اختبار معامل الانحدار لتأثير طبيعة العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي على الرقابة الجبائية

معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	اختبار t		اختبار f		معادلة الانحدار		
		قيمة t الدلالة	مستوى الدلالة	قيمة f الدلالة	مستوى الدلالة	المعامل β	الخطأ المعياري	
0,614	0,784	3,575	0,001	108,307	0,000	-	0,542	A
		10,407	0,000			0,784	0,144	سلوك المكلفين بالضرورية

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

اختبار الفرضية الثانية:

H_0 الفرضية العدمية : لا يتم التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين بالاعتماد على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي .

H_a الفرضية البديلة : يتم التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين بالاعتماد على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي .

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن النتائج مقبولة إحصائياً، حيث بلغت قيمة f 224,268 وهي دالة بمستوى دلالة قدره 0,000، وهذا يؤكد وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغير المستقل (سلوك المكلفين بالضرورية) على المتغير التابع (الرقابة الجبائية)، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن المتغير

المستقل المتمثل في سلوك المكلفين بالضريبة مرتبط بعلاقة قوية مع المتغير التابع المتمثل في الرقابة الجبائية بنسبة 87,6% بمعامل ارتباط $(R = 0,876)$ ، وقد فسر المتغير المستقل (سلوك المكلفين بالضريبة) المتغير التابع (التأثير على فعالية الرقابة الجبائية) بنحو 76,7% حيث بلغ معامل التحديد $(R^2 = 0,767)$ أي أن ما قيمته 0,778 من التغيرات تحصل في الرقابة الجبائية يكون نتيجة التغير في سلوك المكلفين بالضريبة تغير يمكن أن يقال عنه أنه قوي، وما يؤكد معنوية التأثير مستوى الدلالة الذي قدر بـ $sig = 0,000$ ، ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة «يتم التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي وعدم الامتثال للقوانين بالاعتماد على تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية التي تعالج أعراض الغش الجبائي وليس الأسباب الأساسية لعدم الانضباط الجبائي».

كما بلغت قيمة t المحسوبة 14,976 وهي دلالة بمستوى دلالة قدره 0,000، وهو ما تشير إليه قيمة المعامل $\beta = 0,876$ التي تعني أن التغير في سلوك المكلفين بالضريبة بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار 0,876 في المتغير التابع (الرقابة الجبائية) وقيمة المعنوية بمستوى دلالة 0,000 تؤكد ذلك.

الجدول (11): نتائج اختبار معامل الانحدار لتأثير سلوك المكلفين بالضريبة على الرقابة الجبائية

معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	اختبار t		اختبار f		معادلة الانحدار	
		قيمة t مستوى الدلالة	قيمة t مستوى الدلالة	قيمة f مستوى الدلالة	قيمة f مستوى الدلالة	المعامل β	الخطا المعياري
0,767	0,876	7,770	0,000	224,268	0,334	-	A
		14,976	0,000		0,087	0,876	سلوك المكلفين بالضريبة

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS V 22.

9- الخاتمة:

في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إدخال المرونة في الممارسات المحاسبية وتوفير المعلومة المالية للمستثمر بالدرجة الأولى عكس المرجع المحاسبي السابق المبني على المقاربة الضريبية وخدمة أهداف الدولة بالدرجة الأولى، فإنه كان لزاما على المشرع الجبائي إقرار مجموعة من التعديلات الجبائية بهدف التوفيق بين أحكام النظامين (النظام الجبائي والنظام المحاسبي)، لذلك فإنه من أجل تفعيل الدور الرقابي للإجراءات الجبائية التي ستتم على مخرجات النظام المحاسبي المالي من معلومات محاسبية ومالية منتجة في القوائم المالية، فإنه يجب أن تتمتع هذه الأخيرة بالطابع المقنع والمنظم للمحاسبة المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى فهي ترتبط أيضا بسلوك معدي القوائم المالية ومدى امتثالهم والتزامهم بالقوانين والتشريعات الجبائية.

9-1- استنتاجات الدراسة الميدانية:

لقد تم التطرق إلى أهم المبادئ والأسس النظرية التي تقوم عليها عملية الدراسة الإحصائية والتحليلية باستخدام نموذج الإحصاء SPSS.V22، حيث تشير المؤشرات الإحصائية إلى أنه:

- أنه توجد دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة المستجوبة حول تأثير طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجبائية على الرقابة الجبائية، مما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

وذلك راجع إلى أن عملية الرقابة الجبائية تستهدف بالدرجة الأولى الفجوة الضريبية التي تنشأ أثناء تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من إلى النتيجة المحاسبية، حيث يعمل معدي القوائم المالية

على استغلال الثغرات القانونية والمهارة المحاسبية في تخفيض الوعاء الضريبي من خلال القيام بمناورات احتيالية وتدليسية والتلاعبات المحاسبية التي توفر الأرضية المناسبة لمثل هذه الأفعال.

