



جامعة أحمد دراية - أدرار -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

شعبة: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

العنوان

دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية

دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بأدرار

إشراف الدكتور:

د. ولد باحمو سمير

إعداد الطالبين

الصادق أحمد

ميموني محمد البركة

لجنة المناقشة

| الاسم واللقب | الرتبة | الصفة |
|----------------------|----------------------|----------------|
| د. بوكار عبد العزيز | أستاذ التعليم العالي | (رئيسا) |
| د. ولد باحمو سمير | أستاذ محاضر -أ- | (مقررا ومشرفا) |
| د. لخديمي عبد الحميد | أستاذ التعليم العالي | (ممتحنا) |

الموسم الجامعي

1443-1444هـ / 2021-2022م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
The central library



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار
المكتبة المركزية
مصلحة البحث البيولوجرافي

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ: ولد باحو سمير
المشرف مذكرة الماستر الموسومة: : دور الخبرة القضائية المحاسبية في الفصل في المنازعات الجبائية - دراسة حالة
على عينة من الملفات الجبائية

من إنجاز الطالب(ة): الصادق احمد

و الطالب(ة): ميموني محمد البركة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022 / 05 / 30

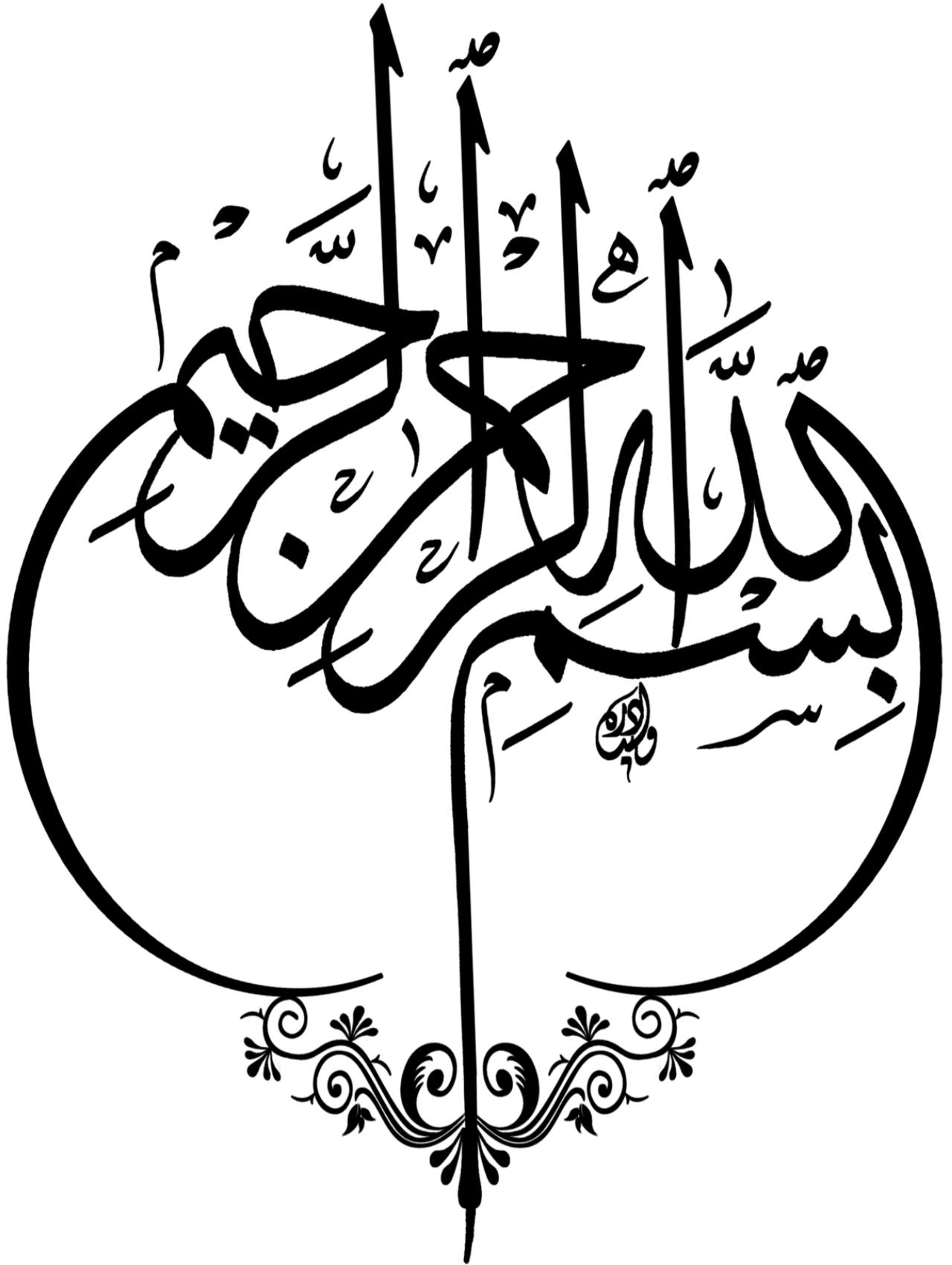
أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
ويامكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والإلكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 08 / 06 / 2022

د. مكياعد رنيس القسم:
د. قويدري محمد الرحمان
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بما بعد التخرج والبحث العلمي
12/06/2022

ملاحظة: لا تقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.



الهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات

أهدي حصاد دراستي إلى:

إلى الرجل الطاهر الكريم ...الذي صنع طفولتي بيديه الكريمتين ...

بعد الله سبحانه وتعالى....

أبي العزيز

الى من ساندتني في صراتها ودعائها .. إلى نبع العطف والحنان الى

أجمل إبتسامة في حياتي الى أروع امرأة في الوجود....

أمي الحبيبة حفظها الله

الى من ساندتني وخطت معي كل خطواتي الى من سهرت على راحتي

وكان لتشجيعها ومتابعتها المستمرة أبلغ الأثر في نفسي ...

زوجتي الغالية

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

وإلى اخوتي واخواتي أهدي هذا العمل المتواضع

الصادق أحمد



الهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات

أهدي حصاء دراستي إلى:

إلى من أنجبتني وربتني وانارت دربي وأعانتني برضاها وبالصلوات والدعوات
إلى أعلى وأعز إنسان في هذا الوجود
أمي الحبيبة حفظها الله

إلى مثلي الأعلى في الحياة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من علمني
درب الكفاح وأنار لي درب الفلاح ويسر لي سبيل النجاح
أبي العزيز حفظه الله

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل
وإلى اخوتي واخواتي أهدي هذا العمل المتواضع

ميموني محمد البركة



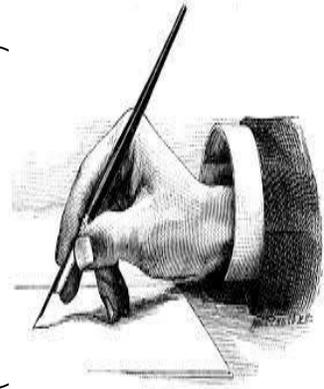
شكر و عرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم
"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"
بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه وإتمام
هذا العمل المتواضع
ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع
الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في
هذا العمل الدكتور "ولد باحمو سمير" الذي أشرف
على هذا العمل المتواضع

كل الشكر والعرفان إلى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير
بجامعة أحمد دراية أدرار وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام
كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام
هذا العمل.

الفهارس



فهرس المحتويات

الاهداء

الشكر والعوفان

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

| | |
|----|---|
| أ | مقدمة |
| 17 | الفصل الأول: مدخل حول الخوة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي |
| 18 | المبحث الأول: ماهية الخوة القضائية |
| 18 | المطلب الأول: مفهوم الخوة القضائية |
| 19 | المطلب الثاني: تمييز الخوة القضائية عن غيرها من أدلة الإثبات المشابهة لها |
| 22 | المطلب الثالث: أنواع الخوة القضائية وخصائصها |
| 25 | المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي |
| 25 | المطلب الأول: مفهوم وصور التهرب الضريبي |
| 30 | المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي |
| 36 | الرواسات السابقة |
| 40 | خلاصة الفصل |
| 41 | الفصل الثاني: الرواسة الميدانية |
| 43 | المبحث الأول: صلاحية أداة الرواسة |
| 43 | المطلب الأول: صلاحية مجتمع وعينة الرواسة |

| | |
|----|--|
| 43 | المطلب الثاني: صلاحية استبانة الواسة. |
| 51 | المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الواسة |
| 51 | المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الواسة حسب النسب والتكرارات |
| 55 | المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الواسة. |
| 59 | المبحث الثالث: اختبار الفروض. |
| 59 | المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى. |
| 61 | المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية. |
| 63 | المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة. |
| 66 | خلاصة الفصل |
| 67 | خاتمة |

قائمة المصادر والعراجع

الملاحق

الملخص

فهرس الجداول

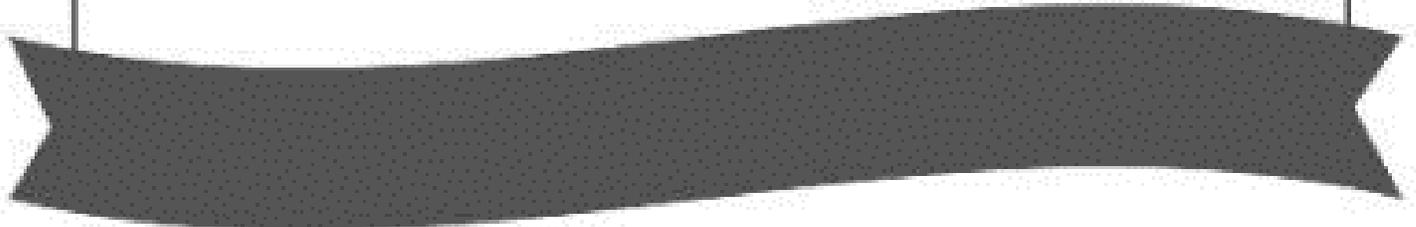
- جدول 1: الصدق الداخلي لعبارات محور الخبرة القضائية..... 46
- جدول 2: الصدق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي..... 47
- جدول 3: صدق الاتساق البنائي للاستبيان..... 48
- جدول 4: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور الخبرة القضائية..... 49
- جدول 5: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور التهرب الضريبي..... 49
- جدول 6: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان..... 49
- جدول 7: توزيع أفراد العينة حسب النوع..... 51
- جدول 8: توزيع أفراد العينة حسب العمر..... 52
- جدول 9: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلم..... 53
- جدول 10: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة..... 54
- جدول 11: المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات..... 55
- جدول 12: البيانات الوصفية لعبارات محور الخبرة القضائية..... 55
- جدول 13: البيانات الوصفية لعبارات محور التهرب الضريبي..... 57
- جدول 14: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى..... 59
- جدول 15: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى..... 60
- جدول 16: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى..... 60
- جدول 17: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى..... 61
- جدول 18: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى..... 62
- جدول 19: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى..... 63
- جدول 20: نموذج الانحدار بين الخبرة القضائية و التهرب الضريبي..... 63
- جدول 21: تحليل التباين في المتوسطات بين الخبرة القضائية و التهرب الضريبي..... 64
- جدول 22: تحليل الانحدار لـ الخبرة القضائية و التهرب الضريبي..... 64

فهرس الأشكال

- الشكل 1: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع 51
- الشكل 2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر 52
- الشكل 3: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلم 53
- الشكل 4: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة 54



مقدمة



مقدمة:

تكتسي الضرائب والرسوم الأهمية البالغة في اقتصاديات الكثير من البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء، إذ تعد الضرائب أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها لصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة للعمل بكل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية الجباية والتحصيل بما يحافظ على وفرة الجباية مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

ولكن مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنها ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة والذي نعني به تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مما جعل هذه الأخيرة تتابع المتهربين من دفع الضرائب بشتى الوسائل الإدارية والقضائية.

فعندما تطرح على القضاء قضايا ذات الطابع الفني، كالمحاسبة والجباية وغيرها من المجالات الفنية، التي تخرج عن نطاق تخصص القاضي، والتي لا يملك هذا الأخير المعرفة الكافية للفصل فيها، وبحكم أن القاضي يسعى دائما لكي يكون حكمه مبنيا على الجزم واليقين، ولتحقيق هذه الغاية لا بد للقاضي من الاستعانة بالخبراء ذوي التخصصات الفنية المطلوبة، حيث تعد المحاسبة أو الخبرة القضائية المحاسبية من أهم الوسائل الإثبات في المنازعات الجبائية، حيث خصص لها المشرع 10 فقرات من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولأهمية الخبرة القضائية بصفة عامة خصها المشرع الجزائري في القانون رقم 09/08 المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية المؤرخ في 25 فبراير 2008 بالمواد من 125 إلى 144، والذي يسري أيضا على تخصص الخبرة القضائية المحاسبية.

إشكالية البحث:

مما سبق ذكره حول التهرب الضريبي، ومن أهمية الخبرة القضائية، واستنادا على دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية أدرار لسنة 2022 فإن إشكالية هذا البحث يمكن صياغتها على النحو التالي: فيما يتمثل الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية من أجل الفصل في التهرب الضريبي؟

تساؤلات البحث:

بالاعتماد على الإشكالية المطروحة تأتي التساؤلات التالية:

✓ فيما تتمثل الأطر العامة لكل من الخبرة القضائية والتهرب الضريبي؟

- ✓ فيما تكمن العلاقة بين الخبرة القضائية والتهرب الضريبي؟
- ✓ هل يوجد تطبيق لمفاهيم الخبرة القضائية التهرب الضريبي في أوساط المؤسسات المالية الجزائرية؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الاشكالية المطروحة نضع الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5%
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5%
- لا يوجد دور ذو دلالة معنوية للخبرة القضائية في حل منازعات التهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05

أهداف البحث:

من خلال العرض السابق لمشكلة البحث، تمثل هذه الدراسة محاولة نظرية وتطبيقية لمعرفة الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية في حل منازعات التهرب الضريبي، وعليه فإن هذه الدراسة تهدف لتحقيق ما يلي:

- ✓ تسليط الضوء على الأدوار التي تلعبها الخبرة القضائية
- ✓ تبيان أهمية الحد من التهرب الضريبي

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع البحث، والذي يخص الخبرة القضائية، حيث شهد هذا المجال تطور كبيرا في الأداء نتيجة أهميته في معالجة العديد من المنازعات، وبالتالي التأثير الكبير على الحصيلة الجبائية فلهذا أولت عناية خاصة لهذا المتغير.

دوافع اختيار موضوع البحث:

- الدوافع الذاتية:
- الميل الشخصي لمعرفة كيفية تأثير الخبرة القضائية على مصير المنازعات الجبائية
- الدوافع الموضوعية:
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الخبرة القضائية
- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث.

حدود البحث:

- الحدود المكانية:

اقتصر البحث على مستوى مديرية الضرائب لولاية ادرار بالتركيز على المديرية الفرعية للمنازعات، حيث تم اقتصاره على جانب التهرب الضريبي.

• الحدود الزمنية:

جرى البحث نظريا ابتداء من شهر نوفمبر من عام 2021 إلى غاية شهر يناير من عام 2022 ، أما الجانب الميداني فكان ابتداء من شهر يناير من عام 2022 الى غاية شهر ماي من نفس السنة.

المنهج البحث.

من أجل تحقيق غاية البحث أستخدم كل من المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي، والمنهج التحليلي، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الفصل الاول من الدراسة لتوضيح الإطار النظري للخبرة القضائية والتهرب الضريبي وذلك عن طريق تجميع المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع.

وفي الفصل الثاني تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال الرجوع إلى عديد الدراسات النظرية المتعلقة بالخبرة القضائية والتهرب الضريبي من اجل توضيح المفاهيم المتعلقة بهم والعناصر المشكلة لهم. أما الفصل الثالث فقد استخدم المنهج التحليلي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع الاعتماد على الخبرة القضائية في حل المنازعات الجبائية بولاية ادرار.

صعوبات البحث:

اعترض الباحثان مجموعة من المحددات عند إعدادهما لهذه الدراسة، ففي الجانب النظري كان المحدد الأساسي هو قلة المصادر العلمية لموضوع الدراسة والرابطة بين المتغيرين والتي يمكن أن تفيد في هذا الجانب. أما الجانب التطبيقي فقد واجه الباحثان محددتين أساسيين يكمن الأول في صعوبة الحصول على مقياس ملائم ينسجم مع تطبيق هذه الدراسة في مديرية الضرائب، نظرا لاختلاف طبيعة الدراسة مع المفاهيم المكتسبة من طرف عمال المؤسسة محل البحث. أما المحدد الثاني فهو صعوبة تكييف المعلومات المأخوذة مع منهج الدراسة.

تقسيمات البحث:

من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تجميع المادة العلمية الضرورية وتقسيمها إلى ثلاث فصول يكمل بعضها بعضا ندرجها كما يلي:

• الفصل الأول:

في هذا الفصل تم التطرق للأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة من خلال مبحثين، يضم المبحث الأول الخبرة القضائية، ويليه المبحث الثاني حول التهرب الضريبي.

• الفصل الثاني:

في الفصل الثاني تركز الدراسة على الأبحاث التي سبقت في الموضوع من خلال عرضها، مناقشتها.

• الفصل الثالث:

الفصل الثالث تتم فيه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث، يحتوي المبحث الأول على اختبار صلاحية استبانة الدراسة، أما المبحث الثاني فتناول الخصائص الشخصية لعينة الدراسة. وانتهى المبحث الثالث إلى اختبار الفرضيات والاجابة على إشكالية الدراسة.



الفصل الأول: مدخل

حول الخبرة القضائية

المحاسبية والتهرب

الضريبي

تمهيد:

تعد الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي للفصل في المسائل ذات الطابع الفني أو العلمي التي ليس بمقدوره الإلمام بها كالمحاسبة والتأمين والطب والمسائل الجنائية وغيرها من المواضيع، كل هذه الموضوعات وغيرها تستلزم الاستعانة بخبير في مجال محل النزاع المطروح عليه، ونظرا لتشعب موضوع الخبرة القضائية وكثرة المجالات التي يلجأ فيها القاضي للخبرة، ارتأينا أن نخصص هذا الفصل للتعريف بالخبرة القضائية بصفة عامة، بتحديد تعريفها وتميزها عن غيرها وتحديد أنواعها، وتعريف الخبير وتصنيفاته وشروط تسجيله.

كما تم التطرق في هذا الفصل إلى أحد أهم مجالات الخبرة القضائية ألا وهي الخبرة القضائية المحاسبية، والتي تعتبر وسيلة أساسية في التحقيق في المجالات المالية والمحاسبية، وذلك بتعريفها وتحديد أهدافها وأنواعها، وتحديد مسؤوليات وحقوق الخبير المحاسبي، وكل إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية من ندب الخبير إلى غاية مناقشة تقرير الخبرة.

المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية

يجيز القانون للقاضي الاستعانة بأهل الخبرة، عند مصادفة بعض النواحي الفنية، التي لا يستطيع القاضي أن يتوصل إلى حكم عادل بنفسه، لكي يسترشد برأيهم في تلك النواحي.

وعليه تم التطرق إلى كل من تعريف الخبرة القضائية بصفة عامة وتطورها تاريخي في المطلب الأول، وتميزها عن غيرها في المطلب الثاني، وأنواعها وخصائصها في المطلب الثالث، كما تطرق المطلب الأخير إلى الخبير القضائي.

المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية

لتعريف الخبرة القضائية لا بد من التطرق إلى مدلولها اللغوي ثم الاصطلاحي وذلك على النحو التالي:

- لغة: من الخبر أي النبأ، والخبر والخبرة بكسرهما يضمنان العلم بالشيء كالإخبار، والخبر بضم الخاء هو العلم بالشيء¹.

يقال: خبرت بالأمر أي علمته، وخبرت بالأمر عرفته على حقيقته².

والخبير هو اسم من أسماء الله الحسنى جل جلاله، قال تعالى: "الحمد لله الذي له ما في السماوات وما في الأرض وله الحمد في الآخرة وهو الحكيم الخبير"³.

- اصطلاحاً:

للخبرة القضائية عدة تعريفات، تدور مجملها حول فكرة واحدة وهي: استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة⁴.

¹ نصر الدين هونوي، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار الهومة، الجزائر، 2009، ص24.

² مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، طبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص98.

³ سورة: سبأ، الآية رقم:01.

⁴ فضيل كوسة، دعاوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص252.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة من الوسائل الإثبات المباشرة كالمعاينة، وذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها، وهي في الواقع نوع من المعاينة الفنية تتم بواسطة أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة في النواحي الفنية التي لا تتوفر لدى القضاة¹.

كما أخذت المحكمة العليا في الجزائر بتعريف الخبرة على النحو التالي:

إن الخبرة عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم، في إطار ما ليس ممنوعا قانونا².

عرف المشرع الجزائري الخبرة انطلاقا من الهدف أو الغاية منها، من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث تنص على ما يلي: " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضه للقاضي"³.

وعرفت أيضا بأنها: " عبارة عن استشارة فنية يستعين بها قاضي التحقيق لتقديم المسائل الفنية التي يحتاج تقريرها إلى معرفة فنية أو دراية علمية لا تتوفر لدى القاضي التحقيق بحكم تكوينه"⁴.

المطلب الثاني: تمييز الخبرة القضائية عن غيرها من أدلة الإثبات المشابهة لها

للخبرة القضائية مميزات تشبه إلى حد بعيد أدلة الإثبات الأخرى سواء أكان من حيث الإجراءات المتبعة أو من حيث الهدف من إنجازها والمتمثلة أساسا في:

أولاً: الخبرة القضائية والشهادة

تتميز الخبرة عن الشهادة في أن رأي الخبير يؤسس على وقائع أو ظروف معينة استنادا إلى مهماته الفنية أو العلمية، لذا نجد قانون إجراءات الجزائية لم يبين المقصود الشهود، ولقد نصت المادة 88 من قانون الإجراءات الجزائية أن المشرع يعرف الشاهد أو الشهود: كل شخص يرى قاض التحقيق أو قاضي الحكم من سماع شهادته

¹ نبيل داسي، الإثبات عن طريق الخبرة في مسائل المدنية والتجارية، مذكرة الماستر، تخصص عقود ومسؤولية، كلية الحقوق، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 10 .

² فضيل كوسة، المرجع سبق ذكره، ص 253.

³ المادة 125، قانون رقم 09/08 مؤرخ في 25-02-2008، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادرة بتاريخ 23-04-2008.

⁴ أحسن بوسقيعة، التحقيق القضائي، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 112.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

فائدة لإظهار الحقيقة ولا يشترط فيه أن يكون شاهد عيان، بل يكفي أن تكون شهادته مفيدة لإظهار الحقيقة ولقاضي التحقيق وحده سلطة تقدير وسماع الشخص الذي يريد وكذا كيفية إستدعائه لديه¹.

هناك وجه الشبه بين الشاهد والخبير حيث أن كل منهما يقرر أمام القاضي الأمور التي شاهدها والأحداث التي لاحظها والنقاط التي تأثر بها، بالإضافة لوجود أوجه اختلاف بينهما في نقاط التالية:

- إن الشاهد يروى ما يعلمه عن أحداث رآها أو سمعها بنفسه، بينما الخبير يبدي رأيه في شكل تقرير فيما يعرض عليه من وقائع وأحداث لم يراها ولا يعرفها شخصيا².
- إن نفس الشاهد وشخصه ركن أساسي في الشهادة فلا يمكن استبداله بغيره نظرا لأنه هو الذي أدرك الوقائع التي اتصلت بعلمه دون غيره، بحيث يصبح إدراك تلك الواقعة بالشهادة إلا بالمعلومات التي يقدمها الشاهد، عكس الحال في الخبرة إذا يمكن وكأصل عام استبدال الخبير بغيره من أهل الفن والتخصص³.
- يمين الخبرة تختلف عن يمين الشهادة حيث تتضمن يمين الشهادة بالإدلاء بكل صدق وأمانة، أما يمين الخبرة فتتضمن تعهد الخبير بأداء أعمال بصدق وأمانة.

ثانيا: الخبرة القضائية والمعينة

الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات، يقوم بها شخص له إمام بعلم أو فن لا يعلمه القاضي وبتكليف من هذا الأخير الذي يصدر حكما قبل الفصل في موضوع ليحدد في منطوقة للخبير بدقة المسائل الفنية الواجب إبداء الرأي فيها⁴.

¹ عبد الرحيم بوتغرار، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير قضائي محاسبي، مذكرة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 28 .

² مرجع نفسه، نفس الصفحة .

³ أيمن بوثينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذكرة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، 2012-2013، ص 12 .

⁴ نور الهدى سليم، أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية، مذكرة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص 13.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

أما المعاينة فتعتبر دليل إثبات وهي من الدلائل الموضوعية تحت تصرف المحكمة بحيث تقوم بها بنفسها، حيث تعرف المعاينة على أنها وسيلة يتمكن بواسطتها قاضي التحقيق من الإدراك المباشر للجريمة¹، ويمكن أن تحتوى المعاينة في نفس الوقت خبرة قضائية للأمور الفنية أو العلمية.

ثالثاً: الخبرة القضائية والوساطة

الوساطة القضائية تخضع لحرية أطراف النزاع في اللجوء إليها بناء على اقتراح القاضي ولسريتها ولكفاءة الوسيط الذي يعمل حسب الأخلاقيات المعمول بها، كما أنها تتطلب حسن نية الخصوم إلى أحسن حل يمكن الوصول إليه بمراقبة القاضي، فالوساطة تسمح بشكل واضح لكلا أطراف النزاع تقييم تفسير وتوضيح النقاط المزعجة في النزاعات ومن جهة أخرى الحفاظ على العلاقات المستقبلية، عكس تماماً مباشرة دعوى القضائية التي قد تنقطع العلاقات بسببها دون رجعة.

ومما سبق نستنتج الآتي:²

- الوساطة آلية تقوم على أساس تدخل شخص ثالث محايد في المفاوضات بين الطرفين ويؤكد كذلك أن مهمة الوسيط محدودة في محاولة التوفيق بين الأطراف أو بذل المجهود لتقديم حل يرضي الطرفين.
- الخبير يعين من قائمة الخبراء المسجلين في الجدول الخاص ولو في حالة عدم رضا الأطراف عكس الوسيط الذي يتم تعيينه من قبل القاضي بناء على رضاهم التام.
- من ناحية الهدف فالخبرة القضائية تلعب دور التحري واكتشاف الخلل في القضية بينما الوساطة تحاول فض النزاع بالطرق الأخف من ناحية الأضرار مع الحفاظ على حسن علاقة الطرفين في نية صلح.
- ومن ناحية أخرى تتجسد أعمال الخبرة في خلاصة الخبير المجددة في التقرير الذي يعده عند نهاية مهامه لدي كتابة ضبط المحكمة ويمكن قبول الخبرة أو رفضها بينما تحرير محضر يصادق عليه القاضي، بالصيغة التنفيذية المباشرة.

الخبرة تشمل جانبا فنيا أو علميا على عكس الوساطة التي تلجأ إلى خلق جو من الصلح ومحاولة فض النزاع بالطرق السلمية في كافة جوانب النزاع.

¹ عبد الرحيم بوتغرار، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² مرجع نفسه، ص 30.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية وخصائصها

أولاً: أنواع الخبرة القضائية

هناك عدة أنواع للخبرة القضائية التي تتطوي تحت التصنيف الذي أجازته المشرع الجزائري والذي يكون حسب الترتيب الزمني لإعداد الخبرة لهذا فإن هناك عدة أنواع لهذه الأخيرة التي سيتم ذكرها كالآتي:

• الخبرة الأولى

وتكون بصفة مطلقة والتي تأمر بها المحكمة للمرة الأولى في حالة عدم معرفة أو فهم مشاكل فنية، أو تكون في حالة توفرها في إحدى المسائل المطروحة عليها لفض النزاع فيها على أساس ظروف أو شروط معينة، وتساعد لخبير واحد أو مجموعة خبراء وذلك على أساس نوع الخبرة لمأمور بها، أو حسب طبيعتها، أو موضوعها¹.

عادة ما تنحصر هذه الخبرة في نقطة فنية واحدة كالحكم بتعيين خبير عقاري، لوضع معالم الحدود بين أملاك متجاورة، فهنا تحتاج المحكمة إلى خبير واحد لمعاينة العقار محل النزاع دون الحاجة لتعيين أكثر من خبير².

• الخبرة الثانية

هي الخبرة التي تشمل نفس القضية ولكن حول نقاط مختلفة تماماً عن النقاط التي تناولتها الخبرة الأولى، وتستند هذه الخبرة إلى خبير واحد أو عدة خبراء وذلك حسب أهمية وطبيعة موضوع الخبرة وتستند إلى نفس الخبير أو الخبراء الذين قاموا بأعمال الخبرة الأولى أو إلى خبراء آخرين.

الخبرة المضادة

تكون في حالة ما تبين للقاضي أن تقارير الخبرة المطروحة أمامه متناقضة أو أنها توصلت إلى تقييمات مختلفة للتعويض، أو رأى أن الحل المقترح في هذه التقارير غير عادل في هذه الحالة باستطاعة القاضي بأمر بخبرة مضادة يكون موضوعها مراقبة صحة المعطيات، سلامة وصدق نتائج، خلاصات الخبرة الأولى وذلك بواسطة خبير واحد أو عدة خبراء³.

¹ نور الهدى سليم، مرجع سبق ذكره، ص7.

² نزيهة مكاي، الخبرة القضائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2008، ص37 .

³ نور الهدى سليم، مرجع سبق ذكره، ص8.

• الخبرة الجديدة

وهي الخبرة التي يأمر بها القاضي عندما يرفض الخبرة الأولى من كل جوانبها لأي سبب من الأسباب، كعدم احترام الإجراءات الجوهرية مثلاً¹.

• الخبرة التكميلية

هي الخبرة التي يأمر بها القاضي عندما يرى نقصاً في الخبرة المقدمة له أو أن الخبير لم يقم بمهمته على أحسن وجه كعدم إجابة على جميع الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها، أو أنه لم يستوف حقها من البحث والتحري، فيأمر بها لاستكمال هذا النقص الملحوظ في التقرير²، وتسد هذه الخبرة إلى الخبير الذي قام بالخبرة الأصلية أو إلى خبير آخر وذلك يرجع إلى السلطة التقديرية للقاضي.

كما أشار المشرع في قانون إجراءات مدنية وإدارية إلى أنه "إذا تبين للقاضي أن عناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات الأخرى، كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق، أو بحضور الخبير أمامه، لتلقي منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية"³.

ثانياً: خصائص الخبرة القضائية

تتميز الخبرة القضائية بعدة خصائص تتمثل في الطابع الاختياري، وطابع الفني، ثم الطابع التبعية والطابع الإجرائي.

• الطابع الفني للخبرة القضائية:

إن الهدف من الخبرة هو توفير واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي⁴، تحتاج إلى تحقيقات معمقة ويتطلب تخصص معين من قبل مهني أو فني ولذلك يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخالصة، فالمحكمة لا تلتزم باللجوء إلى أهل الخبرة إلا فيما يتعلق بالمسائل الفنية البحتة ويقصد بهذه المسائل تلك التي تتطلب معرفة أو دراية خاصة من الناحية العلمية والفنية.

¹ نصر الدين هنونى، نعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص32.

² المرجع نفسه، ص33.

³ المادة 141، من قانون رقم 09/08، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ المادة 125 من قانون رقم 09/08، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

وإن الإخلال بهذه الخاصية يترتب عليه حتما بطلان الخبرة، ومن ثمة لا يجوز للقاضي أن يلجأ إلى أي شخص مهما كانت درايته ومعرفته بالعلوم القانونية¹.

• الطابع الاختياري للخبرة القضائية

إن المحكمة هي التي تقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير وهي تملك السلطة المطلقة في نذب الخبراء سواء من نفسها أو استجابة لطلب الخصوم وذلك بتقديرها للأسباب، ولا معقب عليها في ذلك فقد ترى في عناصر النزاع والأوراق المقدمة ما يكفي لتكوين قناعتها فتفرض نذب خبير حتى ولو قدم الخصوم طلبا بذلك، ويجب أن يكون الحكم الصادر بنذب الخبير أو برفضه مسببا من طرف القاضي².

• الطابع التبعي للخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية طريقا من طرق الدعوى الفرعية، وجوده يتوقف على وجود دعوى قضائية أولى مرفوعة، فالطلب القائم على أساس تعيين خبير يكون من حيث المبدأ غير مقبول، فالخبرة القضائية تعتبر وسيلة إثبات يلجأ إليها القاضي لكشف دليل أو تعزيز دليل قائم في النزاع المعروض أمامه، لذا لا يجوز أن تكون الخبرة مستقلة بذاتها عن أي نزاع قائم أمام القضاء، فلا يمكن أن تكون محلا لدعوى أصلية قبل أي نزاع كما لا يحق للخصم أن يحرك دعوى أصلية بتعيين خبير بل يستلزم بالضرورة دعوى موضوعية قائمة بالفعل أمام القاضي³.

• الطابع الإجرائي للخبرة القضائية

إن الخبرة القضائية هي بمثابة تدبير من تدابير التحقيق أو وسيلة من وسائل التحري، وإن ما توصل إليه يعد عنصرا من عناصر الإثبات ولعل هذه النظرية يعتمدها المشرع الإداري وخاصة قانون الإجراءات الجبائية والتي تقضي المادة 85-1 منه: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأخذ بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"⁴.

¹ كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 48 .

² ساعد بوراوي، دور الخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات يوم دراسي حول " المنازعات الضريبية في ظل الاجتهاد القضائي، يوم 2014/05/07، ملحقة بركة، جامعة باتنة، (بتصرف).

³ نور الهدى سليم، مرجع سبق ذكره، ص11، (بتصرف).

⁴ الفقرة 1 من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

إن أي بلد ومهما كانت درجة التقدم والتطور الاقتصادي فيه إلا أنه لا يخلو من نسبة الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وهذا راجع إلى ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أنواعها وباستعمال طرق متعددة.

المطلب الأول: مفهوم وصور التهرب الضريبي

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي هرب، وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فر، وهرب الإنسان أو الحيوان أي ساح¹.

أما بالنسبة لعلم المالية العامة فهناك عشرات التعاريف المختلفة والإجماع على أن التهرب الضريبي هو تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره²، واختلافهم في ضبط مصطلح التهرب فمنهم من يعني بالتهرب الغش الضريبي ومنهم من يعني به التجنب الضريبي ومنهم من يعتبر الغش والتجنب الضريبي هم حالات خاصة بالتهرب الضريبي، ومن هذه التعريفات ما يلي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه: "محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائها، حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة"³.

ويعرف أيضاً "التهرب من الضريبة، أو كما يسمى الغش الضريبي، هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون"⁴.

وعرفه البعض بأنه محاولة المكلف عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً، وباستعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند فرض وتقدير الضريبة أو عند تحصيلها⁵.

¹ لا بد لزرق، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² مرجع نفسه، نفس الصفحة، (بتصرف).

³ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه LMD، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 20014-2015، ص 25.

⁴ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 224.

⁵ برحمانى محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 273.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك¹.

التهرب الضريبي يعني امتناع الممول عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة المنشأة لضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة وهو ما يعرف عند البعض بالتجنب الضريبي أي استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية².

أما التعريف التشريعي للتهرب الضريبي فجل التشريعات لم تنص عليه، فالمشرع الجزائري لم يضع تعريفا محددًا للتهرب الضريبي، على رغم من كثرته وشيوعه، واقتصر على تعداد صورته، ويكون ذلك قد ترك أمر تحديد مفهوم التهرب الضريبي للفقهاء، وقد يبرر ذلك أن التعريف الذي قد يضعه أو يتبناه المشرع لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 1-119 من قانون التسجيل على الغش الجبائي دونما أن يعرفه، بل ذكر الأفعال التي تعتبر غشا وهي إخفاء وعاء الضريبة أو محاولة إخفائه باستعمال مناورات، كما نصت المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأفعال التي يعاقب عليها القانون باعتبارها تهربا ضريبيا غير مشروع.

ومن هذه التعريفات السالفة الذكر، يتضح لنا انه رغم اختلافها إلا أنها مكملة لبعضها البعض وتؤدي بنا إلى استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي وهي:

- صفة المكلف بالضريبة، شخص طبيعي أو معنوي كان؛
- استعمال طرق مشروعة أو غير مشروعة أو معا؛
- عدم نقل عبء الضريبة للغير؛
- يكون التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا؛
- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول لها.

وأخيرا يمكننا اقتراح تعريفا موحدا لظاهرة التهرب الضريبي:

¹ رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المؤسسة، كلية الاقتصاد، جامعة باتنة، 2014، ص58.

² أمال لونيس، مرجع سبق ذكره، ص40.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

و هو أن يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من عبئها جزئياً أو كلياً باستعمال طرق مشروعة أو غير مشروعة في أي مرحلة وخاصة مرحلة التقدير دون نقل عبئها للغير، ويترتب عنه حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

ثانياً: صور التهرب الضريبي

• التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

يقصد بالتجنب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹، عن طريق استغلال ما يوجد من ثغرات أو عدم ضبط صياغة القوانين، وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات بقصد أو بدون قصد دون الإخلال بالقواعد الجبائية، حيث يستعين المكلف بأهل الاختصاص والخبرة لاستنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في النصوص القانونية.

ومن أمثلة التجنب الضريبي ما يلي:²

- ✓ الضريبة على التركات حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم انه على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة، وهذا هو تحايل باستعمال طرق مشروعة.
- ✓ الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما، مفروضة عليها الضريبة، مرتفعة كالامتناع عن التدخين وبتالي تجنب الضريبة غير مباشرة (الرسم).
- ✓ الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية وبتالي تجنبها.
- ✓ اعتماد الدولة لسياسة معينة تكون نتيجتها تجنب الضريبة من طرف الأشخاص وذلك لاعتبارات اقتصادية واجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلاً لتقليل من استهلاك سلعة ما، وذلك للحد من استيرادها توفيراً للعملة الأجنبية أو تشجيعاً لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً على المصلحة العامة.
- ✓ التهرب من تصاعديّة ضريبة الدخل وذلك عن طريق تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانوناً وبترخيص من القانون التجاري مثلاً.

¹ P. marie gaudemet, precis de finances publique, edition montchrestien, paris, 1970, p134.

² عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003-2004، ص 4 .

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

✓ قيام شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة، للاستفادة فيما بعد بعدم دفع الضرائب.

ومما سبق يتضح لنا أن هناك نوعين من التهرب الضريبي المشروع هما: التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي، والتجنب الضريبي غير مقصود من المشرع الجبائي.

• التهرب الضريبي غير مشروع (الغش الضريبي):

يعتبر الغش الضريبي (التهرب غير المشروع) من أشكال التهرب الجبائي والذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية.

✓ تعريف الغش الضريبي:

لا يوجد تعريف مانع وجامع للغش الضريبي، فقد تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجباية وهي كمايلي:

○ "الغش الضريبي هو مخالفة صريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة،

ومن أجل ذلك يستخدم المكلف طرق الغش والاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"¹.

○ " التهرب الغير مشروع، يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون"².

○ "كما حاول CAMILLE ROSIER إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، فيذكر أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية، وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة"³.

ومما سبق نستخلص التعريف التالي: الغش الضريبي هو حالة خاصة من تهرب الضريبي حيث نعني به تملص المكلف القانوني الذي توفرت فيه شروط التكليف الضريبي من تسديد الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق استخدام طرق غير شرعية يعاقب عليها القانون، وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه.

1 عيسى بلخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 5 .

2 حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

3 أمال لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 44 .

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

ومن هذه التعاريف يستخلص أنه لا يتحقق خرق القوانين إلا بتوافر عنصرين مترابطين مع بعضهما البعض:

العنصر المادي: أي تعمد المكلف بتخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بطرق لم ينص عليها المشرع.

العنصر النية: يستوجب هذا الأخير توفر القصد من أجل قيام الغش.

✓ أنواع الغش الضريبي:

تختلف أنواع الغش باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها، فهل هي ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة، هل الغش جزئي أو كلي وبالتالي وجب التمييز بين الغش العادي والغش الموصوف.

○ الغش العادي (البسيط):

و يعتبر كل تصرف أو حذف بسوء نية من أجل الإفلات من الضريبة، أي بمعنى أن هذا الغش يتم عن طريق تظليل الإدارة الجبائية، وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة أي محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس.

وقد ورد ذكر الغش البسيط في المواد 192-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تأخذ بعين الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة أو يبين ربحا ناقصا¹.

○ الغش الموصوف (المركب):

يعتبر الغش الموصوف كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تظليل الإدارة الجبائية: مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة وحسب M.COZIN " يعتبر المكلف متهما باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة بل أيضا محاولته مسح كل أثر لتهربه من أية رقابة محتملة، مثل: تقديم فواتير مزورة، دفاتر مزورة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات². فاعتبر المشرع أن المكلف الذي لا يقوم بتسديد الضريبة باستعماله لمناورات تدليسية، يكون قد وقع في التهرب الضريبي غير مشروع، وعليه فإن المشرع لا يعتبر عدم دفع الضريبة تهريا إلا إذا اقترن باستعمال طرق الاحتيال والغش³.

1 عيسى بلخوخ، مرجع سبق ذكره، ص7.

2 المرجع نفسه، ص ص7-8.

3 برحمانى محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص285.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

الغش الموصوف هو جمع بين الغش البسيط واستعمال طرق تدليسية، فلا يقتصر الغش على استعمال المكلف للطرق التدليسية فقط عندما يريد التهرب من دفع الضريبة، بل أنه يحاول أيضا مسح كل اثر عند تهربه تحسبا لأي رقابة محتملة.

ومن خلال ذلك نستنتج أن الغش الموصوف يتوفر على كل العناصر لخرق القوانين الجبائية:

العنصر المادي: والمتمثل في إنقاص الوعاء الضريبي.

العنصر المعنوي: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع، أي وجود إرادة جنائية من جانب

الجاني الذي تتجه إرادته إلى ارتكاب هذه الأفعال مع علمه بماهيتها وبالنتيجة المترتبة عليها¹.

عنصر التدليس: وهو مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

ويبقى التهرب الضريبي غير مشروع (الغش الضريبي) هو الذي نقصده في دراستنا هذه.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أسباب و دوافع أدت بالمكلف بالضريبة إلى محاولة التخلص منها، والتي يمكن تصنيفها إلى الأسباب المباشرة والأسباب غير المباشرة وهي كما يلي:

أولا: الأسباب المباشرة

• أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي:

كلما تعقدت التشريعات الضريبية وتعددت المعدلات الضريبية زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين وزادت احتمالات التهرب الضريبي وكذلك نسبه، ومن أهم الأسباب التشريعية نوجزها في النقاط التالية:

✓ **تعقد النظام الجبائي:** إن تعقد التشريعات والقواعد الضريبية التي تنظم الأوعية الضريبية تترك مجالا

لتأويلات كثيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الإبهام والتعقيدات والثغرات، الأمر الذي يترك مجال مفتوح لتهرب الضريبي وتزايد من احتمالته².

✓ **عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته:** إن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس

الضريبية، تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة

¹ أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب لطباعة، القاهرة، مصر، بدون سنة الطبع، ص97.

² أمال لونيس، مرجع سبق ذكره، ص57.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد متضمن ثغرات كثيرة الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي.

ومن أمثلة هذه التعديلات تعديل المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث عدلت ثمانية تعديلات في فترة (1996 إلى 2009)، وكل هذه التعديلات المتلاحقة تزيد من ظاهرة التهرب الضريبي.

✓ **ثقل عبء الضريبة:** وهو يعتبر من أهم الأسباب التي أدت وتؤدي إلى هذه الظاهرة و كما هو معروف عنه أنه كلما زاد الضغط الضريبي عن المتوقع، وكذلك زيادة الضغط عن الطاقة الاستيعابية للمكلف يؤدي إلى محاولة التقليل من المبلغ أو التهرب منه بصفة نهائية.

وينظر المحللون الاقتصاديون إلى أهم نوع من أنواع الضغط الضريبي وهو:¹

الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف: وهو النسبة بين مجموع الاقتطاعات التي يتحملها المكلف من مجموع المداخل التي يتلقاها، ويعبر عنه رياضياً بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي للمكلف} = \text{مجموع الضرائب} / \text{مجموع المداخل}$$

فمن خلال هذه العلاقة نستنتج أن هناك علاقة طردية بين الضغط الضريبي ومجموع الضرائب، فكلما زادت مجموع الضرائب زاد الضغط الضريبي وهذا الأخير بدوره يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي والعكس صحيح.

✓ **ضعف العقاب المفروض على المتهمين:** يلجأ الأفراد إلى التهرب الضريبي بعد المقارنة بين التكلفة والعائد ويقررون ما إذا كان من الأفضل التهرب الضريبي أو الامتناع عنه، كما أن احتمالات العقاب تؤثر على تكلفة التهرب الضريبي فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، والشعور بعدم الذنب أو خطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من الجرائم للتهرب على عكس إذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود إلى المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب أو يقلل منه².

• الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

1 عيسى بلخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 20 .

2 سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص 13.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

للإدارة الجبائية دورا فعالا في المنظومة الجبائية، فهي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطات التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف، غير أن الإدارة الجبائية تعرف نوعا من الاختلال وعدم التحكم في المكلف بالضريبة من جهة وفي الهياكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد على اتساع فجوة التهرب ومن أهم هذه الاختلالات:¹

✓ طريقة معالجة الملفات التقليدية، أي بالطريقة اليدوية البطيئة.

✓ عدم العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة والصعوبات التي تلاقها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب ما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعتمد الإدارة كذلك إلى تقدير الضريبة تقديرا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار مشجعة على التهرب وتعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة، فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تثبت روح الكراهية للضريبة وهو ما يجب على الإدارة الجبائية أخذه بعين الاعتبار وكذلك تقاديه.

✓ تقنية المراقبة والتحقيق: وهي العملية التي تمكن من كشف التهرب وتسلط العقاب على مرتكبيه.

✓ ضعف الرابط والتواصل بين الإدارة والمكلفين.

ثانيا: الأسباب غير المباشرة

• الأسباب المتعلقة بالمكلف:

ما أكثر المحددات بالنسبة لهذا العامل وما أشعبها وهذا كله مرتبط بعدة اعتبارات مرتبطة بالمكلف نذكر منها:

✓ ضعف المستوى الخلفي لدى المكلفين:

إن ضعف المستوى الخلفي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلفي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة².

✓ ضعف مستوى الوعي الضريبي:

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33، (بتصرف).

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

ويرجع سبب ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها:¹

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن يدفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة؛
- اعتقاد المكلف أن الضريبة غير شرعية؛
- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبحث على احترام أي قانون وتضيف عليه الهبة لأنه يتمتع بخصائص تتناقض مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية.

• الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملاً.

✓ الوضعية الاقتصادية للمكلف:

غالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق الاحتيال قصد التهرب من دفع الضريبة، ويظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الكساد والأزمات المالية حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح².

✓ الظروف الاقتصادية للدولة:

إن الحالة الاقتصادية داخل الدولة في لحظات معينة وتغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، ومن هذه الظروف ما يلي:

- في فترة الانتعاش الاقتصادي:

1 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 165.

² عيسى بلخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 27، (بتصرف).

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

عندما يكون الاقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد مدعوماً بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكين إذن يتحملون عبء الضريبة و المدينين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للأخرين كبيرة¹.

○ في حالة الكساد الاقتصادي:

عندما يكون الاقتصاد في حالة ركود يكون الطلب ضعيفاً مقارنة بالعرض، فتتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي مما يعد عامل محفز للغش الضريبي².

○ في فترة الندرة والتضخم:

تبذل الدولة جهوداً كبيرة لبناء الاقتصاد في حالة الحرب وإعادة التعمير وذلك عن طريق السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع³.

● الأسباب متعلقة بالظروف السياسية:

انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي: عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب⁴، ومن أهم الأفكار التي تراود المكلفين هي:⁵

- ✓ زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.
- ✓ عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام.

¹ رجال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² مصطفى عوادي، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011، ص 72.

³ المرجع نفسه، نفس الصفحة.

⁴ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 34.

⁵ المرجع نفسه، نفس الصفحة.

الدراسة الأولى: الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية (بوشاك نجيبة، 2017)¹

تهدف الدراسة الى إن الخبرة القضائية المحاسبية هي وسيلة إثبات ووسيلة تحري وتحقيق في مختلف النزاعات ذات الطابع المالي والمحاسبي المعروضة أمام القضاء، لا سيما في حالة التحقيق في الجرائم الاقتصادية، أو جرائم الفساد المالي، حيث أن الخبير المحاسبي ومهارته ومؤهلاته ومعارفه المالية والمحاسبية يمكنه إثبات وجود الفساد المالي وحجمه أو الجريمة الاقتصادية ونوعها من عدمه ، وله دور أيضا في اكتشاف هذه الجرائم وتحديد مرتكبيها وتعقب الأموال المختلسة ، غير انه من الأفضل مراجعة النظام القانوني للخبرة والخبير القضائي ليدعم أكثر قوة الخبرة المحاسبية، وتطوير المحاسبة القضائية بحيث تم التوصل من خلال هذا البحث الى للنتائج التالية:

- أن النظام القانوني للخبير القضائي رغم دقته وتفصيله إلا أنه لا يزال بحاجة إلى مراجعة، كتحديد السن الأدنى للخبير القضائي المحاسب والذي لم يشر إليه المشرع الجزائري، وتحديد حالات اللجوء إلى تعيين أو نذب خبير من خارج قائمة الخبراء المعتمدين لدى المجلس القضائي وذلك لتفادي ميل القاضي إلى أحد الخبراء والإحراج فيما بينهما.

- أن الخبرة القضائية المحاسبية هي وسيلة مهمة ولها مكانة خاصة في القضاء وهي تساهم عمليا | في الحد من الجرائم الاقتصادية.

- أن تعاون الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات مع العدالة في إطار المحاسبة القضائية هو أمر تملية طبيعة موضوع الدعوى، ومن شأنه الحد من الجرائم الاقتصادية إذا تم تقوية هذا التعاون عبر دعم حجية الخبرة في الإثبات، والزامية الرجوع إليها كوسيلة بحث وتحقيق.

الدراسة الثانية : دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية (محمد أمين كويدمي، 2019)²

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الجبائية وهما مرحلة التسوية الإدارية ومرحلة التسوية القضائية، وتبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح وشرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات حيث تم التوصل الى النتائج التالية :

¹بوشاك نجيبة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية،المجلد 4 ، العدد 1 ، الصفحات 372-391-2017-04-15

²محمد أمين كويدمي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8 ، العدد 2 ، الصفحات 59-83-2019-12-31

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

- المشرع الجزائري حاول إمام بالأجال المتعلقة بإيداع الشكوى حسب طبيعة النزاع، إضافة يسر على المكلف بالضريبة من تعيين وكيل عن طريق وكالة، إذا كانت الضرورة تستعدي ذلك.

- يكون قرار الإدارة الجبائية إما القبول أو الرفض للمحتوى الشكوى إذا كان الرد بالقبول فلا إشكال، أما حالة الرفض فيسر قانون على المكلف بالضريبة اتجاهين رغما التوجه للقضاء الإداري مباشرة ر أو لجان الطعن دون حق اللجوء إلى القضاء.

- رفع دعوى جبائية عن طريق أحد أطراف النزاع للمحكمة الإدارية بواسطة عريضة افتتاحية فهي تصدر أحكام ابتدائية ولكل مصلحة حق في طلب الاستئناف أمام مجلس الدولة هذا الأخير يصدر قرار بشأنهن وقد يتعرض هو الآخر إلى الطعن النقض أمام مجلس الدولة.

- دور المنازعات الجبائية أثناء رفع دعوى جبائية أو تظلم إداري هو الميعاد من أجل الفصل في النزاع.
الدراسة الثالثة: دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من جرائم الاحتيال المالي حالة شركة انرون وجنرال إلكتروك (زواش زهير وبن حركو غنية)¹.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور تقنيات الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من جرائم الاحتيال المالي، حيث الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تبيان مفهوم وطبيعة المحاسبة القضائية، أهميتها، أهدافها وتوضيح التداخل بينها وبين التدقيق، وتقنياتها التي تساهم في كشف جرائم الاحتيال المالي، وقد خلصت الدراسة إلى المحاسبة القضائية تتطلب مجموعة من المهارات المحاسبية والتدقيقية والقانونية ومهارات التحري بهدف الوصول إلى الحقائق وتكميم الأضرار وفض النزاعات، وذلك باستخدامها لمجموعة من التقنيات تساعدها على تحقيق ذلك.
الدراسة الرابعة: (مرحوم محمد علاء الدين) الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي دراسة حالة بمكتب الخبير المحاسبي مستغانم².

تطرقنا هذه الدراسة الى موضوع الخبرة القضائية وذلك بالخروج بمجموعة باستنتاجات هامة متعلقة بعمليات الخبرة منذ بدايتها حتى نهايتها وكذا جميع الاستثناءات وبعض الحالات الخاصة المتعلقة بها، وكذلك حل الأمور الخاصة بالخبير القضائي من واجبات وحقوق ومسؤوليات ويمكن تلخيص هذه الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يلي:

- الخبرة القضائية هي عبارة عن وسيلة للتحري يلجا إليها القضاة كلما احتاجوا إلى من ينورهم في مسائل أو نوازل تفوق قدراتهم المهنية والثقافية، وهذا ما يؤكد الفرضية الأولى.

¹ زواش، زهير؛ ابن حركو، غنية. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية. مج. 6، ع. 4 (كانون الأول 2019).

² مرحوم محمد علاء الدين، الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير التجارية، 2016، مستغانم.

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

- هناك عدة مجالات تشمل عمل الخبير المحاسبي القضائي، خاصة تلك الخبرات المتعلقة بالأمور الإدارية والتجارية و الجزائية.

- إن عمل الخبير القضائي حساس و مهم، إذ يمكن أن تقوم على أساسه الأحكام الصادرة عن القضاة، و هذا ما يدل على أهمية المسؤولية الملقاة على الخبير، فعليه أن يقوم بمهامه بكل صدق ونزاهة، وأن يكون حكما بين الأطراف المتخاصمة كما عليه أن يعتير نفسه وكيلا عليهم فلا يميل إلى أحد منهم مهما كانت الأسباب، .

- إن الهدف من رأي الخبير أن يبين ويوضح جوانب مسالة فيها نزاع، فهو يتأكد من مختلف جوانب المسألة محل النزاع، ويذكر الأعمال ويقادر الخسائر أو الضرر الحاصل.

الدراسة الخامسة: (بوتغرار عبد الرحيم 2012) - خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب.

تدور إشكالية الدراسة حول خطوات إنجاز خيرة قضائية محاسبية، ولقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال الوقوف على هاته المراحل والتعريف بمهمة وإجراءات الخبير القضائي المحاسب وذكر أنواع الخيرة القضائية المحاسبية اعتمد الباحث في دراسة الحالة على نماذج من خبرات محاسبية في جوانب متعددة مدنية وتجارية عند مكتب خبير محاسب.

أهم النتائج المتوصل إليها أن الخبير عند إبداء رأيه في المهمة التي أسندت إليه عليه أن يمر بثلاث مراحل أساسية:

- استلام المهمة.
- تنفيذ المهمة المسندة إليه.
- تحرير تقرير الخبرة.

الدراسة السادسة: (تخنون أمال 2013): دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من الغش الضريبي.

تناولت الباحثة في دراستها الخيرة القضائية المحاسبية ومراحل إنجازها وإلى الخبير المحاسب، ثم انتقلت إلى عرض مفاهيم حول الغش الضريبي وأسبابه، متبعة المنهج الوصفي التحليلي لإجراءات الخيرة القضائية المحاسبية. اعتمدت الباحثة في دراسة الحالة على خبرات محاسبية تم خلالها عدم وجود الغش الضريبي، أهم استخلاص للباحثة هو دور الخبرة القضائية المحاسبية حماية حقوق المتخاصمين وأموال الخزينة العمومية.

الدراسة السابعة: (حدادي مريم 2014) - دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وفعالية القاضي الإداري في تسوية المنازعات الجبائية، واعتمدت في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية، والقرارات القضائية وكذلك

¹ حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير . جامعة ورقلة، ،2014،

الفصل الأول ----- مدخل حول الخبرة القضائية المحاسبية والتهرب الضريبي

مختلف الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الضريبية. - وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها من أهم الوسائل التي يعتمد عليها القاضي الإداري في بناء حكمه إجراء التحقيق للأشخاص أو الهيئات التي لا تربطها علاقة نظامية مع الإدارة الجبائية، واعتماد الحيرة القضائية التي تعتبر وسيلة جد مهمة لمسألة الإثبات في المجال الضريبي، وفي العادة الخبير هو الفاصل في موضوع النزاع، وفي المقابل نجد القاضي الإداري غير متمكن من القواعد الفنية المعقدة للعملية الضريبية.

الدراسة الثامنة: (ملاح سعاد 2014) - الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية.

هدفت الدراسة إلى معرفة الإطار القانوني الذي يحكم العلاقة بين القاضي الإداري وأهل الاختصاص من الخبراء القضائيين في حل شتى المنازعات الإدارية، متتبعة أسلوب التحليل للمواد القانونية، ولقد أشارت الباحثة إلى أن المشرع الجزائري لم يخصص مواد خاصة بالخبرة القضائية في المنازعات الإدارية مثلما فعل المشرع الفرنسي. بل أحال ذلك إلى المواد المتعلقة بالخبرة في منازعات القانون الخاص. وهي الإحالة المنصوص عليها في المادة 858 من قيام باستثناء الحيرة في مجال المنازعات الجبائية والضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال التي أخضعها أساساً لمقتضيات المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. أهم ما خلصت إليه الدراسة:

إقرار القاضي الإداري ضرورة اللجوء إلى الخبرة القضائية وتعيينه للخبير أو الخبراء الذين تتوفر فيهم شروط العلم والدراية في الميدان المقرر البحث فيه.

الدراسة التاسعة: (بوعمرارة عبد الرحمان 2015) الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية¹.

تهدف الدراسة إلى التعرف على إجراءات ومراحل الحيرة القضائية في المنازعة الضريبية، نظراً لدورها الكبير في إعادة التوازن بين المكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب باعتماد المنهج التحليلي لتتبع وتحليل مختلف إجراءات الحيرة القضائية خصوصاً في المنازعات الضريبية.

وقد خلصت الدراسة إلى الدور الكبير للخبرة الضريبية في التحقيق والكشف عن ملامح المنازعة الضريبية من حيث طريقة التقدير والمعايير المعتمدة.

¹ بوعمرارة عبد الرحمان، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر بعنوان الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية، ورقة، 2015

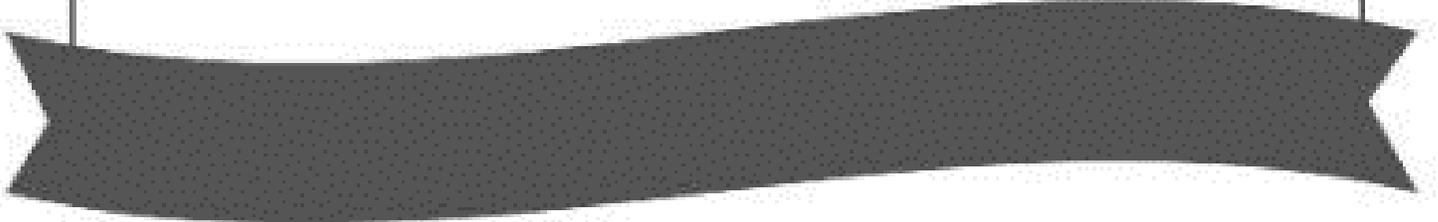
خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل أن الخبرة القضائية المحاسبية هي الوسيلة الأساسية في إثبات التهرب الضريبي التي لا يستطيع القاضي الإستغناء عنها في حل النزعات الجبائية وهي تعني تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية في شتى المجالات الإدارية والمدنية والجزائية.



الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية



تمهيد

بعد انتهائنا من الجزء النظري الذي تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي وفعالية تسيير المؤسسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مجموعة من المهنيين والخبراء في مجال التدقيق والتسيير في ولاية أدرار لتقصي وجهات النظر حول أهمية التدقيق الخارجي في تحسين فعالية تسيير المؤسسة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية:

المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة

المبحث الثالث: اختبار الفروض

المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة.

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار صلاحيتها ابتداء من صلاحية المجتمع للدراسة وصولاً إلى اختبار صلاحية الاستبيان ومروراً باختبار صلاحية العينة للدراسة.

المطلب الأول: صلاحية مجتمع وعينة الدراسة.

في هذا الجزء نقدم المتطلبات التي تستوجب تجليها في المجتمع والعينة حتى يكونان قابلان للدراسة، وحتى تكون نتائج الدراسة مؤهلة لاعتمادها كإجابة منطقية لإشكالية الدراسة.

أولاً: صلاحية مجتمع الدراسة.

تعتبر أرض الميدان مصدراً لجمع البيانات عن طريق الاستثمارات أو التعداد أو أخذ عينة من المجتمع الإحصائي ممثلة لكافة خصائص المجتمع، ولكي يكون المجتمع المدروس مؤهلاً لإجراء الدراسة الميدانية عليه يشترط أن يتسم بخاصيتين أساسيتين هما خاصية التحديد وخاصية التجانس.

ثانياً: صلاحية عينة الدراسة.

نظراً لكبر حجم عناصر المجتمعات الإحصائية وتشتتها جغرافياً لاسيما بالنسبة للمواضيع ذات الطابع القضائي، فإن الالمام بإجابات كل هؤلاء العناصر يعد صعب جداً أو مستحيل، لاسيما إن كانت الإجابات تأخذ وقت معين. وعليه تم اختصار الإجابات على عينة محددة من هذا المجتمع يتم اختيارها وفق شروط وبكيفية دقيقة بغية التمثيل المنطقي والعاقل.

1. أساس تحديد عينة الدراسة:

في دراستنا هذه كان مجتمع الدراسة يشمل الأفراد الذين على دراية بالخبرة القضائية في مؤسسات المالية والجبائية وقد بينا فيما سبق تجانس المجتمع ومعلوماته، وعليه فإن عينة الدراسة يمكن تحديدها بالأسلوب العشوائي المنتظم أو العشوائي البسيط.

2. كيفية تحديد عينة الدراسة:

بعد حصر مجتمع الدراسة في ولاية أدرار تبين أن مجتمع الدراسة يشمل حوالي 50 عنصر، ولكون الدراسات الاقتصادية تتباين الآراء فيها حول عدد العينة اللازمة للدراسة فإن دراستنا لم تخرج عن المألوف في هذا الصدد واعتمدت على عينة تفوق 30 مفردة.

المطلب الثاني: صلاحية استبانة الدراسة.

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، والتأكد من صلاحيتها للهدف المصممة من أجله، من خلال قياس الصدق والثبات.

أولاً: تصميم الاستبيان.

بعد ان قمنا بتحديد الهدف من الاستبيان وهو معرفة وجهات نظر افراد عينة الدراسة بخصوص الخبرة القضائية والتهرب الضريبي قمنا بكتابة فقراته وأسئلته استنادا إلى نماذج معتمدة من استبيانات كثيرة سابقة للموضوع، وشمل الاستبيان على أنماط مختلفة من الأسئلة منها ما يشمل خيارات محددة ومنها ما يكون في فئات. كما ان هذه الأسئلة أيضا منها ما هو ذو طبيعة كمية، ترتيبية وإسمية.

الأسس المعتمدة في تصميم الاستبيان:

بعد مراجعة الدراسات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة وجدت الباحثان أن التقسيم الامثل لجمع المعلومات داخل الاستبيان هو وضع أربعة محاور أساسية مبينة كالتالي:

أ. المحور الأول: البيانات الشخصية.

تضمن هذا المحور البيانات الشخصية للمبحوثين وعددها اربعة، وتتمثل في:

- السن، في ثلاث فئات كمية.
- المؤهل العلمي، في اربع فئات ترتيبية.
- الوظيفة، في اربع فئات ترتيبية.
- الخبرة المكتسبة، في ثلاث فئات كمية.

ب. المحور الثاني: الخبرة القضائية

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على الخبرة القضائية ، وهي موضوعة في فقرة واحدة تم قياسها من خلال 07 عبارات.

ج. المحور الثالث: التهرب الضريبي

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على التهرب الضريبي ، وهي موضوعة في فقرة واحدة تم قياسها من خلال 07 عبارات.

ثانياً: صدق الاستبيان.

قام الباحثان بإجراء عدد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته مستخدمة في ذلك تحكيم الخبراء بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق كما يلي:

ا. صدق التحكيم:

تم عرض الاستبيان بعد تصميمها بالاعتماد على مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجالات الموضوع وعرضها على المحكمين للتحقق من خلوها من أي عيب أو خلل علمي أو منهجي، ومن ثم الأخذ بملاحظاتهم، وتعديلها بما يتلاءم والهدف المراد الوصول إليه من الدراسة (انظر الملحق رقم 01).

ii. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان:

بعد تحكيم الاستبيان من طرف المتخصصين في البحث العلمي واعداد الاستبيانات، تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة مكونة من 20 مفردة، وطلب منهم إبداء الرأي حول أية عبارة تبدو غير مفهومة أو غير محددة، ثم جمع الملاحظات وتفرغها، وعلى ضوء ذلك جرى تعديل العبارات التي أبدت الملاحظات بشأنها، كما تم حساب قيمة معامل الارتباط بيرسون Pearson Corrélation Coefficient بين كل عبارة والقيمة الكلية للفقرة، وكذلك حساب الاتساق الداخلي من خلال حساب قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة والقيمة الكلية للمحور. ويقصد بصدق الاتساق الداخلي هو قدرة الاستبيان على قياس ما وضع من اجله، وبالتالي فهو يعني ان افراد العينة قد فهموا ما يصبو اليه. ويكون ذلك من خلال الدقة في تشكيل المحاور وال فقرات وكذا الدقة في ترتيب العبارات بشكل يسهل على افراد العينة التفاعل مع الأسئلة الموجهة لهم.

أ: صدق الاتساق الداخلي للمحاور.

يتضمن هذا الجزء على قياس صدق الاتساق الداخلي للعبارات داخل المحاور، وبالتالي فهي تقيس مدى سير كل العبارات المدرجة في سياق المحاور التي وضعت ضمنها، وكانت معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لهذا المحور كما يلي:

1. الصدق الداخلي لعبارات محور الخبرة القضائية:

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور الخبرة القضائية ما يلي:

جدول 1: الصدق الداخلي لعبارات محور الخبرة القضائية

| الرمز | العبرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|-------|--|----------------|----------------|
| X1 | تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية احد اشكال التدقيق | 0.680 | 0.000 |
| X2 | تعتبر نتائج الخبرة القضائية المحاسبية ادلة اثبات في عملية التدقيق | 0.856 | 0.000 |
| X3 | يتم اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية في حالة نشوب نزاع بين طرفين احدهما مجلس إدارة المؤسسة | 0.873 | 0.000 |
| X4 | تستعين الخبرة القضائية المحاسبية بخبراء في المحاسبة والتدقيق لتقديم مساعدات مهنية | 0.698 | 0.000 |
| X5 | تتحصل الخبرة القضائية المحاسبية على عينات من مستندات المؤسسة محل النزاع | 0.679 | 0.000 |
| X6 | تقوم الخبرة القضائية المحاسبية بالاستماع ومقابلة طرفي النزاع | 0.654 | 0.000 |
| X7 | تقوم الخبرة القضائية المحاسبية باخطار طرفي النزاع بنتائج التحقيق بشكل متساو | 0.618 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور الخبرة القضائية يتراوح ما بين 0.873 و 0.618 وهذا يعني وجود ارتباط (قوي) بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذه المحور . ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من 0.05 بمعنى أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وبذلك فإن عبارات هذه المحور صادقة لما صممت لقياسه.

2. الصدق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي ما يلي:

جدول 2: الصدق الداخلي لعبارات محور التهرب الضريبي

| الرمز | العبرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|-------|--|----------------|----------------|
| Y1 | يعتبر التهرب الضريبي أحد اشكال التملص من دفع الضرائب | 0.660 | 0.000 |
| Y2 | يحدث التهرب الضريبي نتيجة تقبل المؤسسة بالالتزامات التي عليها | 0.853 | 0.000 |
| Y3 | يتبع التهرب الضريبي تصرفات تقوم بها المؤسسة قد تكون قانونية وقد تكون غير قانونية | 0.864 | 0.000 |
| Y4 | يؤدي التهرب الضريبي بالمؤسسة إلى الدخول في نزاعات مع أطراف أخرى | 0.675 | 0.000 |
| Y5 | تتعرض المؤسسة جراء التهرب الضريبي إلى إجراءات ضبطية من مصالح الضرائب | 0.721 | 0.000 |
| Y6 | تضطر المؤسسة نتيجة للتهرب الضريبي إلى تقديم تبريرات لمصالح الضرائب | 0.609 | 0.000 |
| Y7 | تواجه المؤسسة إجراءات تغريمية من طرف مصالح الضرائب تنتهي أحيانا إلى اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية | 0.667 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور التهرب الضريبي يتراوح ما بين 0.609 و 0.864 وهذا يعني وجود ارتباط (قوي) بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذه المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من 0.05 بمعنى أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وبذلك فإن عبارات هذه المحور صادقة لما صممت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يتضمن هذا الجزء على قياس صدق الاتساق البنائي للاستبيان، وبالتالي فهو يقيس مدى سير كل المحاور

المدرجة في سياق الاستبيان ككل، وكانت معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لهذه المحاور كما يلي:

الجدول الموالي يبين صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

جدول 3: صدق الاتساق البنائي للاستبيان

| الترتيب | الاستبيان | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---------|--------------------------------|----------------|----------------|
| 1 | المحور الثاني: الخبرة القضائية | 0.998 | 0.000 |
| 2 | المحور الثالث: التهرب الضريبي | 0.988 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط بين معدل كل من المحور الثاني والثالث من الدراسة ومعدل كل عبارات الاستبيان كانت 0.998 ، وهذا يدل على وجود ارتباط (قوي جدا) بين معدل المحاور ، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية للمحاور أقل من 0.05 مما يعني أنهم صادقون لما صمموا لقياسه، وبالتالي تسير المحاور في السياق الكلي للاستبيان.

ثالثا: ثبات فقرات الاستبيان.

يقصد بالثبات أنه لو أعيد تطبيق الأدوات على نفس العينة المدروسة وفي نفس ظروف التطبيق نحصل على نفس الردود، أو ردود قريبة من التطبيق الأول، ويرى علماء القياس أنه لو طبقت على عينة إحصائية أخرى مسحوبة من نفس المجتمع وبنفس شروط سحب العينة الأولى فإن الإجابات تكون نفسها، وبالتالي تطمئن الدراسة للنتائج التي نتحصل عليها ويمكن تشميلها أو تعميمها على المجتمع الإحصائي بأريحية تامة. وقد قامت الباحثان باختبار الثبات بأسلوبين هما: طريقة التجزئة النصفية split-half ومعامل الثبات ألفا كرونباخ cronbach's alpha.

1. طريقة ألفا كرونباخ cronbach's alpha:

ألفا كرونباخ هو ثبات اتجاهات العينة المدروسة نحو الظاهرة محل البحث، وهو قيمة تتراوح بين الصفر (0) والواحد الصحيح (1)، وكلما اقترب من الصفر كلما دل على عدم وجود ثبات، وكلما اقترب من الواحد الصحيح دل على وجود ثبات قوي جدا، ولا توجد قيمة ثابتة يمكن الاعتماد عليها في قياس الثبات في جميع أنواع الدراسات، إلا أنه يعتمد قبول القيمة حسب توطن ظاهرة القياس في مجتمع الدراسة وعدد العبارات التي تقيس الظاهرة محل البحث ويعتمد عليها الباحث في قبول درجة الثبات. وقامت الباحثان بحساب معامل ألفا كرونباخ لكل فقرات محاور البحث التي تقيس متغيرات البحث وكل محور، بالإضافة إلى معامل ألفا كرونباخ الكلي، كما يلي:

أ. ثبات مقياس محور الخبرة القضائية بطريقة ألفا كرونباخ:

قيست معاملات ألفا كرونباخ للمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول كما يلي:

جدول 4: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور الخبرة القضائية

| المحور | عدد العبارات | معامل ألفا |
|-----------------|--------------|------------|
| الخبرة القضائية | 7 | 0.846 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.846 وهو يشير إلى ثبات قوي كما أنها تشير إلى جودة مقياس محور الخبرة القضائية، لتؤكد أيضا على صدق الأداة طبقا لقاعدة القياس "كل اختبار ثابت صادق، وليس كل اختبار صادق ثابت" مما يؤكد على جودة الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

ب. ثبات مقياس محور التهرب الضريبي بطريقة ألفا كرونباخ:

قيست معاملات ألفا كرونباخ للمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول كما يلي:

جدول 5: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور التهرب الضريبي

| المحور | عدد العبارات | معامل ألفا |
|----------------|--------------|------------|
| التهرب الضريبي | 07 | 0.848 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.848 وهو يشير إلى ثبات (قوي) كما أنها تشير إلى جودة مقياس محور التهرب الضريبي ، لتؤكد أيضا على صدق الأداة طبقا لقاعدة القياس "كل اختبار ثابت صادق، وليس كل اختبار صادق ثابت" مما يؤكد على جودة الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

د. ثبات مقياس كل عبارات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:

جدول 6: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان

| محاو الاستبيان | عدد العبارات | معامل ألفا |
|---------------------|--------------|------------|
| كل عبارات الاستبيان | 14 | 0.929 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ لكامل عبارات الاستبيان كان 0.929 ، وهو بدوره يشير إلى ثبات (قوي جدا) ، مما يؤكد النتائج السابقة، وبالتالي جودة الاستبيان وحسن قياسه لكل متغيرات الدراسة، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات.

في هذا الجزء سوف نحاول التطرق لخصائص عينة الدراسة من خلال الوقوف على مختلف النسب والتكرارات ومحاولة تحليلها بما يتماشى وطبيعة العامل المدروس.

1. عرض توزيع العينة حسب عامل النوع:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل النوع ما يلي:

جدول 7: توزيع أفراد العينة حسب النوع.

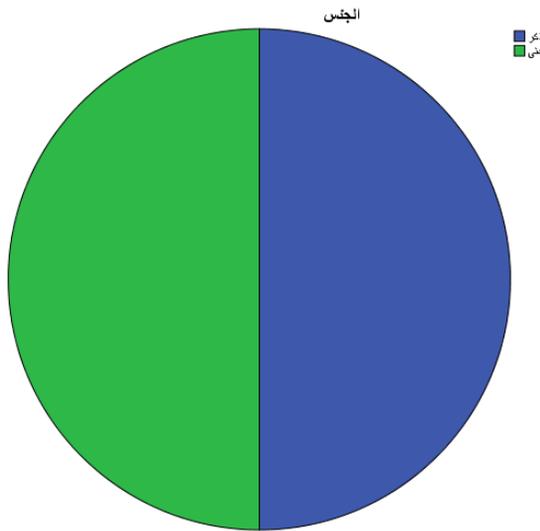
| النوع | التكرار | %النسبة المئوية |
|---------|---------|-----------------|
| ذكر | 15 | 50 |
| انثى | 15 | 50 |
| المجموع | | 100 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح كلا المبحوثين هم بنفس النسبة ، حيث بلغت نسبتهم 50% أما من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة التوظيف داخل مؤسسات الضرائب والتي تستقطب مختلف الفئات.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل النوع:

الشكل 1: توزيع افراد عينة الدراسة حسب النوع



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

2. عرض توزيع العينة حسب عامل العمر:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل العمر ما يلي:

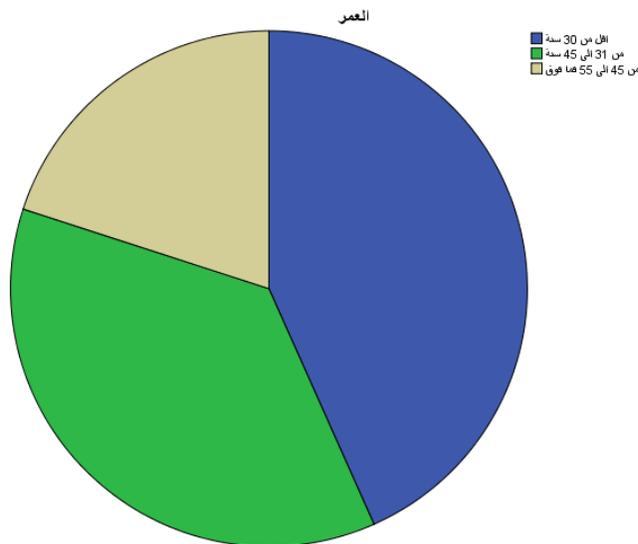
جدول 8: توزيع أفراد العينة حسب العمر

| العمر | التكرار | %النسبة المئوية |
|-------------------|---------|-----------------|
| اقل من 30 سنة | 13 | 43.3 |
| من 31 إلى 45 سنة | 11 | 36.7 |
| من 45 سنة فما فوق | 6 | 20 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة اقل من 30 سنة ، حيث بلغت نسبتهم 43.3% أما فئة من 45 سنة فما فوق فهم يمثلون نسبة 20% وهم (اقل) من فئة اقل من 30 سنة ذلك أن الفارق هو 7 مفردات من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة التجديد داخل مؤسسات الضرائب .
والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل العمر:

الشكل 2: توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

3. عرض توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل المؤهل العلمي ما يلي:

جدول 9: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلم

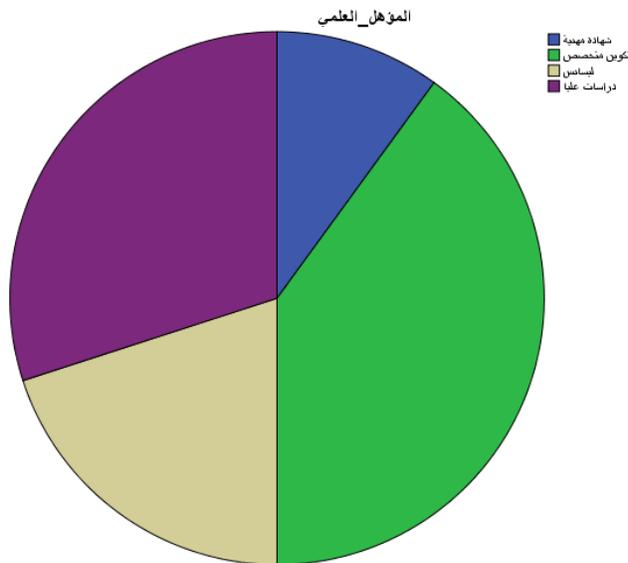
| النسبة المئوية% | التكرار | المؤهل العلمي |
|-----------------|---------|---------------|
| 10 | 3 | شهادة مهنية |
| 40 | 12 | تكوين متخصص |
| 20 | 6 | ليسانس |
| 30 | 9 | دراسات عليا |
| 100 | 30 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة تكوين متخصص ، حيث بلغت نسبتهم 40% أما فئة شهادة مهنية فهم يمثلون نسبة 10% وهم (اقل) من فئة تكوين متخصص ذلك أن الفارق هو 09 مفردات من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة المستوى داخل مؤسسات الضرائب.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل المؤهل العلمي:

الشكل 3: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلم



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

4. عرض توزيع العينة حسب عامل الخبرة:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل الخبرة ما يلي:

جدول 10: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

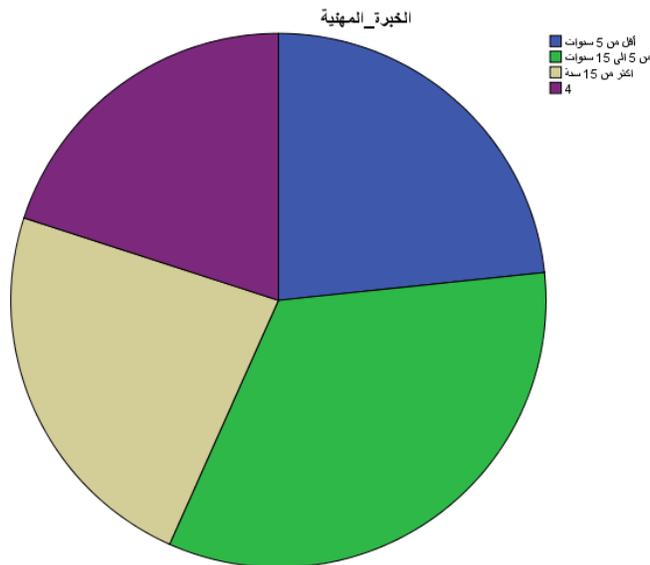
| الخبرة | التكرار | %النسبة المئوية |
|-------------------|---------|-----------------|
| اقل من 5 سنوات | 7 | 23.3 |
| من 6 إلى 10 سنوات | 10 | 33.3 |
| من 11 إلى 15 سنة | 7 | 23.3 |
| أكثر من 15 سنة | 6 | 20 |
| المجموع | 30 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة من 6 إلى 10 سنوات ، حيث بلغت نسبتهم 33.3% أما فئة أكثر من 15 سنة فهم يمثلون نسبة 20% وهم (اقل) من فئة من 6 إلى 10 سنوات ذلك أن الفارق هو 04 مفردات من عينة الدراسة.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل الخبرة:

الشكل 4: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

نقوم في هذا الجزء بالتحليل الوصفي لخصائص محاور الدراسة: محور الخبرة القضائية ومحور التهرب الضريبي،

وبما ان الإجابات المرتبطة بأسئلة المحاور تتمثل في 5 خيارات فإنه تجدر الإشارة إلى أن المتوسط الحسابي المرجح للعبارات يكون وفق التقسيم التالي:

المدى = عدد المسافات بين الخيارات / عدد الخيارات

وبما ان عدد الخيارات هي 5 فإن المسافات تكون = 5-1 = 4 ومنه:

$$\text{المدى} = 5/1-5 = 0.80$$

إذن تكون المتوسطات المرجحة كما يلي:

جدول 11: المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات

| الخيار المقابل | الترجيح |
|----------------|------------------|
| غير موافق بشدة | من 1 إلى 1.79 |
| غير موافق | من 1.80 إلى 2.59 |
| محايد | من 2.6 إلى 3.39 |
| موافق | من 3.4 إلى 4.19 |
| موافق بشدة | من 4.2 إلى 5 |

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel

أولاً: عرض خصائص محور الخبرة القضائية

يتكون هذا المحور من فقرة واحدة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاتجاه مبينة في الجداول الموالية:

جدول 12: البيانات الوصفية لعبارات محور الخبرة القضائية

| الترميز | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---------|---|-----------------|-------------------|------------|
| X1 | تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية احد اشكال التدقيق | 4.28 | 0.751 | موافق بشدة |

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

| | | | | |
|----|--|-------------|--------------|-------------------|
| X2 | تعتبر نتائج الخبرة القضائية المحاسبية ادلة اثبات في عملية التدقيق | 4.07 | 1.112 | موافق |
| X3 | يتم اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية في حالة نشوب نزاع بين طرفين احدهما مجلس إدارة المؤسسة | 4.10 | 1.062 | موافق |
| X4 | تستعين الخبرة القضائية المحاسبية بخبراء في المحاسبة والتدقيق لتقديم مساعدات مهنية | 4.37 | 0.669 | موافق بشدة |
| X5 | تتحصل الخبرة القضائية المحاسبية على عينات من مستندات المؤسسة محل النزاع | 4.37 | 0.890 | موافق بشدة |
| X6 | تقوم الخبرة القضائية المحاسبية بالاستماع ومقابلة طرفي النزاع | 4.37 | 0.556 | موافق بشدة |
| X7 | تقوم الخبرة القضائية المحاسبية باخطار طرفي النزاع بنتائج التحقيق بشكل متساو | 4.37 | 0.718 | موافق بشدة |
| | المتوسط العام للمحور الخبرة القضائية | 4.30 | 0.615 | موافق بشدة |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور الخبرة القضائية تراوحت بين 4.07 و 4.37 وهي تتراوح بذلك بين (الاتجاهات) موافق و موافق بشدة ، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 0.556 و 1.112 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت في آراء افراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة المسماة ب: تستعين الخبرة القضائية المحاسبية بخبراء في المحاسبة والتدقيق لتقديم مساعدات مهنية أعلى متوسط حسابي باتجاه موافق بشدة ، مما يدل على انها العبارة الأكثر توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، في حين سجلت العبارة المسماة: تعتبر نتائج الخبرة القضائية المحاسبية ادلة اثبات في عملية التدقيق أدنى متوسط حسابي مما يدل على انها العبارة الأقل توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، وسجلت العبارة المسماة ب: تقوم الخبرة القضائية المحاسبية بالاستماع ومقابلة طرفي النزاع أقل انحراف معياري بـ 0.556 ، مما يدل على انها العبارة الأكثر اتفاقا عليها بين افراد العينة، في حين سجلت العبارة المسماة: تعتبر نتائج الخبرة القضائية المحاسبية ادلة اثبات في عملية التدقيق أكبر انحراف معياري بـ 1.112 مما يدل على انها العبارة الأقل اتفاقا عليها بين وجهات نظر افراد العينة. وعموما فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.30 وهو يقابل الاتجاه موافق بشدة مما يعني ان افراد عينة الدراسة (متفقون) مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.615.

ثانيا: عرض خصائص محور التهرب الضريبي

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

يتكون هذا المحور من فقرة واحدة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاتجاه مبينة في الجداول الموالية:

جدول 13: البيانات الوصفية لعبارة محور التهرب الضريبي

| الترميز | العبرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|--|--|-----------------|-------------------|------------|
| Y1 | يعتبر التهرب الضريبي أحد اشكال التملص من دفع الضرائب | 4.31 | 0.761 | موافق بشدة |
| Y2 | يحدث التهرب الضريبي نتيجة تقبل المؤسسة بالالتزامات التي عليها | 4.10 | 1.062 | موافق |
| Y3 | يتبع التهرب الضريبي تصرفات تقوم بها المؤسسة قد تكون قانونية وقد تكون غير قانونية | 4.20 | 0.997 | موافق بشدة |
| Y4 | يؤدي التهرب الضريبي بالمؤسسة إلى الدخول في نزاعات مع اطراف أخرى | 4.40 | 0.675 | موافق بشدة |
| Y5 | تتعرض المؤسسة جراء التهرب الضريبي إلى إجراءات ضبطية من مصالح الضرائب | 4.33 | 0.884 | موافق بشدة |
| Y6 | تضطر المؤسسة نتيجة للتهرب الضريبي إلى تقديم تبريرات لمصالح الضرائب | 4.33 | 0.606 | موافق بشدة |
| Y7 | تواجه المؤسسة إجراءات تغريمية من طرف مصالح الضرائب تنتهي أحيانا إلى اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية | 4.33 | 0.711 | موافق بشدة |
| المتوسط العام للمحور التهرب الضريبي | | | | |
| | | 4.32 | 0.606 | موافق بشدة |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور التهرب الضريبي تراوحت بين 4.10 و 4.40 وهي تتراوح بذلك بين (الاتجاهات) موافق و موافق بشدة ، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 0.606 و 1.062 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت في آراء افراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة المسماة ب: يؤدي التهرب الضريبي بالمؤسسة إلى الدخول في نزاعات مع اطراف أخرى أعلى متوسط حسابي باتجاه موافق

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

بشدة ، مما يدل على انها العبارة الأكثر توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، في حين سجلت العبارة المسماة: يحدث التهرب الضريبي نتيجة تقبل المؤسسة بالالتزامات التي عليها أدنى متوسط حسابي مما يدل على انها العبارة الأقل توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، وسجلت العبارة المسماة ب: تضطر المؤسسة نتيجة للتهرب الضريبي إلى تقديم تبريرات لمصالح الضرائب أقل انحراف معياري بـ 0.606 ، مما يدل على انها العبارة الأكثر اتفاقا عليها بين افراد العينة، في حين سجلت العبارة المسماة: يحدث التهرب الضريبي نتيجة تقبل المؤسسة بالالتزامات التي عليها أكبر انحراف معياري بـ 1.062 مما يدل على انها العبارة الأقل اتفاقا عليها بين وجهات نظر افراد العينة. وعموما فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.32 وهو يقابل الاتجاه موافق بشدة مما يعني ان افراد عينة الدراسة (متفقون) مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.606.

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: اختبار الفروض.

في هذا المبحث سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة، بحيث يتم اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات، كما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالآتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 14: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|----------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 3.68 | 2 | 1.84 | 6.81 | 0.004 |
| داخل المجموعات | 7.30 | 27 | 0.27 | | |
| الكلي | 10.99 | 29 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 6.81$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.004 وهي (اقل) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(رفض) الفرض القائل: توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر

2. الفرضية الفرعية الثانية:

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 15: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|----------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 1.07 | 3 | 0.36 | 0.94 | 0.434 |
| داخل المجموعات | 9.91 | 26 | 0.38 | | |
| الكلية | 10.99 | 29 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 0.94$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.434 وهي (أكبر) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(قبول) الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة المهنية

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 16: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|---------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 2.72 | 3 | 0.90 | 2.85 | 0.057 |

الفصل الثاني ----- الدراسة الميدانية

| | | | | | |
|--|--|------|----|-------|----------------|
| | | 0.31 | 26 | 8.27 | داخل المجموعات |
| | | | 29 | 10.99 | الكلية |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 2.85$ وذلك بدرجات حرية للبيس 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.057 وهي (أكبر) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(قبول) الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة المهنية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالآتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 17: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|----------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 3.49 | 2 | 1.74 | 6.58 | 0.005 |
| داخل المجموعات | 7.17 | 27 | 0.26 | | |
| الكلية | 10.66 | 29 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 6.58$ وذلك بدرجات حرية للبيس 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.005 وهي (اقل) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(رفض) الفرض القائل: توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 18: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|----------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 1.07 | 3 | 0.35 | 0.97 | 0.422 |
| داخل المجموعات | 9.59 | 26 | 0.36 | | |
| الكلية | 10.66 | 29 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 0.97$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.422 وهي (أكبر) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(قبول) الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة المهنية

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

جدول 19: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى

| ANOVA | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط مجموع المربعات | المؤشر الإحصائي F | القيمة الاحتمالية SIG |
|----------------|----------------|-------------|----------------------|-------------------|-----------------------|
| بين المجموعات | 2.28 | 3 | 0.76 | 2.36 | 0.094 |
| داخل المجموعات | 8.37 | 26 | 0.32 | | |
| الكلية | 10.66 | 29 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = 2.36$ وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.094 وهي (أكبر) من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بـ(قبول) الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في ادراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة المهنية

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الثالثة كالآتي: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لـ الخبرة القضائية في حل منازعات التهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05
لاختبار هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول 20: نموذج الانحدار بين الخبرة القضائية و التهرب الضريبي

| النموذج | R | معامل التحديد | الارتباط المعدل | الخطأ المعياري |
|---------|-------|---------------|-----------------|----------------|
| X,Y | 0.992 | 0.984 | 0.983 | 0.078 |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه وفقا لآراء أفراد العينة المدروسة أن قيمة معامل الارتباط بين الخبرة القضائية والتهرب الضريبي بلغت 0.992 وهي تدل على أنه يوجد ارتباط موجب بين المتغيرين وهو ارتباط قوي، وبلغ معامل التحديد 0.984 أي أن ما نسبته 98.4% من التغير في التهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة بأدرار ناتج عن التغير في مستوى الاهتمام بالخبرة القضائية

جدول 21 : تحليل التباين في المتوسطات بين الخبرة القضائية و التهرب الضريبي

| النموذج (X,Y) | مجموع المربعات | درجات الحرية | مربعات المتوسطات | F | مستوى المعنوية |
|------------------|----------------|-----------------|---------------------|--------|-------------------|
| الانحدار | 10.49 | 1 | 10.49 | 1711.9 | 0.000 |
| البواقي | 0.172 | 28 | 0.006 | | |
| المجموع | 10.66 | 29 | | | |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه أن قيمة F بلغت 1711.9 عند مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على أن نموذج الانحدار المقترح هو ملائم للدراسة، وعليه يمكن مواصلة تحليل الانحدار بين المتغيرين وتحديد القيمة الثابتة والميل في معادلة النموذج.

جدول 22 : تحليل الانحدار لـ الخبرة القضائية و التهرب الضريبي

| النموذج | المعاملات غير المعيارية | | المعاملات المعيارية | T | مستوى المعنوية |
|-----------------|-------------------------|-------|------------------------|-------|-------------------|
| | B | الخطأ | Beta | | |
| القيمة الثابتة | 0.114 | 0.103 | | 1.111 | 0.276 |
| الخبرة القضائية | 0.977 | 0.024 | 0.992 | 41.37 | 0.000 |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه وفقا لآراء أفراد العينة المدروسة أن القيمة الثابتة للنموذج بلغت 0.114 وهي قيمة لا تتغير بتغير الخبرة القضائية وبخطأ معياري 0.103 ، أما بالنسبة لميل معادلة الانحدار الخطي فقد بلغ 0.977 أي أن التغير في الخبرة القضائية بدرجة واحدة سوف يغير 97.7 % ضمن معادلة الانحدار وذلك بخطأ معياري قدره 0.024 ، وعليه، وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة 0.000 يمكن القول أنه هناك دور ذو دلالة إحصائية الخبرة القضائية في التهرب الضريبي بمعادلة تنبؤ نصيغها على النحو التالي:

$$Y = 0.977 (X) + 0.114$$

أي أن:

$$\text{التهرب الضريبي} = 0.977 (\text{الخبرة القضائية}) + 0.114$$

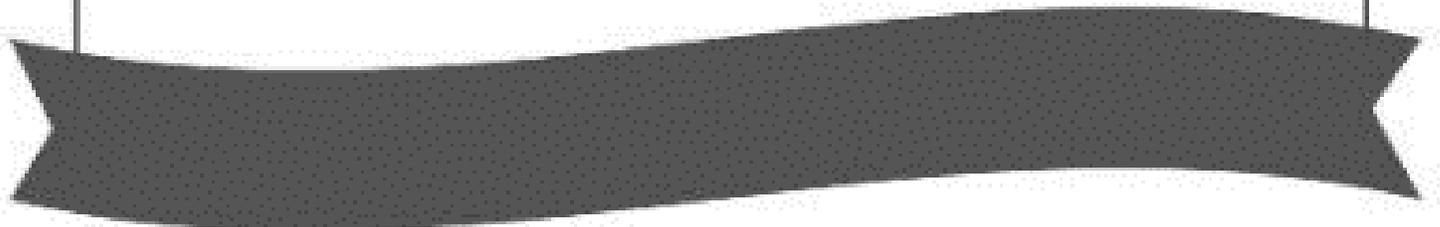
وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: يوجد دور ذو دلالة معنوية للخبرة القضائية في التهرب الضريبي لدى عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وخبراء محاسبين حول دور التدقيق الخارجي في تحسين فعالية تسيير المؤسسة، وهذا باستخدام التحليل الإحصائي والاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمعرفة اتجاه أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة. من خلال النتائج المتوصل إليها اتضح أن هناك دور للتدقيق الخارجي في تحسين فعالية تسيير المؤسسة ولو بجزء معتبر، وهذا ما تم تأكيده من خلال معامل الانحدار الذي كان ذو دلالة إحصائية.



خاتمة



خاتمة

من خلال تطرقنا لدراسة دور الخبرة القضائية المحاسبية في إثبات التهرب الضريبي في شقه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى أن الخبرة القضائية هي وسيلة يستعين بها القاضي لتوضيح وقائع مادية تقنية أو علمية محضة في شتى المجالات، وخاصة مجال المحاسبة التي لا يستطيع القاضي أن يستغني عنها للفصل في المسائل ذات الطابع المالي والمحاسبي، كالمنازعات الجبائية التي تحتاج إلى خبير محاسبي للفصل في جانبها الفني.

واستنادا لإشكالية البحث التي تمحورت حول الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية من أجل الفصل في التهرب الضريبي؟

ومما سبق تم استعراض الجوانب المشكلة لموضوع البحث والمتمثلة في الخبرة القضائية كمتغير مستقل، وأيضا التهرب الضريبي كمتغير تابع، فإننا توصلنا إلى ما يلي:

نتائج الدراسة:

أولا: النتائج العامة.

في ضوء مراجعة الأدبيات واستنادا إلى التراكم المعرفي الذي تم استقراؤه، نستنتج ما يلي:

- التعرف على الخبرة القضائية كونها إجراء تحقيقي يقصد به الوصول إلى المعلومات الفنية التي استعصت على القاضي.
 - الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة إثبات تستعين بها المحكمة عندما تعجز عن فهم مسألة فنية في مجال المحاسبي والمالي، حيث يقوم الخبير المحاسبي بالبحث والتقصي باستخدام أساليب التدقيق والمحاسبة مع احترام الإجراءات والمبادئ التحقيق.
 - التهرب الضريبي هو تملص المكلف بالضريبة من أداء واجبه الضريبي باستخدام مختلف الأساليب.
- ثانيا: نتائج دراسة الفرضيات.

من خلال دراسة المتغيرات المتعلقة بفروض الدراسة الميدانية يتبين لنا ما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم الخبرة القضائية عند مستوى معنوية 5%.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك عمال مديرية الضرائب لمفاهيم التهرب الضريبي عند مستوى معنوية 5%.

- يوجد دور ذو دلالة معنوية للخبرة القضائية في حل منازعات التهرب الضريبي لدى أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05.

توصيات الدراسة:

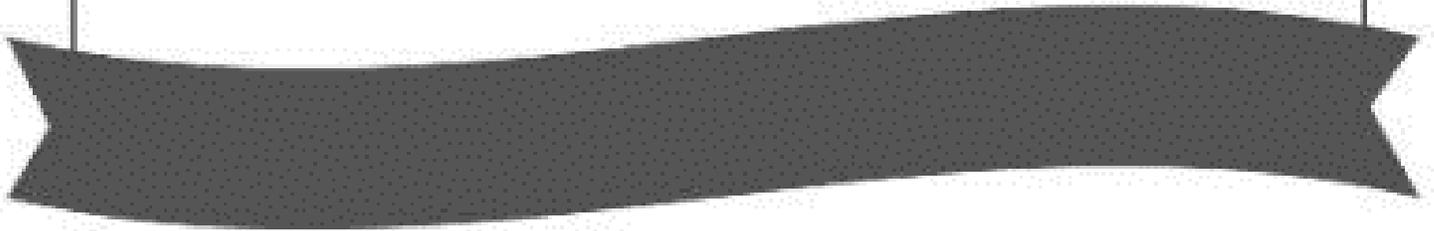
1. في ضوء الاستنتاجات المتوصل إليها، تضع الدراسة التوصيات التالية:
 1. ضرورة الاعتماد أكثر على تقارير الخبرة القضائية كأدلة اثبات.
 2. ضرورة إعطاء الخبرة القضائية المحاسبية الأهمية التي تستحقها من خلال البحوث والدراسات الجامعية.
 3. ضرورة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق حملات التحسيس، وتقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة للحد من التهرب الضريبي.

4. أفاق الدراسة:

ختاماً، هذه الدراسة لا تقدم رؤية كاملة ونهائية عن موضوع الخبرة القضائية والتهرب الضريبي وذلك باستخدام الاستبيان على عينة من موظفي مديرية الضرائب لولاية أدرار، ويرجع هذا مهنية مفهوم الخبرة القضائية ولتوسع مفهوم التهرب الضريبي، وإمكانية دراستهما من عدة جوانب وأبعاد مختلفة، وبالتالي فهذه الدراسة هي بحاجة إلى أبحاث ودراسات أخرى مكمل لتسد القصور في الجهد والفهم. ويرى الباحثان أن من أهم الدراسات التي تكمل هذا البحث هي ما تعلقت بالخبرة القضائية، كذلك الدراسات المتعلقة بالتهرب الضريبي.



فائمة المصادر والمراجع



قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

- 1) نصر الدين هونوي، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار الهومة، الجزائر، 2009.
- 2) مراد محمود الشنيكات، الإثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، طبعة الأولى، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 3) سورة: سبأ، الآية رقم: 01.
- 4) فضيل كوسة، الدعاوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2010.
- 5) نبيل داسي، الإثبات عن طريق الخبرة في مسائل المدنية والتجارية، مذكرة الماستر، تخصص عقود ومسؤولية، كلية الحقوق، جامعة البويرة، 2013-2014.
- 6) المادة 125، قانون رقم 09/08 مؤرخ في 25-02-2008، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية،
- 7) العدد 21، الصادرة بتاريخ 23-04-2008.
- 8) أحسن بوسقيعة، التحقيق القضائي، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 9) عبد الرحيم بوتغرار، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير قضائي محاسبي، مذكرة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 2011-2012.
- 10) أيمن بوثينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذكرة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، 2012-2013.
- 11) نور الهدى سليم، أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية، مذكرة الماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 2015-2016.
- 12) نزيهة مكاي، الخبرة القضائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2008.
- 13) المادة 141، من قانون رقم 09/08، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 14) المادة 125 من قانون رقم 09/08، متضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- (15) كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009،
- (16) ساعد بوراوي، دور الخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات يوم دراسي حول " المنازعات الضريبية في ضل الاجتهاد القضائي، يوم 2014/05/07، ملحقه بريكة، جامعة باتنة، (بتصرف).
- (17) الفقرة 1 من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (18) بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه LMD، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة، 2014-2015،
- (19) رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المؤسسة، كلية الاقتصاد، جامعة باتنة، 2014،
- (20) عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003-2004.
- (21) أبو بكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب لطباعة، القاهرة، مصر، بدون سنة الطبع.
- (22) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر.
- (23) مصطفى عوادي، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011.
- (24) بوشاك نجبية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 4 ، العدد 1 ، الصفحات 372-391 15-04-2017
- (25) أحمد أمين كويدمي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8 ، العدد 2 ، الصفحات 59-83-2019-31-12
- (26) زواش، زهير؛ ابن حركو، غنية. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية. مج. 6، ع. 4 (كانون الأول 2019).

قائمة المصادر والمراجع

(27) مرحوم محمد علاء الدين، الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة

الماستر في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير التجارية، 2016، مستغانم،

(28) حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير. جامعة ورقلة،

2014،

(29) بوعمراطة عبد الرحمان، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر بعنوان الخبرة القضائية في

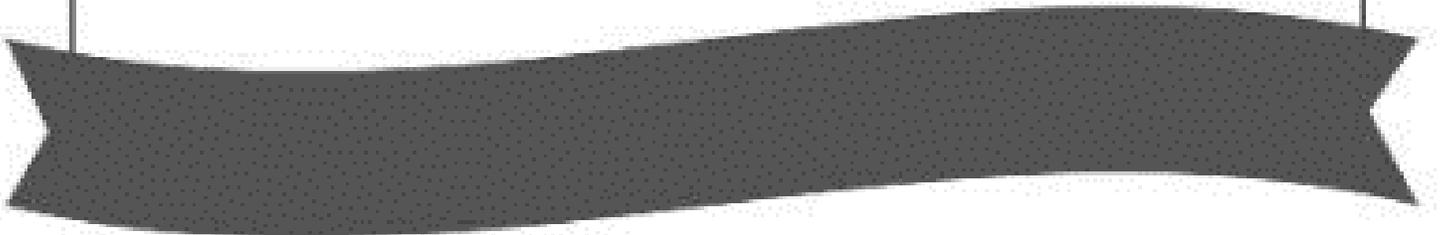
الدعوى الضريبية، ورقلة، 2015

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1) P. marie gaudemet, **precis de finances publique**, edition montchrestien, paris, 1970.



الملاحق



الملاحق

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن الأهمية التي تكتسبها الخبرة القضائية المحاسبية في إثبات التهرب الضريبي، حيث تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية إجراء من إجراءات التحقيق الأساسية التي يؤمر بها في المنازعات المحاسبية والجبائية، التي تستعصي على القاضي.

ويعتبر التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعيق التقدم الاقتصاد الوطني لما له من أضرار على ميزانية الدولة، وهذه الأضرار هي التي أرغمت مصالح الضرائب لمعالجة هذه الظاهرة مستعملة كافة الوسائل الإدارية والقضائية، حيث تعتبر الوسيلة القضائية هي السبيل الأخير والأساسية في إثبات هذه الظاهرة ومن ثم الحد منها، فعندما ترفع قضية التهرب الضريبي أمام قاضي التحقيق وهي معروفة بطابعها المالي والمحاسبي، وما على القاضي إلا الاستعانة بخبراء قضائيين ذوي تخصص محاسبة وهذا لما لهم من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات الخبرة، وهذا ما يؤدي زيادة الإيرادات العامة للدولة.

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية المحاسبية، التهرب الضريبي، نزاعات جبائية.

Summary

This study aims to reveal the importance of accounting judicial experience in proving tax evasion, as accounting judicial expertise is one of the basic investigation procedures ordered in accounting and tax disputes, which are difficult for the judge.

Tax evasion is one of the most important problems that impede the progress of the national economy because of the damage it causes to the state budget. It is these damages that compelled the tax authorities to deal with this phenomenon using all administrative and judicial means, where the judicial means is the last and essential way to prove this phenomenon and then limit Including, when the case of tax evasion is brought before the investigative judge, which is known for its financial and accounting nature, the judge only has to seek the assistance of judicial experts with an accounting specialization, and this is due to their scientific and practical qualifications, accuracy and credibility of expertise operations, and this leads to an increase in the state's public revenues.

Keywords: judicial accounting experience, tax evasion, tax disputes.