■ أنه توجد دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة المستجوبة حول العلاقة بين السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة (عدم الانضباط والتهرب الجبائي للمكلفين بالضريبة) والرقابة الجبائية، مما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

حيث أن المشرع الجبائي يقوم بتصميم برامج الرقابة الجبائية دون دراسة وتحليل سلوك المكلفين بالضريبة الذين يميلون عادة إلى البحث في طرق تخفيض الوعاء الضريبي سواء من خلال استغلال الثغرات القانونية أو بشكل تعسفي يشوه المحاسبة المصرح بها، لذلك فإنه يتوجب على الإدارة الجبائية تكثيف الأبحاث والجهود في هذا المجال لزيادة فعالية الرقابة الجبائية للتقليل من المخاطر الجبائية بنوعها (عدم الانضباط والتهرب الجبائيين).

9-1- الاقتراحات:

التوفيق بين النظامين المحاسبي والجبائي:

بهدف تقليص الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، يجب على الإدارة الجبائية سن أحكام تشريعية مرنة تعمل على إحداث انسجام وعدم تعارض بين النظامين، من خلال سد الثغرات المتعلقة بمختلف الحسابات التي لم يتم معالجتها جبائياً، وذلك بالموازاة مع ضرورة إعداد معايير محاسبية وطنية تتوافق مع طبيعة الممارسات المحاسبية والجبائية والبيئة الاقتصادية بإشراك مختلف الفاعلين الاقتصاديين في صياغة وتعديل هذه المعايير، من ممارسي المهنة، أكاديميين، خبراء في الاقتصاد والمحاسبة، أرباب الأعمال... الخ، من خلال الاقتداء بتجارب الدول المجاورة كتونس والمغرب وباقي الدول العربية لمعالجة الفروقات الموجودة، وهذه بعض الاقتراحات:

- يجب إعداد نموذج واضح لعملية إعادة التقييم بالنسبة للأصول الثابتة؛
- ضرورة إدراج مفهوم القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي للأصل حتى يتم خصمها من مبلغ الاستهلاك؛
- فيما يتعلق بالمخزونات: لابد من تحديد طريقة تقييم المخزون عند البيع (CVM, FIFO)، كما يجب أن يدرج في تكلفة المخزون استهلاك وصيانة المبنى المخصص لحفظ المخزون، وذلك لتفادي التلاعبات المحاسبية لزيادة الأعباء وتخفيض النتيجة الخاضعة للضريبة؛
- يجب إعادة النظر في شروط تسجيل الإيجار التمويلي، الذي يعتبره النظام المحاسبي المالي كإيجار تشغيلي بسبب شرط انتقال الملكية القانونية للأصل، الذي يتنافى مع مفهوم الإيجار التمويلي (هو أي عقد إيجار تنتقل بمقتضاه منافع ومخاطر الملكية من المؤجر إلى المستأجر)؛
- إن عملية التقييم بالقيمة العادلة حتى يتم تطبيقها فإنها تتطلب وجود سوق مالي كفاء، ونظراً لعدم توفر هذا الشرط في السوق المالي الجزائري وحتى يتم اعتماد هذه الطريقة في التقييم، فإنه يتطلب توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة من قبل الهيئات الرسمية التي تقوم بنشر المعلومات حول الاقتصاد الجزائري، مع ضرورة تحديد طرق وأساليب القياس بها.

مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة وتفعيل آليات الرقابة الجبائية:

- بذل الجهد الضروري في مجال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة بممارسة حق المعاينة وجميع أشكال الرقابة المناسبة للتأكد من احترام هؤلاء لالتزاماتهم الجبائية، مع القيام بالتسويات اللازمة لمراجعة الوعاء الضريبي على أساس المعلومات المتحصل عليها؛
- تفعيل آليات الرقابة الجبائية عن طريق وضع خريطة للمخاطر من أجل حصر عدد المكلفين بالضريبة المتهربين وحجم نشاطاتهم وتحديد أماكن ممارسة هذه النشاطات، إلى جانب التخطيط الجيد لتنفيذ برامج المراجعة من أجل القيام بالتصديحات والتعديلات المناسبة للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين؛
- متابعة ومراقبة المزايا الممنوحة في إطار الإعفاءات الجبائية وهذا بالإحصاء الدائم وبواسطة التنسيق بين مختلف المصالح المتدخلة: الضرائب، الجمارك، الأملاك العامة والهيئات الوطنية القادرة على ضمان متابعة النفقات الجبائية وتقييم الأثر الناجم عن المشاريع الاستثمارية المستفيدة ومساهمتها في جلب قيمة مضافة وخلق مناصب الشغل؛
- تحسين مردودية المصالح الجبائية بتعزيز إجراءات التحصيل الودي ومتابعة وتطهير بواقي التحصيل؛
- وضع أدوات لتحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- خلق سلسلة الجودة من أجل تحسين التحصيل الجبائي: حيث أن جودة التحصيل تتطلب الموازنة بين جودة أعمال الوعاء الضريبي، الرقابة الجبائية والمنازعات؛
- استنفاد إجراءات التحصيل الجبري تجاه المكلفين بالضريبة المتهاونين والمقصرين، بما في ذلك الغلق المؤقت للمحلات المهنية والحجز والبيع، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بتطهير بواقي تحصيل الغرامات القضائية، وذلك باستخدام كل الوسائل القانونية والتنظيمية؛
- الإسراع في إنجاز النظام المعلوماتي الجبائي الذي تأخر تجسيده لعدة سنوات، والحرص على ضبطه مع أسس المحاسبة العامة، مما يسهل استخلاص مؤشرات نجاعة للمصالح الجبائية والتقييم الدوري لأنشطتها ومردوديتها؛
- وضع إجراءات واضحة تسمح بمتابعة المزايا الجبائية في كل مراحلها: تحديد تكلفتها التقديرية، القيام بتقييم أثر الحوافز الممنوحة، وتحديد المخاطر الناجمة عن الحوافز الممنوحة وأثرها على فعالية النظام الجبائية.

10- المراجع:**10-1- المراجع باللغة العربية:****القوانين:**

- المديرية العامة للضرائب (2019). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. 35-38. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: وزارة المالية.
- المديرية العامة للضرائب (2019). قانون الإجراءات الجبائية. (17-18). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: وزارة المالية.

2-10- المراجع باللغة الأجنبية:**Livre:**

Rossignol, J.-L. (1999). Comptabilité et Fiscalité: Chronique d'une relation imprésieuse (Vol. 2). France: Association Francophone de Comptabilité/Contrôle-Audit.

Thèse:

Sadi, N. E. (2012, Mai). Epistemologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. (C. C. AFC, Éd.) HAL, archives-ouvertes, 23-24.

Revue:

Cuzdriorean DAN Dacian, A. C. (2012). The Relationship between Accounting and Taxation- The Romanian Accounting Environment. (B. B. University, Éd.) Working paper(1/129), 894.

OCDE. (2004). Gestion du risque d'indiscipline fiscale: Gérer et améliorer la discipline fiscale. Sous-groupe sur la discipline fiscale, Comité des affaires fiscales. centre de politique et d'administration.

OCDE. (2004). Gestion du risque d'indiscipline fiscale: Utilisation des programmes de contrôles aléatoires. Sous-groupe sur la discipline fiscale, Comité des affaires fiscales. Centre de politique et d'administration.

Site Web:

comptes, C. d. (2010, Février). Rapport public annuel. Récupéré sur www.ccomptes.fr/@Courdescomptes

REVAULT, P. (2011, Février 28). (CREG, Éditeur) Consulté le 2019, sur http://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/connexion_fiscalite_comptabilite.pdf

11- الملاحق:

الملحق (1): معاملات الارتباط لبيرسون *Pearson* (صدق الاتساق الداخلي لمحاوور الدراسة)*Corrélat
ions*

	المحور 1	الفقرة 01	الفقرة 02	الفقرة 03	الفقرة 04	الفقرة 05	الفقرة 06	الفقرة 07	الفقرة 08	الفقرة 09	الفقرة 10	الفقرة 11	الفقرة 12	الفقرة 13	الفقرة 14	الفقرة 15	الفقرة 16
<i>Corrélation de Pearson</i> طبيعية العلاقة بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي وتأثيرها على الرقابة الجبائية	1	,27 *	,486**	,441**	,250	,609**	,558**	,466**	,583**	,596**	,203*	,293*	,318**	,243*	,278*	,417**	,619**
<i>Sig. (bilatérale)</i>		,020	,000	,000	,029	,000	,000	,000	,000	,000	,038	,008	,070	,043	,020	,000	,000
<i>N</i>	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatérale).

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatérale).

*Corrélati
ons*

	المحور 2	الفقرة 17	الفقرة 18	الفقرة 19	الفقرة 20	الفقرة 21	الفقرة 22	الفقرة 23	الفقرة 24	الفقرة 25	الفقرة 26	الفقرة 27	الفقرة 28	الفقرة 29	الفقرة 30
<i>Corrélation de Pearson</i> علاقة الرقابة الجبائية بالسلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة	1	,411**	,561**	,720**	,589**	,530**	,441**	,455**	,764**	,487**	,562**	,476**	,649**	,542**	,339**
<i>Sig. (bilatérale)</i>		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,004
<i>N</i>	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatérale).

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatérale).