وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

التخصص :علوم اقتصادية

العنـــوان

نمذجة العلاقة بين الدولة والمكلف للحد من الغش الضريبي

- دراسة حالة -

من إعداد

محمد روابة

أعضاء لجنة المناقشة:

د/ شريفي براهيم	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الشلف	رئيسا
أ.د/ البشير عبد الكريم	أستاذ	جامعة الشلف	مقررا
أ.د/ خليد علي	أستاذ	جامعة الجزائر3	ممتحنا
أ.د/ ناصر مراد	أستاذ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
د/ عزوز علي	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الشلف	ممتحنا
د/ بن عناية جلول	أستاذ محاضر"أ"	جامعة خميس مليانة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـداء

أهدي هذا العمل إلى كل من:

- الوالدين العزيزين.
- زوجتي.
- الإخوة والأخوات.
- كل من علمني وخاصة الأستاذ المشرف البشير عبد الكريم.
- جميع الأصدقاء.
- وخاصة من ساعدني في إنجاز هذا العمل.

الطالِب: محـمد روابــة

شكر وتقدير

"لله الحمد والشكر أولا وأخيرا"

أود في البداية أن اعترف بالفضل وأقدم الشكر لكل اولئك الذين ساهموا من قريب أو بعيد في اكتمال هذا العمل، و انجازه، سواء بالتوجيه والمتابعة أو الدعم والمناصحة.

يتوجه شكري خاصة للأستاذ الدكتور البشير عبد الكريم، على كل الجهد والوقت الذي سخره للإشراف على هذا البحث، وعلى تشجيعه وتوجيهاته طيلة مراحل العمل.

أوجه جزيل الشكر والعرفان لرئيس لجنة المناقشة وأعضاء اللجنة الموقرين على تشريفهم لي بمناقشة هذه المذكرة، وعلى الجهد والوقت الثمين الذي بذلوه في مراجعته، كما أشكر الأساتذة الأفاضل الذين ناقشوا المقاييس المستخدمة في هذا البحث وأسدوا لي توجيهات وتصويبات قيمة.

كما أوجه الشكر الخاص إلى كل الزملاء الاساتذة ،الذين كانوا رفقة الدرب، مشجعين ،ناصحين، مواسين،إذا اشتد الخطب وألمت المتاعب،زارعين الأمل ومرافقين بالنصيحة والتشجيع.

ثم لأسرتي التي أعطتني من جهدها ووقتها وحقوقها ليكتمل العمل ويصل مبتغاه.

لهؤلاء ولأولئك الذين يستحقون الشكر والثناء على ما قدموه وبذلوه من عون أو نصح أو توجيه،أقدم أسمى عبارات التقدير والامتنان...

والله أسأل أن يكون لهم في ذلك الثواب والأجر.

ولله الحمد والشكر أولا وأخيرا.

الطالِب: محـمد روابــة

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال..... V
قائمة الجداول VIII
مقدمة ..... أ
الفصل الأول: مدخل نظري لأطراف العلاقة الضريبية.....01
تمهيد.....02
1.1- المكلف بالضريبة والتزاماته.....03
1.1.1- مفهوم المكلف بالضريبة.....04
2.1.1- مفهوم الإلتزام الضريبي.....06
3.1.1- أنواع الالتزام الضريبي.....10
4.1.1- أهمية الإلتزام الضريبي.....11
2.1- عدم الالتزام الضريبي للمكلف وأهم صوره.....12
1.2.1- تعريف عدم الإلتزام الضريبي.....13
2.2.1- صور عدم الإلتزام الضريبي.....13
3.1- الإدارة الضريبية وإدارة المخاطر.....16
1.3.1- مفهوم الادارة الضريبية.....17
2.3.1- مفهوم المخاطرة..... 18
3.3.1- مفهوم إدارة المخاطر..... 19
4.3.1- إدارة المخاطرة في الإدارة الضريبية.....20
5.3.1- نموذج المفوضية الأوروبية EC لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي.....22
6.3.1- نموذج منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية OECD لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي.....25
7.3.1- نموذج مكتب الإيرادات ATO لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي.....29
8.3.1- الإجراءات المقترحة لتقليل المخاطر وإدارتها بكفاءة في الإدارة الضريبية.....32
1.8.3.1- الحوسبة الضريبية.....32
2.8.3.1- تعزيز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية..... 33
3.8.3.1- نشر الوعي الضريبي 34
4.8.3.1- الحوكمة الضريبية.....35

خلاصة الفصل الأول.....37
الفصل الثاني: المحددات الاقتصادية للالتزام الضريبي.....38
تمهيـــــد.....38
1.2- النموذج التقليدي للتهرب الضريبي.....39
1.1.2- الفرضيات الأساسية للنموذج..... 40
2.1.2- النتائج الرئيسية للنموذج.....42
3.1.2- الاختيار الأمثل.....45
4.1.2 - التحليل الساكن.....48
5.1.2- ايجابيات وسلبيات النموذج التقليدي.....54
2.2- العوامل الإقتصادية 55
1.2.2- سعر (معدل) الضريبة.....55
2.2.2- التدقيق الضريبي.....61
3.2.2- معدل الغرامة.....65
4.2.2- مستوى الدخل.....69
خلاصة الفصل الثاني.....72
الفصل الثالث: المحددات الغير اقتصادية للإلتزام الضريبي.....74
تمهيد.....75
1.3- العوامل المؤسسية.....76
1.1.3- كفاءة الادارة الضريبية.....76
2.1.3- الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار في القانون الضريبي.....80
3.1.3- الفساد الضريبي.....90
4.1.3- الثقة في الحكومة.....96
5.1.3- تصورات الانصاف والعدالة.....102
2.3- العوامل الاجتماعية.....107
3.3- العوامل الثقافية.....117
4.3- العوامل الديمغرافية.....122
1.4.3- العمر.....122
2.4.3- الجنس.....124
3.4.3- التعليم.....126
خلاصة الفصل الثالث.....131
الفصل الرابع :النموذج الافتراضي للدراسة.....132

تمهيـــد.....133
1.4- مفهوم النمذجة.....133
1.1.4- فوائد النموذج.....135
2.1.4- معايير وإشتراطات إختيار النموذج الفعال.....136
2.4- نظرية السلوك المعقول والسلوك المخطط.....137
1.2.4- نظرية السلوك المعقول.....137
2.2.4- نظرية السلوك المخطط.....140
3.4- نموذج الدراسة وفرضياته.....143
الفصل الخامس: الإجراءات المنهجية للدراسة.....148
تمهيـــــد.....149
1.5- منهج الدراسة.....149
2.5- تحديد مجتمع وعينة الدراسة 151
3.5- أدوات الدراسة وإجراءاتها.....156
4.5- خطوات إعداد الإستبانة.....158
1.4.5- المرحلة الأولى : بناء أداة الدراسة.....158
2.4.5- المرحلة الثانية: التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة (الإستبانة).....168
5.5- النمذجة بالمعادلات البنائية.....169
1.5.5- مدخل للنمذجة بالمعادلات البنائية.....170
2.5.5- خطوات النمذجة بالمعادلات البنائية.....175
خلاصة الفصل الخامس.....186
الفصل السادس: الإطار الميداني للدراسة واختبار الفرضيات.....187
تمهيـــــد.....188
1.6- اختبار بناء نماذج القياس.....188
1.1.6- نموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق.....188
2.1.6- نموذج قياس معدل الغرامة.....192
3.1.6- نموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب..... 195
4.1.6- نموذج قياس التعقيد الضريبي.....198
5.1.6- نموذج قياس الفساد.....202
6.1.6- نموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي.....205
7.1.6- نموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة.....208
8.1.6- نموذج قياس المعايير الاجتماعية.....212

9.1.6- نموذج قياس المعرفة الضريبة.....215
10.1.6- نموذج قياس التحكم السلوكي المدرك.....218
11.1.6-نموذج قياس نوايا الالتزام الضريبي.....221
2.6- اختبار النموذج الافتراضي للدراسة.....225
3.6- اختبار فرضيات الدراسة.....231
1.3.6- أثر احتمال الخضوع للتدقيق على نوايا الالتزام الضريبي.....231
2.3.6- تأثير معدل الغرامة على نوايا الالتزام الضريبي.....233
3.3.6-تأثير إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب على نوايا الالتزام الضريبي234
4.3.6- تأثير التعقيد الضريبي على نوايا الالتزام الضريبي.....236
5.3.6- تأثير الفساد على نوايا الالتزام الضريبي.....237
6.3.6- تأثير التصورات بشأن الانفاق الحكومي على نوايا الالتزام الضريبي.....238
7.3.6- تأثير تصورات الانصاف والعدالة على نوايا الالتزام الضريبي.....240
8.3.6- تأثير المعايير الاجتماعية على نوايا الالتزام الضريبي.....241
9.3.6- تأثير المعرفة الضريبة.....243
10.3.6- تأثير الجنس على نوايا الالتزام الضريبي..... 244
11.3.6- تأثير العمر على نوايا الالتزام الضريبي.....245
12.3.6- تأثير المستوى التعليمي على نوايا الالتزام الضريبي.....246
خلاصة الفصل السادس.....247
خاتمة 249
المراجع.....258
الملاحق.....269

قائمة الأشكال

- قائمـــــة الأشكـــال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	نموذج EC لإدارة مخاطر الامتثال الضريبي.	22
(2-1)	نموذج OECD لإدارة مخاطر الإلتزام.	26
(3-1)	نموذج ATO لإدارة مخاطر الإلتزام.	30
(1-2)	خط الميزانية.	44
(2-2)	المبلغ الأمثل الغير مصرح به Z^* .	47
(3-2)	الخيار الأمثل للمكلف.	48
(2- 4)	أثر التغير في احتمال التدقيق ومعدل الغرامة على مستوى الغش الضريبي.	50
(5-2)	أثر الزيادة في الدخل على مستوى الغش الضريبي.	51
(6-2)	أثر الزيادة في معدل الضريبة على مستوى الغش الضريبي..	52
(7-2)	منحنى Lafer.	56
(1-4)	نظرية السلوك المعقول لـــ Ajzen .	138
(2-4)	نظرية السلوك المخطط لـــAjzen .	141
(3-4)	النموذج الافترضي للدراسة.	147
(1-5)	توزيع العينة حسب نوع الجنس بالنسبة للمكلفين.	153
(2-5)	توزيع العينة حسب الفئات العمرية بالنسبة للمكلفين.	154
(3-5)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي بالنسبة للمكلفين.	155
(5- 4)	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة بالنسبة للمكلفين.	155
(6-5)	شكل توضيحي لنموذج القياس والنموذج الهيكلي.	174
(1-6)	نموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق.	190
(2-6)	نموذج قياس معدل الغرامة.	193
(3-6)	نموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.	196
(4-6)	نموذج قياس التعقيد الضريبي.	200
(5-6)	نموذج قياس الفساد.	203
(6-6)	نموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي.	205

(6-7)	نموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة.	210
(6-8)	نموذج قياس المعايير الاجتماعية.	213
(6-9)	نموذج قياس المعرفة الضريبة.	216
(6-10)	نموذج قياس التحكم السلوكي المدرك.	220
(6-11)	نموذج قياس نوايا الالتزام الضريبي.	223
(6-12)	نتائج تقدير نموذج العلاقات البنائية لنموذج البحث الأولي المقترح من طرف الباحث.	225
(6-13)	نتائج تقدير نموذج العلاقات البنائية لنموذج البحث المعدل المقترح من طرف الباحث.	229
(6-14)	النموذج البنائي للعلاقة بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الالتزام الضريبي.	232
(6-15)	النموذج البنائي للعلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي.	233
(6-16)	النموذج البنائي للعلاقة بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الالتزام الضريبي.	235
(6-17)	النموذج البنائي للعلاقة بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي.	236
(6-18)	النموذج البنائي للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي.	238
(6-19)	النموذج البنائي للعلاقة بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الالتزام الضريبي.	239
(6-20)	النموذج البنائي للعلاقة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي.	240
(6-21)	النموذج البنائي للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي.	242
(6-22)	النموذج البنائي للعلاقة بين المعرفة الضريبة ونوايا الالتزام الضريبي.	243

قائـمــة الجـــداول

- قائمة الجـــــــــداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين مستوى الدخل والالتزام.	71
(3- 1)	نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين المعايير الاجتماعية والالتزام.	115
(3- 2)	نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين العمر والالتزام	124
(3- 3)	نتائج الدراسات السابقة حول االعلاقة بين الجنس والالتزام.	126
(5- 1)	توزيع العينة حسب نوع الجنس بالنسبة للمكلفين	153
(5- 2)	توزيع العينة حسب الفئات العمرية بالنسبة للمكلفين	154
(5- 3)	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي بالنسبة للمكلفين	155
(5- 4)	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة بالنسبة للمكلفين	155
(5- 5)	الأشكال المستخدمة في النمذجة البنائية ومدلولاتها.	173
(1-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس احتمال الخضوع للتدقيق.	190
(2-6)	مؤشرات ملائمة مقياس احتمال الخضوع للتدقيق.	191
(3-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس معدل الغرامة.	193
(4-6)	مؤشرات ملائمة مقياس معدل الغرامة.	194
(5-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.	197
(6-6)	مؤشرات ملائمة مقياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.	198
(7-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التعقيد الضريبي.	200
(8-6)	مؤشرات ملائمة مقياس التعقيد الضريبي.	201
(9-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس الفساد.	203
(10-6)	مؤشرات ملائمة مقياس الفساد.	204
(11-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي.	206
(12-6)	مؤشرات ملائمة مقياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي.	207
(13-6)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس تصورات الانصاف والعدالة.	210
(14-6)	مؤشرات ملائمة مقياس تصورات الانصاف والعدالة.	211

(6-15)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس المعايير الاجتماعية.	214
(6-16)	مؤشرات ملائمة مقياس المعايير الاجتماعية.	215
(6-17)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس المعرفة الضريبة.	217
(6-18)	مؤشرات ملائمة مقياس المعرفة الضريبة.	218
(6-19)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التحكم السلوكي المدرك.	220
(6-20)	مؤشرات ملائمة مقياس التحكم السلوكي المدرك.	221
(6-21)	مؤشرات صدق وثبات سلم قياس نوايا الإلتزام الضريبي.	223
(6-22)	مؤشرات ملائمة مقياس نوايا الالتزام الضريبي.	224
(6-23)	نتائج النمذجة البنائية لنموذج الدراسة المقترح من طرف الباحث.	226
(6-24)	مؤشرات ملائمة نموذج البحث المقترح من طرف الباحث.	227
(6-25)	مؤشرات ملائمة نموذج البحث المقترح من طرف الباحث.	231
(6-26)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الالتزام الضريبي.	232
(6-27)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي.	234
(6-28)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الالتزام الضريبي.	235
(6-29)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي.	236
(6-30)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي.	236
(6-31)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الالتزام الضريبي.	239
(6-32)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي.	241
(6-33)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعايير الاجتماعية ونوايا الالتزام الضريبي.	242
(6-34)	نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعرفة الضريبة ونوايا الالتزام الضريبي.	244
(6-35)	تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على نوايا الالتزام الضريبي في ضوء متغير الجنس.	245
(6-36)	تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على نوايا الالتزام الضريبي في	245

	ضوء متغير العمر.	
(6-37)	تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على خلق الالتزام الضريبي في ضوء متغير المستوى التعليمي.	246
(6-38)	ملخص نتائج فرضيات الدراسة.	247

الملخص:

توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين احتمال الخضوع للتدقيق،معدل الغرامة و الإلتزام الضريبي، حيث أن كل من التدقيق الضريبي ومعدل الغرامة يجعل الغش الضريبي أكثر تكلفة. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن كفاءة الادارة الضريبية، التصورات حول الانفاق الحكومي، والتصورات الايجابية نحو الانصاف والعدالة تعمل على تحفيز المكلفين نحو الالتزام الضريبي، وبالإضافة إلى ذلك تعمل التصورات الايجابية تجاه سياسات مكافحة الفساد وتخفيض تكاليف الالتزام كأدوات لمكافحة التهرب الضريبي.أما فيما يتعلق بالمحددات الاجتماعية والثقافية فقد توصلت الدراسةإلى أن هذه المحددات تلعب دورا هام في تحفيز سلوك الإلتزام الضريبي، وذلك لأن الفرد يساير الجماعة في قراراتها وأحكامها من دون نقاش حتى لا يقع عليه العقاب ولا يتعرض لأساليب الضغط الاجتماعي.

الكلمات المفتاحية: الالتزام الضريبي، التهرب الضريبي، المكلف بالضريبة، الادارة الضريبية.

Abstract:

The study concluded that there is a significant and positive correlation between the probability of audit, fine rate and the tax compliance, as both the tax audit and the fine rate make tax fraud more cost. The study also found that the efficiency of tax administration, perception on government spending and positive perceptions about fairness are motivating taxpayers. In addition, positive perceptions of anti-corruption policies and reduction of Compliance costs serve as tools to combat tax evasion. With regard to social and cultural determinants, the study concluded that these determinants play an important role in stimulating the behavior of tax compliance, because the individual follows the group in its decisions and rulings without discussion so as not to be punished and not subjected to social pressure methods.

Keywords: Tax compliance, Tax evasion, The taxpayer, Tax administrations.

مُقَدِّمَةٌ

مقـــدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية، وتشجيع فروع الإنتاج ، وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية.

ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لابد من توافر شرطين أساسيين:

أولا: توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

ثانيا: تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينتج عن هذا التهرب من آثار سيئة في مالية الدولة، ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي، والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

ومن الملاحظ أن المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة، بحيث ينظر إلى الإلتزام بدفع الضريبة على أنه واجب، ولذلك فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي.

ظهر اهتمام الأدب الاقتصادي والمالي بالتهرب الضريبي من خلال النموذج الشهير الذي وضعه Allingham & Sandmo عام 1972 حول دراسة سلوك المكلف للتهرب الضريبي، والقائم على افتراض وجود ثلاث عوامل مؤثرة في لجوء المكلف إلى تعظيم منفعته من خلال قرار التهرب الضريبي واعتباره نوعا من المقامرة (المغامرة)، هذه العوامل هي: احتمال كشف التهرب والتعرض للعقوبة أولا، معدل العقوبة المفروضة في حالة كشف التهرب ثانيا، وأخيرا درجة كره المخاطرة

لدى المكلف. وبعد هذا النموذج توالت العديد من النماذج النظرية للتهرب الضريبي وقد وضعت العلاقة بين المكلف و الدولة في إطار عقابي. فالمكلف يرغب دائما في التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه ولا يمنعه من ذلك سوى الخوف من أن يتم اكتشاف أمر تهربه وعقابه ماليا أو بدنيا بواسطة الحكومة. ومن مقتضى هذا الاتجاه أنه لا يوجد التزام ذاتي من المكلف نحو المشاركة في تحمل الأعباء العامة، وأن المكلف سوف ينتهز أية فرصة تسنح له للتهرب من الضريبة متى اعتقد أنه سوف يكون في مأمن من اكتشاف أمره.

غير أن دراسات تطبيقية وتجريبية عديد شككت في صحة انطباق هذا الاتجاه العام للأدب الاقتصادي النظري في مجال التهرب الضريبي. فسلوك الكثير من المكلفين يتأثر بعوامل عديدة غير قابلة للحصر البسيط من أبرزها إحساسه الذاتي بالعدالة والمساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين غيره من المواطنين في المجتمع الذي يعيش فيه ومدى تقديره للعائد الذي يحصل عليه من وراء مساهمته الضريبية في شكل نفقات عامة، ومدى اهتمامه بنقاء سمعته، فضلا عن طبيعة هيكل الضريبة وسياستها المطبقة. فقرار التهرب يكون محصلة لهذه العوامل المتعددة وغيرها على اختلاف طبيعتها نفسية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية.

-التســـــاؤل الرئيســـــي:

من خـــلال ما سبق تتبلور لـــدينا مشكلة الدراســـة والتي تظهر من خلال التســـاؤل التالي:
" ما هو النموذج الملائم لتحديد درجة تأثير المحددات الاقتصادية والغير اقتصادية على سلوك الالتزام الضريبي ؟".

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، وفي ظل التساؤل الرئيسي نسعى للإجابة على مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تندرج ضمن محتويات الدراسة، وتتمثل في:

- هل تؤثر العوامل الاقتصادية (معدل الغرامة، احتمال الخضوع للتدقيق...) على سلوك الالتزام الضريبي؟

- هل تؤثر العوامل المؤسسية (كفاءة الإدارة الضريبية، الفساد، الثقة في الحكومة...) على سلوك الالتزام الضريبي؟
- هل تؤثر المعايير الاجتماعية على سلوك الالتزام الضريبي؟
- هل تؤثر العوامل الديموغرافية (العمر، الجنس ...) على سلوك الالتزام الضريبي ؟

-الفـــرضـــيـــات:

من خلال الاشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية يمكن الوصول إلى طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

هناك علاقة معنوية بين العوامل الاقتصادية وسلوك الالتزام الضريبي.

وتتفرع عنها **الفرضيات الفرعية** التالية:

1- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الإلتزام الضريبي.

2- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين معدل الغرامة ونوايا الإلتزام الضريبي.

الفرضية الرئيسية الثانية:

هناك علاقة معنوية بين العوامل المؤسسية وسلوك الالتزام الضريبي.

وتتفرع عنها **الفرضيات الفرعية** التالية:

3- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الإلتزام الضريبي.

4- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التعقيد الضريبي ونوايا الإلتزام الضريبي.

5- هناك علاقة ارتباط معنوية وسلبية بين الفساد ونوايا الإلتزام الضريبي.

6- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الإلتزام الضريبي.

7- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الإلتزام الضريبي.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

هناك علاقة معنوية بين العوامل الديموغرافية وسلوك الالتزام الضريبي.

وتتفرع عنها **الفرضيات الفرعية** التالية:

8- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين المعرفة الضريبة و نوايا الإلتزام الضريبي.

9- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى المستوى التعليمي.

10- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى متغير الجنس.

11- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى متغير العمر.

الفرضية الرئيسية الرابعة:

12- هناك علاقة معنوية بين المعايير الاجتماعية وسلوك الالتزام الضريبي.

- هـــــدف الدراســــــة:

تتجلى قيمة أي بحث أو دراسة في قيمة الأهداف التي يسعى الباحثون إلى تحقيقها في أي مجال علمي، وهي النقطة التي يرجو أي باحث بلوغها من خلال بحثه بغية اعطاء موضوعه أهمية أكثر وموضوعية أكبر وذلك بإتباع مسار أو نموذج معين يسهل الوصول إلى الهدف بأكبر كفاءة وأقل جهد ممكن.

وفي ضوء قراءتنا للدراسات السابقة حول هذه المسألة البحثية نجد أنه من الملفت للانتباه أنه رغم توالي العديد من المساهمات المتميزة في موضوع التهرب في السنوات الأخيرة فإنها تأتي جميعا جزئية تنتصر لعنصر أو لآخر من العناصر كمحدد لسلوك الإلتزام الضريبي، ومن ثم فإنه لا توجد

حتى الآن نظرية كلية لظاهرة التهرب الضريبي. ولا جدال في أن صياغة مثل هذه النظرية سوف تكون مهمة بالغة الصعوبة بالنظر لاتساع موضوع التهرب الضريبي وتعدد العوامل المؤثرة فيه والانعكاسات المترتبة عليه، فضلا عن أن التهرب بطبيعته غير قابل للتعريف والحصر الدقيق على المستويين الكيفي والكمي.

وفي ضوء ذلك فإن هذه الدراسة لن تدعي أنها سوف تقدم نظرية عامة متكاملة للتهرب الضريبي ولكنها سوف تستهدف فقط محاولة رصد وتحليل غالبية العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي. والغرض من ذلك أمرين: الأول هو الخروج من إطار النظرية الجزئية التي صبغت حتى الآن الأدب الاقتصادي في التهرب الضريبي مما يجعل رؤية الدارسين والمسؤولين أكثر رحابة نحو فهم مشكلة التهرب الضريبي وأساليب معالجتها. والأمر الثاني هو التمهيد لدراسة لاحقة تأخذ على عاتقها صياغة نموذج كلي ديناميكي يتناول بالتحليل العلاقات المتبادلة بين كافة العوامل المشار إليها، وهو الأمر الكفيل بتيسير مهمة المشرعين والمسؤولين عند تصديهم لمعالجة التهرب الضريبي أو لإصلاح النظام الضريبي ككل.

ومن جهة أخرى استجابة لدعوات الباحثين لاستخدام منهجيات مختلفة للتحقيق في سلوك الإلتزام الضريبي فإن الهدف الثانوي من هذه الدراسة هو تطبيق النمذجة بالمعادلات البنائية وهي جملة طرق أو إستراتيجيات إحصائية متقدمة في تحليل البيانات بهدف اختبار صحة شبكة العلاقات بين المتغيرات (النماذج النظرية) التي يفترضها الباحث جملة واحدة، بدون الحاجة إلى تجزيء العلاقات المفترضة إلى أجزاء، واختبار كل جزء من العلاقات على حدة. ذلك أن اختبار صحة العلاقات المفترضة في النموذج بين المتغيرات أو المفاهيم ككل بدون تفصيصها أو تجزيئها إلى علاقات جزئية أقوى على إمداد الباحث بصورة أدق عن سلوك المتغيرات الحقيقي.

- أهميـــــة الدراســـــــــة:

إن كل بحث أو دراسة علمية تحوز على أهمية قصوى لما تقدمه من توصيف وتحليل ولما تخرج به من رؤية تستند إلى معطيات الواقع الاجتماعي، ويسعى الباحثون في أي مجال علمي تحديد

الأهمية في موضوع دراستهم، وأي باحث يشير لتلك الأهمية في دراسته من أجل إعطاء سند موضوعي وعلمي لموضوع بحثه.

والحقيقة أن هذا البحث يكتسب أهميته من أهمية الضريبة ذاتها للخزينة العامة للدولة، إذ لا شك في أنها تعد من أهم الموارد السيادية التي تعتمد عليها مختلف الدول في تمويل موازناتها، في العصر الحديث، ولهذا فهي تحظى باهتمام علماء المالية العامة، ورجال الادارة الضريبية على الدوام.

- منهـــــج الدراســـــــة:

نظرا لطبيعة موضوع الدراسة والأهداف التي سعت لتحقيقها، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي الذي يعبر عن دراسة الظاهرة المراد دراستها، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطي وصفا رقميا يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة،بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح.

-الدراســـــات السابقـــــــة:

تكتسي الدراسات السابقة أهمية بالغة في تدعيم أي بحث جاري، لأنها توفر له الكثير من المعلومات ابتداءا من الإطار النظري مرورا بمناهج الدراسة وقوفا عند أهم ومختلف الصعوبات التي اعترتها والتي تمكن الباحث من الاستفادة منها في جميع مراحل بحثه، كما يمكن لنتائج الدراسات السابقة أن تكون كمنطلقات حقيقية لدراسات أخرى، تختبر تلك النتائج في مجالات زمانية ومكانية مغايرة وتشكل في مجموعها تراكما في المعرفة العلمية تفيد البحث العلمي عموما.لهذا سنحاول التطرق لبعض الدراسات المشابهة والتي سبقت دراستنا، كما أنه لا يمكن ذكرها كلها

وقد تم الإشارة إليها خلال البحث، ونقتصر على عرض بعض الدراسات التي لها علاقة جوهرية بموضوع هذه الدراسة، وهي كما يلي :

1- دراسة " Beck and Jung. " بعنوان: "Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing under Information Asymmetry" **(1989)** :

استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل على الالتزام الضريبي في ظل ظروف عدم التأكد مع صياغة نموذج لقياس درجة الالتزام الضريبي في ظل هذه الظروف، وحددت الدراسة العوامل المؤثرة على الالتزام الضريبي بالتغيير في القوانين الضريبية والتعقيد في القوانين الضريبية وسعر الضريبة والعقوبات التي يفرضها القانون على التهرب الضريبي ومعدل التدقيق أو احتمال التدقيق الضريبي.

وقد قامت الدراسة بتطوير نموذج مباريات نظري للتعامل فيما بين قرارات الافصاح عن الدخل الضريبي للمكلف وسياسات التدقيق الضريبية للإدارة الضريبية في بيئة تتسم بظروف عدم التأكد وعشوائية البيانات، وقد اعتمدت الدراسة على المعلومات التي حصلت عليها من برنامج قياس الالتزام الضريبي في إدارة خدمة الدخل العام في الولايات المتحدة الأمريكية لاختبار النموذج المقترح ودراسة أثر العوامل المطروحة على الالتزام الضريبي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن زيادة ظروف عدم التأكد بالنسبة لتكلفة التدقيق أظهرت عدم وجود تأثير واضح على مصداقية الاقرار الضريبي واحتمال التدقيق الضريبي، كما أن ظروف عدم التأكد فيما يخص درجة الالتزام الضريبي للمكلف أدت إلى انخفاض درجة مصداقية الاقرار الضريبي وزيادة احتمال التدقيق الضريبي، كما استنتجت الدراسة أن زيادة معدل الغرامة على التهرب الضريبي يقلل من عدم مصداقية الإفصاح عن الدخل لدى المكلف كما أنه يقلل من الفوائد الناتجة من عملية التدقيق الضريبي وانخفاض احتمال التدقيق الضريبي، بالإضافة إلى أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدي إلى زيادة عدم مصداقية الاقرار الضريبي وارتفاع مستوى عدم الالتزام وبالتالي زيادة الفوائد الناتجة عن التدقيق واحتمال التدقيق.

2- دراسة " Alm james. " بعنوان:" A Perspective on The Experimental Analysis of Taxpayers Reporing" **(1991)** :

استهدفت هذه الدراسة الوصول إلى منهج محدد لدراسة العوامل المؤثرة في سلوك المكلف، وقد تناولت ثلاثة أنواع من المناهج المطروحة بين الباحثين وهي:

- المدخل النظري: يعتمد هذا المدخل أو المنهج على نظرية المنفعة المتوقعة التي تعمل على مقارنة المكاسب التي يحققها المكلف نتيجة لعدم إفصاحه عن دخله الحقيقي بالكامل من ناحية والعقوبات التي يواجهها المكلف في حالة اكتشاف عدم الالتزام من جانب الادارة من ناحية أخرى وهي تعتمد على الرشد الاقتصادي للمكلف.

-المدخل العملي: وهو يعتمد على الاحصائيات وعمل الاستقصاءات والمقابلات الشخصية لإختبار العوامل المؤثرة على درجة الإلتزام الضريبي للمكلف.

- المدخل المعملي: وهو يعتمد على إجراء دراسات معملية بحيث يفترض موقف معين لمجموعة من المكلفين لدراسة ردود أفعالهم تجاه الإلتزام الضريبي ويعتبر كالتجربة المعملية، فمثلا : توجيه أسئلة لمجموعة من المكلفين عن موقفهم تجاه الالتزام الضريبي في ظل مستويات مختلفة من الدخول والعقوبات وأسعار الضريبة، ويعتمد المكلف في تكوين قراره على تخيله تعرضه لهذه المواقف ومحاكاته لها.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج النظري في تحقيق أهدافها، حيث قامت بتقييم المدخل النظري الذي يقوم على نظرية المنفعة المتوقعة، وأكدت الدراسة عجز هذا المدخل في صورته التقليدية في تفسير سلوك المكلف حيث أوضحت صعوبة الاعتماد فقط على عاملي المكاسب المتوقعة من عدم الالتزام والعقوبات التي يواجهها المكلف في حالة اكتشاف هذا التهرب وعدم قوة تلك العوامل على تفسير ظاهرة الالتزام الضريبي، كما أن هذا المنهج لم يأخذ بظروف عدم التأكد.

وقد ركزت الدراسة على أهمية المدخل المعملي وضرورة الإعتماد عليه نظرا لقدرته على تفسير سلوك المكلف في قضية لا يوجد بها أي بيانات يمكن الاعتماد عليها بالاضافة إلى ضرورة الأخذ ببعض العوامل التي تؤثر في سلوك المكلف والوعي الضريبي لديه للمساهمة في صياغة نظرية تساهم في تفسير سلوك المكلف وهي:

- عدم إعطاء أهمية أكبر من اللازم لعامل العقوبات المفروضة على عدم الالتزام واحتمال اكتشاف عدم الالتزام حيث أن لها أهميتها ولكن ليست هي العوامل المؤثرة الوحيدة في سلوك المكلف.
- تأثير مدى اقتناع المكلفين بدور الحكومة ونزاهتها في انفاق الضرائب.
- ضرورة الأخذ في الاعتبار لعامل نظرة المجتمع لعدم الالتزام الضريبي.
- سلوك الادارة الضريبية وأثره على الوعي الضريبي وبالتالي التزام المكلف.
- عملية اتخاذ القرار في الحكومة.

وأوضحت الدراسة بأن صياغة هيكل نظري يأخذ في اعتباره تلك العوامل يتطلب مجهودا كبيرا .

3- دراسة " Beck et al. " بعنوان:" Experimental Evidence on Taxpayer Reporting under Uncertainty " **(1991) :**

تناولت هذه الدراسة موضوع الالتزام الضريبي للمكلف بالافصاح عن الدخل الحقيقي له في إقراره الضريبي في ظل ظروف عدم التأكد، حيث استهدفت قياس مدى تأثير كل من معدل الضرائب والعقوبات المفروضة أو المتوقعة على التهرب الضريبي واحتمال التدقيق الضريبي على مستوى التزام المكلف بالافصاح عن الدخل الحقيقي في الاقرار الضريبي وذلك في ظروف عدم التأكد.

لقد اعتمدت الدراسة في تحقيق هدفها على المنهج المعملي بعدما تناولت المنهج النظري بالإنتقادات، حيث قامت الدراسة بتصميم ثلاث تجارب معملية مختلفة بإحتمالات حدوث مختلفة تمثل مواقف محاكاة فعلية تواجه المكلفين، وانطوت المواقف الثلاثة على الجوانب التالية:

الموقف الأول هو موقف يميل للحياد في المخاطرة والثاني موقف عديم المخاطرة والثالث تفضيل عنصر المخاطرة ، على أن تقوم الدراسة بتحليل مدى تأثير كل من ظروف عدم التأكد ومعدل الضرائب واحتمال التدقيق الضريبي والعقوبات المحتملة على مستوى الالتزام الضريبي في ظل تطبيق كل موقف من هذه المواقف.

وقد خرجت الدراسة بأنه في ظل تطبيق نموذج الحياد في المخاطرة تعطي توقعات أكثر دقة من نموذج عدم المخاطرة أو تفضيل المخاطرة عن درجة التزام المكلف، كما أظهرت النتائج أن زيادة معدل العقوبات المنصوص عليها في القانون عن عدم الالتزام الضريبي وزيادة احتمال التدقيق الضريبي يؤديان إلى زيادة مستوى الالتزام في الافصاح عن الدخل الحقيقي للمكلف وأن حدوث أي تغيرات في ظروف عدم التأكد سوف يؤدي إلى حدوث تغيرات في كل من معدل العقوبات واحتمال التدقيق الضريبي، بالإضافة إلى زيادة مستوى معدل الضريبة يؤدي إلى إنخفاض درجة التزام المكلف.

4- دراسة " Belkaoui. " بعنوان:" Relationship between Tax Compliance and Selected Determinants of Tax Morale Internationally" **(2004)** :

قامت هذه الدراسة على اختبار مدى تأثير العوامل الأخرى وما أطلق عليها العوامل الأخلاقية في الالتزام الضريبي في مجموعة من الدول، وقامت الدراسة على تحليل العوامل الأخلاقية إلى أربع مجموعات وقامت بصياغة فروضها لدراسة مدى تأثير تلك العوامل على مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين والفروض الأربعة هي:

- زيادة كفاءة التشريعات التي تنظم عملية المنافسة في المجتمع تؤدي إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبي.

- ارتفاع مستوى الحرية الاقتصادية في المجتمع يؤدي إلى زيادة الإلتزام الضريبي.
- زيادة أهمية دور سوق الأوراق المالية في المجتمع يؤدي إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبي.
- ارتفاع مستوى الجريمة في المجتمع يؤدي إلى انخفاض مستوى الالتزام الضريبي.

ولقد قامت الدراسة باختبار تلك الفروض على بيانات خاصة بثلاثين دولة مختلفة موزعة بين قارات العالم المختلفة، إلا أن هذه الدراسة اعتمدت على بيانات عن سنوات مختلفة نظرا لعدم توافر تلك البيانات لهذه الدول لنفس الفترة.

وقد توصلت الدراسة من خلال اختبارات الفروض والتحليلات الاحصائية التي قامت بها إلى قبول الفروض الأربعة، كما توصلت إلى وجود عوامل أخرى مختلفة تؤثر على مستوى الالتزام الضريبي داخل أي مجتمع مثل معدلات التدقيق الضريبي ودرجة الحوافز في التشريع على الالتزام الضريبي والعقوبات في التشريع الضريبي على مدى الالتزام بالاضافة إلى قوانين الضرائب الأخرى بالمجتمع وأيضا معدلات الضريبة والقواعد الضريبية المطبقة سواء كانت خاصة بضريبة الدخل أو ضريبة القيمة المضافة.

هذا إلى جانب العوامل الأخلاقية والتي حصدها في العوامل الأربعة التي اختبرت تأثيرها على مستوى الالتزام الضريبي وهي التشريعات التي تنظم عملية المنافسة في المجتمع ومستوى الحرية الاقتصادية المسموح به في المجتمع ونواحي رأس المال والمستثمرين والتعامل مع الأطراف الأجنبية وسهولة دخول وخروج رأس المال في المجتمع وزيادة دور سوق الأوراق المالية والقدرة على التمويل ثم العامل الأخير المرتبط بمستوى الجريمة في المجتمع والتي تمثل في مجموعها المستوى الأخلاقي في المجتمع.

5- دراسة " Richardson. " بعنوان: " Determinants of Tax Evasion: Across Country Investigation" **(2006)** :

تعتبر هذه الدراسة امتداد لدراسة (Belkaoui. 2004) حيث تناولت الأساسيات التي قامت عليها وامتدت بعد ذلك لكي تتوسع في العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي في الدول المختلفة،

ولقد استهدفت دراسة تأثير مجموعة من العوامل التي قامت بحصرها على التهرب الضريبي في مجموعة من الدول.

واعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية لبحث مدى تأثيرها على التهرب الضريبي في المجتمعات المختلفة.

وقد توصلت تلك الدراسة إلى اعتبار عامل التعقيد وارتفاع المستوى الدراسي والعلمي للمكلف ومصدر الدخل وارتفاع مستوى العدالة والمستوى الأخلاقي للمكلف يؤدي إلى انخفاض مستوى التهرب الضريبي في مجتمعات العينة.

6- دراسة " Tsakumins et al. " بعنوان: "The Relation between National Cultural Dimensions and Tax Evasion" **(2007)** :

اهتمت هذه الدراسة بإختبار العلاقة بين الابعاد الثقافية في المجتمعات والتهرب الضريبي، وقد تناولت أربعة عناصر أساسية مثلت هذه الثقافة بين المجتمعات وهي درجة عدم التأكد في الموقف المعرفي والشخصية الفردية التي تسود تحرك المجتمع ونموه وعامل الذكورة في المجتمع و درجة التفاوت بين طبقات المجتمع، وهي في رأي الدراسة تمثل الإطار الثقافي لأي مجتمع، واعتمدت هذه الدراسة على اختبار تلك العلاقة بالنسبة لخمسين دولة من خلال بيانات احصائية عن سنوات 2000-2002 وصاغت الدراسة أربعة فروض أساسية لاختبار تلك العلاقة وهي:

1- كلما زادت ظروف عدم التأكد في الموقف المعرفي والثقافي في المجتمع كلما زاد التهرب الضريبي فيه.
2- كلما زادت الفردية في المجتمع كلما انخفض مستوى التهرب الضريبي.
3- هناك علاقة قوية بين عامل الذكورة في المجتمع ومستوى التهرب الضريبي.
4- كلما زادت مسافة السلطة (درجة التفاوت بين طبقات المجتمع) كلما زاد مستوى التهرب الضريبي.

ولقد خلصت تلك الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين العوامل الأربعة ووالتهرب الضريبي وهي علاقة طردية بين ظروف عدم التأكد في الموقف المعرفي وعامل الذكورة والتعاون في طبقات المجتمع من ناحية والتهرب الضريبي من ناحية أخرى، كما كانت هناك علاقة عكسية بين الفردية أو الشخصية والتهرب الضريبي بمعنى كلما زادت الفردية والشخصية في المجتمع كلما انخفض مستوى التهرب الضريبي فيه.

7- دراسة " سليمان أمل سناء " بعنوان:" An experimental analysis of the effect of audit and penalty rates on tax compliance":

هدفت الباحثة من خلال هذا البحث استخدام مدخل الاقتصاد التجريبي لدراسة أثر كل من تغير معدل التدقيق ومعدل الغرامة على مدى الامتثال في دفع الضريبة على الدخل. من الناحية النظرية فإن رفع تلك المعدلات سيرفع من درجة الامتثال في دفع تلك الضريبة. و النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال تطبيق هذه التجربة تشير إلى أن معدل التدقيق الضريبي عند مستوى منخفض من معدل الغرامة لا يؤثر على مدى امتثال مقدم التصريح الضريبي (المكلف بالضريبة)، بينما في حالة وجود معدل مرتفع للغرامة فإن ارتفاع معدل التدقيق يؤدي إلى زيادة الامتثال الضريبي نتيجة للتفاعل الايجابي بين معدل الغرامة ومعدل التدقيق. وهذه النتيجة تتضمن عدم امكانية الفصل في دراسة تأثير هذين المتغيرين (معدل الغرامة ومعدل التدقيق) مستقلين على العائد من ضريبة الدخل. وأيضا من نتائج هذا البحث أن استخدام معدل الغرامة ومعدل التدقيق كبديلين لزيادة الحصيلة الضريبية لا يكلل بالنجاح تحت كل الظروف.

8- دراسة 'صادرة عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني' بعنوان: "التهرب الضريبي في الأردن"(2013):

هدفت إلى دراسة حجم التهرب الضريبي في الأردن ، وأهم الأسباب التي تدفع المكلفين في الأردن نحو التهرب الضريبي ، وتوصلت إلى أن أهم هذه الأسباب تتمثل في:

1- تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره وذلك بسبب التعديلات المتكررة التي أدخلت على القوانين الضريبية الأمر الذي صعب من عملية فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة والالتزام بها، وشجع على قيام المكلفين ببذل الجهود للتهرب من دفع الضرائب.

2- عدم التشدد في فرض الجزاء على المتهربين من دفع الضرائب، الأمر الذي لم يردع المكلفين الذين يقومون بموازنة العقوبة في حال التهرب مع العائد من التهرب فيجدون أن الكفة تميل لصالح عوائد التهرب.

3- عدم توافر قاعدة بيانات ومعلومات كافية عن نشاطات المكلفين من أطباء ومهندسين ومحامين وغيرهم من المهنيين.

4- لم تعتن الإصلاحات الضريبية التي تمت في السنوات الأخيرة بشكل كاف بتطوير الموارد البشرية العاملة في المجال الضريبي من مدققين ومحاسبين ومراجعين وذلك من أجل رفع كفاءة المنظومة الضريبية إضافة إلى ضعف المراقبة والكفاءة لدى أجهزة التحقيق والتحصيل مما سهل من عمليات التهرب الضريبي.

9- دراسة 'بيان سعيد علي أبو شعبان' بعنوان: " العوامل المؤثرة على نظام الالتزام الضريبي الطوعي في فلسطين"(2013): وهي رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة الضريبية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا . وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

1- المعيقات السياسية القائمة في فلسطين والممارسات التعسفية في تحصيل الضرائب من قبل الاحتلال المتعاقب على فلسطين أثرت سلبا على مستوى الإلتزام الضريبي الطوعي للمواطن الفلسطيني.

2- العقوبات الضريبية وإجراءات الفحص الضريبي تشكل حافز لإفصاح دافع الضرائب الفلسطيني عن حقيقة دخله الخاضع والالتزام بسداد الضريبة طوعا .

3- تبني معايير المحاسبة الدولية ضمن القوانين الضريبية الفلسطينية يدعم مصداقية القوائم المالية المقدمة من قبل دافع الضرائب للإدارة الضريبية.

بوسع الباحث القول بعد قراءة الدراسات السابقة وإمعان النظر فيها أن هناك انتقالات متصاعدة في أهمية موضوع محددات الالتزام الضريبي وهناك ميل نحو التمعن به والبحث فيه على مستوى بيئات أجنبية متنوعة، في حين نجد شح الدراسات التي تناولته في المكتبة الجزائرية وهذا ما يجعله مسارا بحثيا بحاجة إلى إشباعه بالبحث، لذا فإن الدراسة الحالية تعد استكمالا لسابقاتها من خلال ابراز أهم محددات الالتزام الضريبي في البيئة الجزائرية.

تقسيمـــات الدراســـــة:

بغرض تغطية مضامين الدراسة النظرية منها والتطبيقية فقد تأطرت مكوناتها في ستة فصول بالاضافة إلى مقدمة وخاتمة، خصصت الأربعة الأولى من أجل التأطير النظري لمتغيرات الدراسة بينما خصص ما تبقى منها للدراسة الميدانية.

- تعبر **المقدمة** عن الجانب المنهجي العام للدراسة والذي يبنى عليه تصميم الفصول الأخرى وحتى نتائج الخاتمة، وهي تتضمن: تقديم الإشكالية، المعالجة المنهجية للدراسة، تحليل الدراسات السابقة، وهيكلة الدراسة وخطتها البحثية.

- في **الفصل الأول** والذي يحمل عنوان " **مدخل نظري لأطراف العلاقة الضريبية** "، اشتمل على ثلاث عناصر أساسية: العنصر الأول تضمن المكلف بالضريبة والتزاماته والذي يتم من خلاله توضيح المفاهيم المتعلقة بالمكلف بالضريبة، الالتزام الضريبي، في حين يتطرق العنصر الثاني إلى عدم الالتزام الضريبي للمكلف وأهم صوره من خلال ضبط مفهوم عدم الالتزام الضريبي وأهم صوره المتمثلة في التجنب والغش الضريبي، أما العنصر الثالث فيحتوي الإدارة الضريبية وإدارة المخاطر أين يتم من خلاله توضيح مفهوم الادارة الضريبية ومفهوم إدارة المخاطر و إدارة المخاطرة في الإدارة الضريبية وأهم النماذج المستخدمة من طرف الدول لإدارة مخاطر الإلتزام الضريبي كما تم توضيح أيضا الإجراءات المقترحة لتقليل المخاطر وإدارتها بكفاءة في الإدارة الضريبية.

– وبالنسبة **للفصل الثاني** فهو مخصص لمعالجة " **المحددات الاقتصادية للالتزام الضريبي"**، واشتمل على عنصرين: الأول تضمن النموذج التقليدي للتهرب الضريبي تم التطرق من خلاله إلى الفرضيات الأساسية للنموذج وأهم النتائج الرئيسية التي تم توصل إليها من خلال النموذج وإلى ايجابيات وسلبيات هذا النموذج التقليدي، أما من خلال العنصر الثاني تناولنا العوامل الاقتصادية المحددة للالتزام الضريبي من خلال التطرق إلى تأثير كل من معدل الضريبة واحتمال التدقيق الضريبي ومعدل الغرامة و مستوى الدخل.

– وخصص الفصل الثالث لمعالجة "**المحددات الغير اقتصادية للالتزام الضريبي"**، واشتمل على أربعة عناصر: العنصر الأول تضمن العوامل المؤسسية وتم التطرق من خلاله إلى تأثير كل من كفاءة الادارة الضريبية، الغموض والتعقيد في القانون الضريبي، الفساد الضريبي، الثقة في الحكومة، تصورات الانصاف والعدالة، أما من خلال العنصرين الثاني والثالث تم التطرق إلى تأثير كل من العوامل الاجتماعية والثقافية على الالتزام الضريبي، وفي العنصر الرابع تناولنا من خلاله تأثير المتغيرات الديمغرافية على الالتزام الضريبي من خلال دراسة تأثير كل من العمر والجنس والتعليم.

– وبالنسبة **للفصل الرابع** فهو مخصص لمعالجة **"الخلفية النظرية لنموذج الدراسة"** واشتمل على ثلاث عناصر: العنصر الأول تضمن مفهوم النمذجة وتم التطرق من خلاله إلى مفهوم النموذج وفوائده ومعايير واشتراطات اختيار النموذج الفعال، أما من خلال العنصر الثاني تم التطرق من خلاله إلى نظريتي السلوك المعقول والسلوك المخطط، وفي العنصر الثالث تناولنا نموذج الدراسة وفرضياته.

– في **الفصل الخامس** عنت الدراسة بتوضيح وتحديد الإجراءات الميدانية والمنهجية الكفيلة بوصف وتحليل النتائج بصورة علمية دقيقة، كبناء أدواتها والتحقق من خصائصها السيكومترية، واشتقاق عينتها وتوصيفها تبعا للمتغيرات التي اختيرت كمحددات لتصنيف الاستجابات على الأدوات المستخدمة وبيان ما فيها من فروق. كما تضمن هذا الفصل أيضا الإطار النظري للأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة المتمثلة في النمذجة بالمعادلات البنائية، حيث اشتمل مفهوم، ومميزات النمذجة بالمعادلات البنائية وأهم خطوات بناءها وأهم مؤشرات المطابقة للنماذج البنائية.

- بعد التحليل النظري والمنهجي تم التطرق للإطار الميداني، أو **الفصل السادس** الموسوم **بالاطار الميداني للدراسة واختبار الفرضيات**، حيث حاولنا من خلاله دراسة النموذج النظري المقترح بإستخدام النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM) ، وباستخدام التحليل العاملي التوكيدي. حيث تضمن هذا الفصل ثلاث عناصر: تناولنا في العنصر الأول اختبار بناء نماذج القياس لغرض تبسيط نموذج القياس وتحسين أداة القياس المستخدمة وإلغاء العبارات التي تسبب مشاكل أثناء بناء نموذج البحث، حيث اعتمدنا في هذا الجزء على التحليل العاملي الاستكشافي والتحليل العاملي التوكيدي لكل نموذج من نماذج القياس للمتغيرات الكامنة المستخدمة في نموذج الدراسة. ثم بعدها قمنا باختبار النموذج الافتراضي للدراسة، وفي الأخير تطرقنا إلى اختبار صحة فرضيات الدراسة من عدمها واستخراج النتائج وذلك بالاستعانة بنتائج تحليل برنامج Amos.v24.

- اعتمادا على ما تم التوصل إليه في كل مرحلة من مراحل البحث من المقدمة حتى الفصل السادس، تتوضح للباحث نتائج الدراسة وتطبيقاتها، اقتراحات الدراسة آفاقها والتي تدرج في **الخاتمة**.

نأمل أن يكون البحث قد استوفى شروط صحته، واستكمل مرتكزاته المنهجية العلمية الصحيحة في علاجه للظاهرة المدروسة، وحيث أن تعميم نتائج مثل هذه البحوث محط كثير من التحفظات، فإننا نأمل أن تكون الدراسة الحالية فاتحة لدراسات أكثر عمقا وشمولية.

الفصـــــل الأول:

مدخـــــل نظـــري لأطـــراف

العـــلاقـــة الضريبية

تمهيد:

الادارة الضريبية والمكلف هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية، ويمكن أن يدخل في هذه العلاقة طرف ثالث لا يكون مكلفا بالضريبة، إنما له مصلحة يمكن أن يترتب عليه بموجبها التزامات ضريبية معينة، مثال ذلك صاحب العمل الملزم قانونا باستقطاع ضريبة المرتبات من العاملين لديه وتوريدها في مواعيد محددة إلى الخزينة العامة.

والمكلف الذي نقصده كطرف في العلاقة الضريبية هو ذلك الشخص(الطبيعي أو المعنوي) الذي يقع على عاتقه الإلتزام بالعديد من الواجبات الضريبية التي ينص عليها القانون، سواء كان ذلك قبل مزاولته للنشاط الخاضع للضريبة، أو قبل أدائه للضريبة، أو حتى بعد أدائه لها، كما أن له كذلك حقوق أخرى قررها له القانون يتأتى له بموجبها معرفة التزاماته وواجباته، والضمانات المختلفة التي تمكنه من مقاومة أي ظلم قد يقع عليه بمناسبة تطبيق الادارة الضريبية لإجراءاتها الضريبية تجاهه.

والإدارة الضريبية الطرف الآخر في هذه العلاقة بالنظر إلى وظيفتها الهامة في تحصيل الضريبة وضمان الالتزام بالقانون الضريبي وضبط المخالفين له، فقد قرر لها القانون سلطات وصلاحيات تمكنها من أداء تلك الوظيفة، كما فرض عليها بالمقابل واجبات ، وكل ذلك بهدف ضمان تحقيق الغاية الأهم من وظيفتها والمتمثلة في ضمان حصيلة الخزينة العامة من الضريبة مع مراعاة الحقوق والحريات القانونية للمكلفين.

والواقع أن موضوع الالتزام الضريبي أصبح من الموضوعات التي نالت في السنوات الأخيرة اهتماما خاصا، ويرجع هذا إلى تطور المجتمعات الحديثة وما صحب هذا التطور من مركبات اقتصادية واجتماعية وما اقترن بذلك من تطوير مستمر في التشريعات الضريبية، وهذا بدوره أدى إلى لجوء العديد من الدول إلى استخدام إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية للحد من الممارسات عالية المخاطر، وردع الغير ملتزمين ضريبيا، وتحسين فاعلية الأداء الضريبي. كما أنه أصبح من الضروري تبادل التجارب والخبرات بين المصالح الضريبية حول دول العالم لمساعدة كل دولة في

إدارة نظامها الضريبي بكفاءة وفعالية، ولذا يجب الاستفادة من تجارب عدد من المصالح الضريبية في بعض دول العالم التي بدأت في استخدام مبادئ إدارة المخاطر الضريبية لتحقيق أقصى استراتيجية التزام ضريبي وتعميم الاستفادة منها في المجتمع الضريبي الجزائري، ونظام إدارة المخاطر الضريبية يعتبر كأسلوب متطور لإدارة وتحسين الالتزام بالقوانين الضريبية، والحفاظ على الثقة بين النظام الضريبي والمجتمع.

ومن خلال فصلنا هذا سنحاول التعرف على أطراف العلاقة الضريبية، ولتحقيق هذا قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاثة أجزاء، خصصنا الجزء الأول إلى عرض مفهوم المكلف وإلتزاماته، ومن خلال الجزء الثاني سنتطرق إلى عدم الالتزام الضريبي للمكلف وأهم صوره، بينما من خلال الجزء الثالث سنتناول الإدارة الضريبية وإدارة المخاطر.

1.1- المكلف بالضريبة والتزاماته:

يتناول القانون الضريبي موضوعات متعددة كالأشخاص المخاطبين بأحكامه، والأموال الخاضعة له، وكيفية تحديد وعاء الضريبة، وسعرها وكيفية تحصيلها، وضمانات التحصيل والإعفاءات المقررة للأشخاص والأموال، كما يتناول من خلال نصوصه الحقوق والالتزامات المقررة لطرفي العلاقة الضريبية، وهما الادارة الضريبية والمكلف.

ويعتبر الالتزام بالقانون الضريبي وتطبيق أحكامه هو الغاية والوسيلة التي يعنى بها المشرع الضريبي فهي الغاية التي يضمن بها عدم الغش الضريبي وهو الوسيلة التي تحقق الحصيلة الضريبية وحيث أن القانون الضريبي ينظم في حقيقة الأمر مصالح متعارضة، فإن الالتزام من طرف المكلف بالضريبة لا يتحقق تلقائيا، وإنما يتم بموجب قواعد قانونية حددها المشرع الضريبي ورتب على عدم الالتزام بها عقوبات معينة.

1.1.1- مفهوم المكلف بالضريبة :

مصطلح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وعليه المكلف بالضريبة هو كل دافع ضريبة يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة وذلك للمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة[1]. كما يمكننا تعريف المكلف أيضا بأنه كل شخص طبيعي أو معنوي يخاطبه القانون ويلزمه وفق أسس معينة بأداء الدين الضريبي.

والواقع أن لفظ المكلف لا يستند إلى تعريف محدد حيث يشتمل على معطيات اقتصادية، اجتماعية وقانونية معقدة ولكن من السهل التعرف على مدلوله بمجرد ذكره في المجال الضريبي.كما أن التشريعات الضريبية لم تحدد بدقة مفهوم لفظ المكلف وإنما قامت بتحديد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ[2]. فالأصل أن المكلف هو الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة بصفة أصلية ويصدر بإسمه قرار ربط الضريبة ويكون بذلك طرفا بالالتزام الضريبي، ويتولى القانون تحديده بصرف النظر عما إذا كان هو المتحمل النهائي لعبئ الضريبة أم يتمكن من نقل هذا العبئ إلى الغير[3] ، وعليه فالشخص الذي يجعله القانون مسؤولا عن الوفاء بالضريبة لا يعتبر مكلفا بها، مادامت الواقعة المنشأة للضريبة[4] لم تتوافر في شأنه، وبالتالي لم توجه إليه اجراءات ربط الضريبة، وإنما يكون مسؤولا فقط عن الوفاء بدين الضريبة في الحدود التي نص عليها القانون وبذلك يكون هذا الشخص طرفا في الالتزام بالوفاء بالضريبة[5]. واستنادا إلى ذلك يبدوا واضحا أن القانون قد حصر لفظ المكلف بالضريبة على الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة وذكر القانون صراحة أنه خاضع لها بخلاف غيره ممن ألزمهم القانون بتوريد الضريبة أو اقتطاعها.

---

[1] رابح رتيب، الممول وادارة الضريبة، دار النهضة العربية، مصر، 1991، ص 05.

[2] زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر،2013 ، ص:19-20.

[3] محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس، بلا تاريخ، ص: 310.

[4] المرجع السابق ، ص 310.

[5] المرجع السابق، ص 265.

كما يجب التفريق بين المكلف الحقيقي والمكلف القانوني، فالأول هو الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بسبب انتقال هذا العبئ[1] إليه على الرغم من أنه ليس الملتزم قانونا بهذه الضريبة، وتبدوا هذه الحالة بوضوح في نطاق الضرائب الجمركية، والضرائب على المبيعات أو الضرائب السلعية عموما حيث تفرض الضريبة على الملتزم قانونا بها، ولكنه قد يتمكن من نقل عبئها إلى المستهلك أو تاجر التجزئة عبر قوى العرض والطلب، فيكون المتحمل النهائي لعبئ الضريبة هو المكلف الحقيقي فهو ليس الملتزم بدفع الضريبة وليس هو الشخص الذي يخاطبه قانون الضريبة وإنما هو قد تحمل عبئها نتيجة ظروف اقتصادية أو قانونية[2].

ويتضح من خلال ذلك أن المكلف أو الملتزم بأداء الضريبة أي استقطاع الضريبة وتوريدها هو الشخص الذي يعنيه المشرع بالخضوع للضريبة والالتزام بأدائها بصفة رئيسية، فهو في هذه الحالة الشخص الذي يتحمل العبئ القانوني للضريبة وقد لا يتحمل العبئ الاقتصادي أو العبئ المادي في حالة إفلاحه بنقل عبئها إلى الغير أو في حالة نص القانون على ذلك عندما يسمح للبائع تحصيل الضريبة المدفوعة على السلعة أو الخدمة وتحميلها لتستهلك (كما هو الحال في ضريبة المبيعات) ومن ثم توريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبية فيكون المستهلك هنا هو المكلف الحقيقي أو المكلف الاقتصادي ولا يعدو المكلف القانوني في هذه الحالة أن يكون وسيطا بين الادارة الضريبية والمكلف الحقيقي.

كما أن المكلف ملتزم شخصيا وبصفة رئيسية بدفع الضريبة، ولكن القانون قد يسمح للخزينة العامة بأن تحصل الضريبة من شخص آخر مختلف عن المكلف وتطالبه بها وهو هنا المدين بالضريبة وفي هذه الحالات ينبغي التفرقة بين المكلف والمدين بالضريبة. فالموظف أو العامل هو المكلف بالضريبة في ضريبة المرتبات والأجور أما رب العمل فهو الملتزم بإقتطاعها ودفعها،

---

[1] يقصد بظاهرة نقل عبئ الضريبة نقل العبئ النقدي المباشر للضريبة من المكلف بها والذي فرضت عليه إلى شخص آخر غير الذي فرضت عليه والذي يتحملها في النهاية وفي مقابل هذه الظاهرة هناك ما تسمى بظاهرة الاستقرار النهائي للعبئ المباشر للضريبة مما يتحدد معه المكلف الذي ستقع عليه الضريبة وتستقر بالفعل عليه.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر ، 2008، ص: 159.

فإلتزاماته هي من قبيل الالتزامات المقررة على الغير ولا يعني تكليفه بإقتطاعها وتوريدها تحوله إلى مكلف بالضريبة.

2.1.1- مفهوم الإلتزام الضريبي:

يعتبر عدم الالتزام الضريبي من أهم المشاكل التي تواجهها السلطات الضريبية، لأنه ليس من السهل إقناع المكلفين للامتثال للقوانين الضريبية. ويعتبر الالتزام الضريبي محصلة تفاعل بين المكلف والإدارة الضريبية يتمثل في جانب منه في حمل الإدارة الضريبية للمكلف على احترام كافة القوانين واللوائح الضريبية، ويقابله في الجانب الآخر خضوع المكلف بالاستجابة لها وأداء الضريبة المقررة.

تتعدد التزامات المكلف بالضريبة وتتراوح بين الالتزام بالقيام بعمل معين ومثال ذلك الالتزام بتقديم التصريح الضريبي ومسك السجلات والتسجيل لدى مصلحة الضرائب وإعلامها بأي تغيرات طرأت على البيانات الواردة في طلب التسجيل واقتطاع الضريبة وتوريدها أو قد يكون الالتزام بالامتناع عن عمل كالالتزام بعدم اتلاف الدفاتر قبل فترة انقضاء مدة تقادم الضريبة[1]،كما أن هناك نوعين من الإلتزامات: الالتزامات المباشرة ويقصد بها الالتزامات التي رتبها قانون الضريبة على المكلف القانوني أي الشخص أو الأشخاص اللذين تتحقق بشأنهم الواقعة المنشئة للضريبة كالالتزام بتقديم التصريح الضريبي والالتزام بمسك السجلات والالتزام بالتسجيل، والنوع الثاني من الالتزامات هي الالتزامات التي تقع على الغير كالتزام المحاسب ببيان أسماء عملائه وعناوينهم، والالتزام باستقطاع الضريبة من المصدر والتزام الورثة أو من يمثلهم بتقديم التصريح الضريبي عن المتوفى وإلتزام الولي أو الوصي بتقديم التصريح الضريبي.

يقصد بالالتزام الضريبي الخضوع لأحكام القانون الضريبي والامتثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقررها ذلك القانون، فالالتزام بهذا المعنى يستمد أساسه من القانون الذي يقره

[1] نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة: الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص:18.

وينظمه[1]، ويعرف أيضا بأنه حق الخزينة العمومية في أن تطلب في لحظة معينة ومن مدين معين دفع مبلغ معين هو الضريبة[2].

Andreoni, Erard, and Feinstein (1998) عرفوا الالتزام الضريبي على أنه رغبة دافعي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية من أجل التوازن الاقتصادي في بلد ما، وعرفوه أيضا بأنه النتيجة المرجوة نتيجة إطاعة القوانين الضريبية[3]، وبذلك يمكن اعتبار الالتزام الضريبي بأنه ذلك العمل التطوعي دون الحاجة إلى الانتظار لإجراءات المتابعة من طرف الادارة الضريبية، كما عرفه Kirchler (2007) على أنه استعداد الأفراد والكيانات الخاضعة للضريبة للامتثال للقانون الضريبي، وأيضا تم تعريفه بأنه قدرة ورغبة دافعي الضرائب على الامتثال للقوانين الضريبية من خلال التصريح بالدخل الصحيح ودفع المستحقات الضريبية في الوقت المحدد[4]، وعرفه (1978) Song and Yarbrough بأنه قدرة واستعداد دافعي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية التي تحددها الأخلاق والبيئة القانونية والعوامل الظرفية الأخرى في وقت ومكان معين[5].

Alm (1991) و Jackson and Milliron (1986) عرفوا الامتثال الضريبي على أنه الإبلاغ عن جميع المداخيل ودفع جميع الضرائب من خلال اتباع نصوص القوانين والأنظمة والأحكام القضائية،كما تم فصل الامتثال الضريبي إلى منظورين وهما الامتثال بالمفهوم الإداري والامتثال بالمفهوم الواسع. الامتثال بالمفهوم الاداري الصافي يتضمن تسجيل أو ابلاغ السلطات عن وضعية دافعي الضرائب، تقديم التصريحات الضريبية في وقتها المحدد والقيام بدفع الضرائب في المدة المحددة، وفي المقابل التصور الواسع للامتثال الضريبي يتطلب درجة عالية من الصدق والمعرفة الكافية بالضرائب والقدرة على استخدام هذه المعرفة، وحسن التوقيت والدقة وسجلات وافية من أجل

---

(1) رمضان صديق، الإدارة الحديثة، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، 2006 ، ص:41.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة – دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر– ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثاني، 1991 ، ص: 1297.

(3)Andreoni, J, Erard, B., and Feinstein, J.. Tax compliance. Journal of Economic Literature, 36, 818-60,1998, P :818.

(4) Mohd Rizal Palil and Ahmad Fariq Mustapha, The Evolution and Concept of Tax Compliance in Asia and Europe, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 5(11): 557-563, 2011, P : 557.

(5) Song, Y.D., and Yarbrough, T.E. , Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey, Public Administration Review, 38(5), 442-452, 1978, P :444.

استكمال التصريحات الضريبية والوثائق الضريبة المرتبطة بها[1]. كما أن الامتثال الضريبي بالمفهوم الواسع هو قضية رئيسية في نظام التقييم الذاتي لأن مجموع الضرائب المستحقة تعتمد بشكل كبير على مستويات الالتزام الضريبي بالمفهوم الواسع، وعلى الرغم من ذلك لا مفر من أن السلطات الضريبية تسعى إلى التأثير على دافعي الضرائب، من خلال التأثير في المحددات التي تستطيع التحكم فيها للحد من خطر سلوك عدم الالتزام التي تواجهها وكمثال من خلال اجراء التدقيق الضريبي بشكل مستمر بمختلف أنواعه وغيرها من الأدوات الأخرى التي تؤثر في امتثال دافعي الضرائب.

بعض الباحثين نظروا إلى الإلتزام الضريبي من وجهة أخرى، وعلى سبيل المثال Allingham and Sandmo (1972) يريان أن الالتزام الضريبي هو "التصريح بالدخل الفعلي" واعتبرا أيضا أن سلوك الامتثال الضريبي يتأثر بسلوك دافع الضرائب كقرار يتم اتخاذه في حالة عدم التأكد، أي إما أن دافع الضرائب يتحصل على وفرات ضريبية نتيجة التصريح بدخل أقل من الدخل الحقيقي أو التعرض لغرامة على الدخل الغير مصرح به وهي نسبة أعلى من التي كان سيدفعها في حالة إعلانه عن الدخل الحقيقي في الوقت المحدد[2].

ويعرف الالتزام الضريبي أيضا بأنه رغبة و قدرة دافعي الضرائب على الامتثال للقوانين من خلال التصريح بالدخل الصحيح والمطالبة بالخصومات والإعانات و الحسومات الصحيحة ودفع جميع الضرائب في الوقت المحدد[3].

ويقصد به أيضا الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال له عن طريق قيام المكلفين وكل من يخاطبه هذا القانون بالواجبات الملقاة على عاتقه بموجبه، فلا يقتصر الالتزام على المكلف وحده، إنما يمتد ليشمل كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي، كالإدارة الضريبية والغير. فالإدارة الضريبية عليها التزامات محددة في القانون الضريبي، يتعين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلف والخزينة العامة، كما يمكن أن يفرض القانون الضريبي على غير المكلفين التزامات محددة بهدف المعاونة في تطبيق القانون الضريبي تطبيقاً صحيحاً من دون أي تهرب كما هو الحال في المؤسسات

---

(1) Mohd Rizal Palil and Ahmad Fariq Mustapha, Op.Cit., P : 557.

(2) Allingham, m.g., Sandmo, a, a, « Income tax evasion : a theoretical analysis » , Journal of Public Economics, 1972, P :324.

(3) Mohd Rizal Palil and Ahmad Fariq Mustapha, Op.Cit.,P : 558.

المالية التي يلقى عليها واجب تحصيل ضريبة ريع رؤوس الأموال المنقولة وتوريدها، وأرباب العمل في القطاع الخاص، أو الإدارة المالية لدى الجهات الحكومية التي يتوجب عليها تحصيل ضريبة الرواتب والأجور إلى الخزينة العامة وتوريدها. وما إلى ذلك من التزامات.

ويعني الالتزام بالنسبة للمكلف ذلك الأثر الذي بواسطته تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة، ويمكن أن يختلط هذا المفهوم مع غيره من المصطلحات التي قد تتشابه معه. فإذا عد ذلك هو المعنى الضيق للالتزام الضريبي فإنه بهذا المعنى يختلف عن الدين الضريبي، فالدين الضريبي يعني الاستناد إلى قواعد القانون التي يمكن بواسطتها أن يكون شخص محدد بذاته ملزماً بأداء مبلغ من المال محدد بدقة من حيث طبيعته وقيمته وتاريخ دفعه أي باعتبار ذمة هذا الشخص المالية مشغولة بهذا المال.

هذا وينبغي التنويه أن مستوى الالتزام الضريبي في مجتمع ووقت معين يتحدد على أساس الفجوة الضريبية، أي على أساس الفرق بين مقدار الضريبة المحصلة فعلاً ومقدار الضريبة التي يمكن تحصيلها فيما لو التزم المكلفون جميعاً بكل قواعد القانون الضريبي، وهذه الفجوة تقل كلما كان الوعي الضريبي والثقافة الضريبية مرتفعة لدى المكلف من جهة، وكلما تطلب هذا الالتزام تكلفة إدارية أقل على المكلفين إضافة إلى الضريبة.

استنادا إلى التعريفات السابقة هناك بعض الكلمات المفتاحية التي تم استخدامها على نطاق واسع وبشكل متبادل لتحديد مفهوم الالتزام الضريبي. وعلى سبيل المثال "الطاعة"'obey' ، "القدرة" 'ability' و"الاستعداد" 'willingness'، وأيضا هناك كلمات مفتاحية أخرى ذات صلة أيضا في تحديد الالتزام الضريبي كـــ "التصريح بالدخل الكلي"، "التصريح بالدخل الصحيح"، وبالاضافة إلى ذلك تضمنت بعض التعاريف الأخرى "الوقت المناسب"، "القيمة الصحيحة للضريبة" في جزء من تعاريفهم.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استناج أن الالتزام الضريبي هو قيام الشخص بتقديم التصريحات الضريبية معلنا عن الدخل الخاضع للضريبة بشكل دقيق ودفع جميع الضرائب المستحقة خلال المدة المحددة دون الانتظار لإجراءات المتابعة من السلطات المعنية.

كما بينت دراسة أوردها Bird & Casanegra (1992) أن المكلفين على درجات مختلفة من الاستعداد للإلتزام الطوعي بدفع الضريبة أو التهرب منها، حيث يصنف المكلفين إلى أربعة أصناف:

1- مكلفون يلتزمون بأحكام القانون الضريبي من منطلق فهمهم لهذا القانون ورغبتهم بالالتزام.
2- مكلفون لديهم الاستعداد والرغبة بالالتزام بالقانون الضريبي ولكن محدودية معرفتهم بأحكامه لا تساعدهم على ذلك.
3- مكلفون يختارون عدم الالتزام بكامل أحكام القانون الضريبي على الرغم من فهمهم لهذه الأحكام.
4- مكلفون لا يلتزمون بأحكام القانون عن قصد[1].

3.1.1- أنواع الالتزام الضريبي:

يساعد تحديد نوع ومستوى الالتزام الضريبي لدى المكلف على تحديد الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى عدم الالتزام حتى يمكن رفع مستوى الالتزام لدى المكلفين.

أ- الالتزام الطوعي (الاختياري): لا يكفي لبناء نظام ضريبي فعال وجود تشريع ضريبي واضح سهل التطبيق يراعي مقدرة دافع الضرائب التكليفية، وأيضا إدارة ضريبية ذات كفاءة تطبق التشريع على نحو صحيح، بل يتعين وجود مكلف ملتزم طواعية بأداء الضريبة بقدر ما يتحقق له من دخل. وعلى ذلك فلا عائد من وجود تشريع ضريبي ملائم تتولى تطبيقه إدارة ضريبة واعية في غياب مكلف غير ملتزم بتقديم تصريحات ضريبية أمينة تعبر عن حقيقة نتيجة نشاطه والمبادرة بسداد الضريبة المستحقة عليه في المواعيد المقدرة دون تهرب من أداءها.

والالتزام الضريبي الطوعي نعني به إلتزام المكلف بجميع التشريعات والقوانين والتعليمات الضريبية طواعية دون الانتظار لإجراءات المتابعة من السلطات المعنية، كما يلتزم بسداد المستحق عليه من الضرائب في الموعد المحدد[2]، ويعتبر المكلف الذي يقوم بالالتزام الضريبي الطوعي هو

---

(1) Bird, Richard M.& Casanegra de Jantscher, Milka, Improving Tax Administration in Developing Countries, International Monetary Fund, USA, 1992 , P:303.

(2) James, S., and Alley, C. , Tax Compliance, self assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, 2(2),27-42, 2004 ,P :30.

مكلف ذو مستوى عالي من الوعي الضريبي، حيث يتمتع بالاقتناع بوجود الضريبة وشرعيتها وضرورة سدادها وأنها حصة الدولة في الأرباح التي يحققها خلال فترة محددة، وعادة يتمتع المكلف خلاله بجميع مستويات الالتزام الضريبي.

ب- الالتزام الإجباري: ومن خلاله يلتزم المكلف بالتشريعات والقواعد والتعليمات الضريبية خوفا من الوقوع تحت طائلة القانون أو التمتع بمزايا معينة نتيجة لهذا الالتزام، وعادة المكلف خلاله لا يصل إلى المستويات العالية وتتوقف درجة أو مستوى الالتزام لديه على حجم العقوبات التي يمكن أن توقع عليه واحتمال اكتشاف عدم الالتزام والذي يتوقف على استراتيجية الفحص الضريبي للإدارة الضريبة، كما يتوقف مستوى الالتزام على حجم المنافع التي يحصل عليها المكلف من خلال هذا الالتزام، وكلما زادت حجم العقوبات واحتمال اكتشاف التهرب الضريبي وحجم المزايا الضريبية كلما زاد مستوى الالتزام لدى المكلف، ويكون في قمته عندما تصل العقوبة أو المزايا واحتمال اكتشاف عدم الالتزام إلى أعلى ما يمكن.

4.1.1- أهمية الإلتزام الضريبي:

يعتبر الإلتزام الضريبي مهم من نواحي عديدة منها:

- يوفر الالتزام الضريبي عائدات ضريبية أكثر، كما يعتبر من أهم مصادر الدخل لكل دولة، فإذا استطاعة الحكومات تشجيع المزيد من الالتزام الضريبي للمكلفين فإنها توفر المزيد من الايرادات الضريبية دون الحاجة إلى رفع معدلات الضرائب أو توسيع الوعاء الضريبي والذي يمكن أن يجنب التوترات السياسية، وهذا يعتبر مهم خصوصا في فترات الركود الاقتصادي.
- الالتزام الضريبي يعكس النظام الضريبي الحقيقي في الدولة ، لأن النظام الضريبي لا يتمثل فقط في تحديد نسب الضرائب أو الوعاء الضريبي بل أيضا في إنفاذ الإدارة الضريبية للقوانين، وعلى سبيل المثال هيكل الضريبة التصاعدية قد يصبح لا يعمل إذا لم يتم جمع الضريبة من ذوي الدخول المرتفعة، وإذا كان الأمر كذلك ستكون السياسة الضريبية مشوهة، أو لن تؤدي دورها في تحقيق الفعالية والعدالة.

- يعمل الالتزام الضريبي من طرف كل المكلفين على توفير الإنصاف والعدالة في المجتمع، لأنه إذا لم يتم جمع الضرائب من بعض الفئات في المجتمع، فإن الحكومة لا ينظر إليها على أنها عادلة ومن ثم تفقد شرعيتها. ومن أجل مكافحة الفساد تعتبر النزاهة والشفافية من بين أهم القضايا المدرجة في إدارة الضرائب.
- يساعد الالتزام الضريبي على معالجة التصميم التنظيمي في الإدارة العامة، فالسلطات الضريبية على الرغم من نقص المعلومات حول سلوك الإلتزام الضريبي للمكلفين فإنها تقوم بتصميم مخططات الضرائب، التدقيق، العقوبات لتحقيق أهدافها[1]، وهذا يعتبر مشكلة كلاسيكية للعبة "عون رئيسي–عون"، فنظريات الإدارة العامة الحديثة تشير إلى أن المؤسسات العامة تعمل في نظام مفتوح ويجب أن تراعي البيئة التي تنشط فيها. كما يعمل سلوك الإلتزام الضريبي من طرف المكلفين على مساعدة السلطات الضريبية في تطوير استراتيجيات أفضل لزيادة كفاءة تحصيل الضرائب. وهكذا يعتبر الالتزام الضريبي مسألة مهمة للإدارة الضريبية التي تسعى جاهدة لتحقيق الفعالية والكفاءة.
- كما يساعد زيادة الإلتزام الضريبي الطوعي على تخفيف الأعباء الثقيلة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، المتمثلة في الجهود المبذولة لدفع المكلفين على أداء إلتزاماتهم، كما يعمل على الحد من زيادة المنازعات الضريبية المنظورة أمام المحاكم المختلفة، وما تشكله من عبئ أيضا على عاتق القضاء العادي.

2.1- عدم الالتزام الضريبي للمكلف وأهم صوره:

عدم الالتزام الضريبي هو الفعل أو السلوك المعاكس للإلتزام الضريبي، ويعتبر كل من التجنب والغش الضريبي كأمثلة على أنشطة عدم الالتزام الضريبي والتي لها أثر سلبي على الحصيلة الضريبية.

James and Alley (2004) أكدا أن عدم الامتثال الضريبي أشمل وأوسع من التهرب الضريبي ويتضمن أيضا أشكال أخرى. وعرفا الغش الضريبي بأنه محاولة التخفيض في المسؤولية الضريبة بوسائل غير مشروعة في حين أن التجنب الضريبي يعرف على أنه التخفيض في الضريبة بطريقة

(1) Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. , Op.Cit., P : 819.

مشروعة[1]. كما ينظر إلى التجنب الضريبي على أنه أي طريقة قانونية لتخفيض فاتورة الضرائب والغش الضريبي هو من الطرق الغير مشروعة.

1.2.1- تعريف عدم الإلتزام الضريبي:

يعرف عدم الإلتزام بأنه فشل المكلف بالضريبة في دفع الكمية المناسبة من الضرائب و قد يكون هذا إما بسبب التعقيد أو حتى التناقضات في التشريعات الضريبية أو في إجراءات الادارة الضريبية. ويعرف عدم الالتزام أيضا بأنه فشل دافعي الضرائب في التصريح بالدخل الحقيقي، المطالبة بالإعفاءات والتخفيضات ودفع المبلغ الفعلي للضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب في الوقت المحدد. ويعرف أيضا بأنه عدم الامتثال لقوانين الضرائب و/أو عدم التصريح بالدخل الفعلي أو فعل ادعاءات للاستفادة من الاعفاءات والتخفيضات و/أو دفع مبلغ غير صحيح من الضرائب خارج الاطار الزمني المحدد.

ويقصد أيضا بعدم الإلتزام الضريبي بأنه ذلك الإجراء الذي ينجر عنه مخالفة القوانين واللوائح الضريبية وانتهاكها، ولا شك أن ظاهرة عدم الإلتزام الضريبي تمثل أهم المتغيرات المؤثرة على مقدار الفجوة الضريبية والتي تعرف بأنها عبارة عن الفرق بين الحصيلة الضريبية التي يقوم المكلفين بدفعها فعلا والحصيلة الضريبية التي كان يجب أن يسددوها إذا ما استوفى هؤلاء المكلفين إقراراتهم بشكل كامل ودقيق[2].

2.2.1- صور عدم الإلتزام الضريبي:

تمثل ظاهرة عدم الالتزام الضريبي ظاهرة عالمية قديمة قدم الضرائب وتوجد في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية المختلفة فهي توجد حيثما توجد الضرائب ويعد الغش الضريبي والتجنب الضريبي أهم صور عدم الالتزام الضريبي.

أ – الغش الضريبي : اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التهرب عن الغش الضريبي، إلا أننا نأخذ بالاتجاه الذي مؤداه أن فكرة التهرب الضريبي أعم وأشمل من فكرة

---

(1) James, S., and Alley, C. (2004). Op.Cit. ,P :28.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره ، ص: 1297.

الغش الضريبي. فالتهرب هو الجنس، أما الغش الضريبي فهو النوع. فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون[1]. ويعرف الغش الضريبي بأنه ذلك الإجراء الذي بمقتضاه يخالف المكلف بدفع الضريبة الأحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والتحايل على القانون بغية التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة وهي مخالفة يعاقب عليها القانون[2]، ويعرف أيضا بأنه كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا[3]، وعرفه آخرون بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضريبة المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا[4].

والملاحظ في هذه التعريفات أنها تنظر إلى الغش الضريبي من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه ألا وهي اتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون، فهذه التعريفات تنطلق من وجهة نظر قانونية بحتة، تجعل الغش مقصورا على الحالات التي تتضمن انتهاكا للقانون. ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفات صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف بالغش، وقد يخالف المكلف بالضريبة القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

والغش الضريبي قد يقع من خلال إخفاء نشاط معين من الأنشطة التي يزاولها المكلف كحالة المكلف الذي يقدم تصريحا ضريبيا يتضمن معلومات أو بيانات غير حقيقية أو كاذبة لا تمثل حقيقة أرباحه التي حققها خلال السنة المالية أو المكلف الذي لا يمسك دفاتر منتظمة تجسد حقيقة نشاطه وبالتالي يكون وعاؤه الضريبي أقل من حقيقة إيراداته، وقد يكون الغش الضريبي أيضا من

---

(1) ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص:13.

(2) السامرائي يسرى مهدي حسن ، العبيدي زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد:4 ، العدد:9، 2012، ص:132.

(3) سرور أحمد فتحي ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1990، ص:314.

(4) عبد الواحد السيد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص:89.

خلال التلاعب بالحسابات التي يمسكها المكلف أو عدم مسكه للدفاتر التجارية طبقا للأصول المحاسبية كتسجيل المكلف قيود بدون وجود مستندات رسمية تثبت صحة تلك القيود[1].

ويترتب على الغش الضريبي نتائج سيئة من مختلف الأوجه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل من خلاله حصيلة الضرائب الأمر الذي ينعكس سلبا على مستوى الخدمات التي تقدمها المرافق العامة للدولة، علاوة على الآثار النفسية التي يخلقها مثل هذا التصرف غير المشروع بالنسبة للمكلف الذي لا يتهرب أو لا يتمكن من التهرب من أداء دين الضريبة المستحقة في ذمته لصالح الدولة لأن الضريبة تصبح هنا غير عادلة وذلك لاختلال توزيع الأعباء المالية العامة بين المكلفين فيتحمل البعض منهم نصيبه المفروض عليه قانونا بينما يتهرب البعض الآخر من أداء مبلغ الضريبة المستحق في ذمته والواجب الأداء، وأحيانا قد تلجأ الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن الغش الضريبي وفي ذلك ما يزيد في عبئ دافعي الضريبة، كما أن الغش الضريبي يضر بصالح المجتمع أيضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود إلى تعطيل للمشروعات النافعة.

ب- التجنب الضريبي : يمثل التجنب الضريبي ثاني أهم صور عدم الالتزام الضريبي وشأنه في ذلك شأن الغش الضريبي من حيث أنه يمثل ظاهرة عالمية تجد مكانها في كل النظم الاقتصادية وفي كل المجتمعات ، و التجنب الضريبي يعرف بذلك الإجراء الذي يتمكن من خلاله المكلف من استغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون[2]، ويعرف أيضا بأنه إجراء يتخذه المكلف في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعباءه الضريبية، شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون ودون مخالفة نصوصه.

و التجنب الضريبي قد يقع من خلال الامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبية أي بالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة كإمتناع الشخص كليا أو جزئيا عن استهلاك أو إنتاج

---

[1] المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأسالب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص:11.

[2] الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد :12، العدد الثاني، 2000، ص:121.

السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل[1]. وقد يحدث التجنب الضريبي أيضا من خلال استغلال ما قد يوجد من ثغرات أو نقص في أحكام القانون الضريبي، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحوير النصوص أوتفسيرها لصالحه دون أن يخالفها[2]، فقانون ضريبة التركات-الذي لا يخضع الهبات لهذه الضريبة- قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين في أثناء حياته عن طريق الهبة، أو يمكن أن يقوم بنقل أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته، ويدخل في نطاق التجنب الضريبي أيضا ما يلجأ إليه بعضهم دون مخالفة القانون من نقل مقار أنشطتهم أو أموالهم من الدولة التابعين لها سياسيا إلى دول أخرى أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم[3].

وقد يكون التجنب الضريبي مقصودا من قبل المشرع الضريبي توصلا لأهداف يبتغي تحقيقها سواءا كانت اقتصادية أو اجتماعية كفرض ضرائب مرتفعة على أنواع معينة من المنتجات للحد من استيرادها مع تشجيع مثيلتها من المنتجات الوطنية أو للحد من استهلاكها[4].

3.1- الإدارة الضريبية وإدارة المخاطر

من وجهة النظر التقليدية كان يتمحور دور الإدارة الضريبية في إنفاذ القانون الضريبي من خلال التأكد من صدق التصريحات الضريبية ومعالجة عدم الالتزام الضريبي من خلال عملية التدقيق الضريبي وبالخصوص كانت الإدارة الضريبية تستهدف التصريحات الضريبية ذات المخاطر العالية، وقد تم قياس نجاح الإدارات الضريبية في هذا السياق بمقدار العائد الإضافي الناتج عن

---

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، الجزائر ، 2002، ص: 288.

(2) السامرائي يسرى مهدي حسن ، العبيدي زهرة خضير عباس، مرجع سبق ذكره ،ص:132.

(3) الخطيب خالد، مرجع سبق ذكره ، ص:123.

(4) الخطيب خالد، مرجع سبق ذكره ، ص:122.

عمليات التدقيق وفي هذا الإطار التحديد السليم للمخاطر واختيار الحالات الهامة والتركيز القوي على اختيار أفضل الحالات لخضوعها للتدقيق أسهم في زيادة الاهتمام بإدارة المخاطر.

1.3.1- مفهوم الادارة الضريبية:

الادارة الضريبية هي الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، منبع هذا القول مرجعه إلى السلطات والصلاحيات الواسعة التي منحها لها القانون في مقابل الأطراف الأخرى، والتي لا شك بأن القانون قررها لهذه الادارة مراعاة للمصلحة العامة لضمان الالتزام الضريبي بمختلف عناصره .

تعرف الادارة الضريبية بأنها تلك الإدارة التي تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى سواء كانوا أفراد أو مؤسسات، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية[1] بما يحقق ويرفع من كفاءة النظام الضريبي في خدمة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع.

لذلك فإن كفاءة الإدارة الضريبية متطلب رئيسي لكفاءة النظام الضريبي، حيث أنها المسؤولة عن تنفيذ السياسة الضريبية وتطبيق القانون الضريبي لتحقيق الأهداف المخططة من وراء النظام الضريبي، وهذا مرهون بضمان عدالة التنفيذ خاصة في عملية التقدير والتحصيل للضريبة. فمهما وضع من مبادئ وأسس للعدالة والمساواة وإحكام النصوص الضريبية التي تحدد الالتزام الضريبي على المكلفين، ومهما وضع من حوافز تشجيعية وإعفاءات في محاولة لتحقيق الالتزام الضريبي من قبل المكلفين، للوصول لأهداف السياسة الضريبية فإن ذلك لن يجدي نفعا وسيبقى مادة بلا روح في غياب إدارة ضريبية تمتلك الكفاءة والقدرة على تنفيذ السياسة الضريبية بما يضمن تحقيق الأهداف المرسومة.

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص:127.

2.3.1- مفهوم المخاطرة:

قضية المخاطر هي جزء جوهري في انشغالات أي منظمة، كيف لا و هي تمثل جميع الأحداث التي قد تؤدي إلى منع هذا التنظيم جزئيا أو كليا من تحقيق أهدافه أو تعظيم أدائه ، وتحمل كلمة المخاطرة في مجال الاقتصاد العديد من المعاني، يمكن حصر بعض من تلك المعاني في التعاريف التالية:

- المخاطرة: هي توقع اختلافات في العائد بين المخطط والمطلوب والمتوقع حدوثه[1].
- المخاطرة: هي احتمال الفشل في تحقيق العائد المتوقع[2].
- المخاطرة: هي حالة عدم التأكد من حتمية الحصول على العائد أو من حجمه أو من زمنه أو من انتظامه أو من جميع هذه الأمور مجتمعة[3].
- المخاطرة: هي عبارة عن حالة يكون فيها إمكانية حدوث انحراف عكسي عن النتائج المطلوبة (أي حدوث نتائج غير مرغوبة) والحدث غير المرغوب هو انحراف عن نتيجة منشودة ومتوقعة [4].
- المخاطرة: احتمالية الخسارة من قبل المستثمر[5].

يبدو من خلال التعريفات السابقة بأنها متقاربة في معانيها، حيث أن مفهوم المخاطرة في المجال الاقتصادي يدور حول محور أساسي وهو الاحتمالية وعدم التأكد من حصول العائد المخطط له. وبأن الخطر ينشأ عندما يكون هناك احتمال لأكثر من نتيجة والمحصلة النهائية غير معروفة.

---

[1] بلعزوز بن علي، إستراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، العدد 7، الجزائر، 2009-2010، ص 331.

[2] ضرار الماحي العبيد أحمد، أنواع المخاطر التي تواجه المالية الإسلامية وكيفية إدارتها، ندوة بنك السودان المركزي فرع ودمني"المخاطر التي تواجه المالية الإسلامية وكيفية معالجتها"، السودان، 2011، ص: 06.

[3] بلعزوز بن علي، مرجع سبق ذكره، ص:331.

[4] طارق عبد العال حماد ، إدارة المخاطر ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص: 16.

[5] ضرار الماحي العبيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص:06.

3.3.1- مفهوم إدارة المخاطر:

إن إدارة المخاطر مفهوم ليس له تعريف محدد ثابت مجمع عليه فكل مختص في هذا المجال قد يكون له تعريف خاص لهذا المفهوم مبني على خبرته الشخصية وتجربته والثقافة الخاصة بالمنظمة التي يعمل بها، ويمكن تعريف إدارة المخاطر بتلك العملية التي تتصدى بها المنظمات بشكل منهجي للمخاطر المتعلقة بنشاطها وذلك بهدف تحقيق المنافع الدائمة وتحقيق القيمة القصوى للأنشطة[1]. وعرفت أيضا بأنها تلك العملية التي يتم من خلالها التأكد بأن الأحداث غير المرغوبة (والمتعلقة بالأمور التي يترتب عليها خسائر) لا تحدث، وتعرف أيضا بأنها ممارسة لعملية إختيار نظامية لطرق ذات تكلفة فعالة بهدف التقليل من أثر معين على المنشأة، وكما هو معلوم فلا يمكن تجنب أو تقليل كل المخاطر نسبة لوجود عوائق عملية ومالية لذلك فالمنشآت تتحمل مستوى معين من المخاطر بهدف الاستمرار في العمل وتحقيق العوائد.

وعرفت إدارة المخاطر أيضا بأنها عملية مستمرة من اتخاذ وتنفيذ القرارات التي من شأنها أن تقلل إلى حد مقبول من تأثير أو حالة عدم التأكد المتعلقة بالتعرض للمخاطر التي لها تأثير على المنشأة، بمعنى آخر هي الميل الطبيعي للمنظمة باتجاه الموازنة بين الفرص والتهديدات، وتعتبر إدارة المخاطر منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسائر أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى[2]، وتعرف إدارة المخاطر أيضا بأنها تقليل الآثار السلبية للمخاطرة إلى الحد الأدنى بأقل تكلفة ممكنة من خلال التعرف عليها وقياسها والسيطرة عليها[3].كما تعرف إدارة المخاطر بأنها كافة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتحد من الآثار السلبية الناتجة عن المخاطر وإبقائها في حدودها الدنيا. كما يمكن اعتبار إدارة المخاطر تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة

---

[1] جوناثان روفيد، إدارة مخاطر الأعمال، الطبعة الأولى، ترجمة علاء أحمد إصلاح، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر ، ص: 40.

[2] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص:51.

[3] المرجع السابق، ص:149.

المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك من خلال اكتشاف وتحليل وقياس هذه المخاطر وتحديد وسائل مجابهتها، وذلك من خلال اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب[1].

4.3.1- إدارة المخاطرة في الإدارة الضريبية:

إن الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية هو جمع الإيرادات الضريبية بكفاءة وفعالية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف ينبغي على السلطات الضريبية أن تركز على تشجيع مستويات عالية من الامتثال الطوعي وتقليل تكاليف الالتزام الضريبي. فدافعوا الضرائب يلتزمون بالقوانين الضريبية عندما يلتزمون بتقديم إخطار بدء مزاولة النشاط، وحفظ وتقديم المعلومات الضريبية المطلوبة والتصريح بمعلومات كاملة ودقيقة ودفع المستحقات الضريبية في الوقت المحدد والفشل في الوفاء بهذه الالتزامات من شأنه أن يخلق مخاطر عدم الالتزام للإدارة الضريبية.

والإدارة الضريبية كغيرها من المنظمات تواجه تحديات داخلية وخارجية لإنفاذ الامتثال للتنظيم، حيث تتمثل العوامل الخارجية في التشريعات التي تتعلق بالقوانين الضريبية والسياسات الحكومية، سلوكات دافعي الضرائب، والتصورات تجاه السلطات الضريبية والحكومة، والنشاطات الاقتصادية والصناعية والهياكل التجارية...، وتنطوي العوامل الداخلية على القيود المالية، ثقافة المنظمة وهيكلها، كفاءة الموظفين، البنية التحتية للتكنولوجيا....

وبناءا على تعريف المخاطر الذي تناولناه سابقا، يمكن إعتبار مخاطرة الإدارة الضريبية كل حدث من شأنه أن يكون له تأثير على أهداف الإدارة الضريبية. ومن بين هذه المخاطر نجد: التجنب الضريبي، الغش الضريبي، تعقيد القانون الضريبي، خدمة العملاء، التجارة الإلكترونية والعولمة...، وهذه المخاطر تتطلب من الإدارة الضريبية النظر فيها والاستجابة لها، وبالتالي الإدارة الفعالة للمخاطر هي ضرورة حتمية لمساعدة الإدارة الضريبية من أجل تحديد المخاطر والاستجابة لها ومعالجة المخاطر الحالية وكذلك المستقبلية بكفاءة وفعالية.

---

[1] أسامه عزمي سلام و شقيري نوري موسى ، إدارة الخطر والتأمين، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان ، 2007، ص: 55.

وقد أعربت الادارات الضريبية في بلدان مثل استراليا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية والمفوضية الأوروبية عن قلقها بشأن تزايد تأثير المخاطر المتعلقة بالضرائب والتي قد تؤثر على هدفهم في زيادة الحصيلة الضريبية وقد بدأت هذه السلطات الضريبية تشكيل استراتيجيات لفهم وإدارة المخاطر في منظماتهم[1].

وفي هذا الإطار حدد مجلس الإيرادات الأسترالي ATO المخاطر المختلفة التي يجب على الادارة الضريبية أن تتحكم فيها من أجل التغلب على خطر عدم الامتثال وكذلك لتحسين الامتثال وهذه المخاطر هي:العوامل البيئية التي تؤثر على قرار وسلوك دافعي الضرائب (كالعوامل النفسية، الاجتماعية، البيئية والصناعية...) وموقف دافعي الضرائب من الامتثال. واستراتيجيات تحفيز الامتثال من أجل تحقيق الامتثال على المدى الطويل، وأحد أهم الإستراتيجيات التي تعتمد عليها ATO هو نموذج الامتثال الهرمي، ويعتبر هذا الأخير إطار إستراتيجي لتحسين الامتثال الضريبي، وقد تم إعتماد نموذج الإمتثال الهرمي لتشجيع دافعي الضرائب للإمتثال للإلتزامات الضريبية المستقبلية طواعية. وتتطلب إدارة المخاطر التي اعتمدتها ATO إتباع نهج متوازن يقلل من الخسائر ويضمن أفضل عائد لمصلحة الضرائب.

وقد أجريت العديد من الدراسات من قبل الباحثين في المجال الضريبي وأيضا من طرف المؤسسات الدولية (كالبنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية) على الإدارات الضريبية، حيث قامت هذه الدراسات بالتحقيق في التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية وتوصلت إلى أنه من الضروري اتباع منهجية إدارة مخاطر عدم الإلتزام الضريبي، كما توصلت أيضا إلى أن التعاون بين الإدارات الضريبية أمر بالغ الأهمية في إدارة المخاطر ويتحقق ذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات عن المخاطر والتهديدات التي تواجهها الإدارات الضريبية.

---

[1] على سبيل المثال في عام 2006 أصدر مجلس الايرادات الأسترالي ATO منشور بعنوان: " Large Business and Tax Compliance " ، والمفوضية الأوروبية أصدرت أيضا منشور بعنوان "Risk Management Guide ".

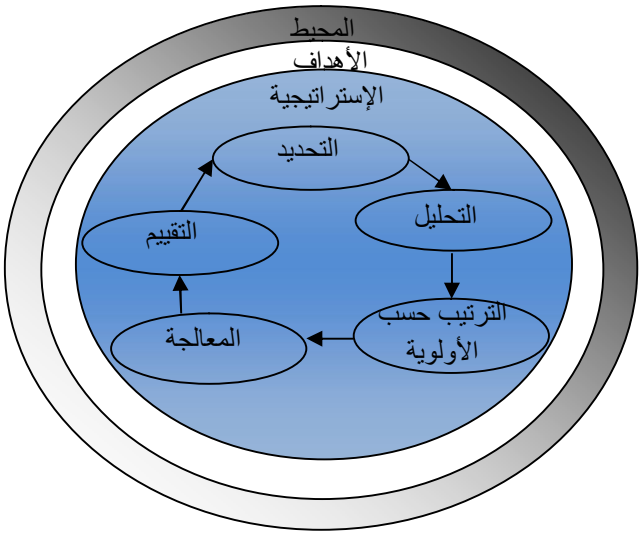
5.3.1- نموذج المفوضية الأوروبية EC [1] لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي:

وصفت المفوضية الأوروبية EC إدارة مخاطر الامتثال الضريبي على أنها عملية منهجية تقوم من خلالها الإدارة الضريبية بتحديد الخيارات المعتمدة التي يمكن أن تستخدم كأدوات للتحكم في المخاطر من أجل تحفير فعال للامتثال ومنع عدم الامتثال الضريبي[2].

ونموذج إدارة مخاطر الإلتزام الضريبي قدم من طرف المفوضية الأوروبية عام 2006 لتوفير دليل للدول الأعضاء لإدارة المخاطر وخاصة في الإدارة الضريبية، وفي عام 2010 نشرت دليل منقح حيث تم التركيز فيه على التأثير على سلوك دافعي الضرائب[3] مقارنة مع نسخة 2006 الذي أكدت من خلاله على ضرورة القيام بعملية إدارة المخاطر.

والشكل أدنا يوضح نموذج EC لإدارة مخاطر الامتثال والذي يضم مختلف أنشطة إدارة المخاطر والمتمثلة في: تحديد المخاطر، تحليل المخاطر، ترتيب المخاطر حسب الأولوية، معالجة المخاطر وتقييم المخاطر.

الشكل رقم (1.1): نموذج EC لإدارة مخاطر الامتثال الضريبي



المصدر: European Commission (2010). Compliance Risk Management,Op.Cit. , P: 8.

(1) European Commission
(2) European Commission (EC) , Compliance Risk Management. Guide for Tax Administrations. Fiscalis Risk Management Platform Group,2010 , P: 5.
(3) Ibid., P: 2.

كما هو مبين في الشكل السابق، يظهر المحيط في المستوى الأول ويعرف المحيط بـــ "الظروف المحيطة بمنظمة" أو " البيئة التي تنشط فيها الإدارة الضريبية"، وفي المستوى الثاني من النموذج نجد تحديد الأهداف وتتمثل هذه الخطوة في تحديد ما تود الإدارة الضريبية أن يفعله برنامج إدارة المخاطر ويجب وضع خطة للعمل بغرض الحصول على أقصى منفعة من النفقات المرتبطة بإدارة المخاطر، ويوجد عدد من الأهداف المحتملة التي ترغب الإدارة الضريبية في تحقيقها من خلال عملية إدارة المخاطر مثل الزيادة في تحصيل الضرائب وزيادة الامتثال وفي نفس الوقت تخفيض عدم الالتزام الضريبي. والمستوى الثالث في النموذج هو الإستراتيجية التي تتم عبر خمس خطوات وهي: التحديد، التحليل، الترتيب حسب الأولوية، العلاج والتقييم من أجل إدارة مخاطر الامتثال الضريبي بفعالية.

كما أن الاستراتيجية تشمل الخطوات الخمس في شكل دائري مما يدل على أن إدارة المخاطرة تكون مستمرة وعملية تكرارية. وتحديد المخاطرة هي الخطوة الأولى من أجل التعرف على قائمة المخاطر المحتملة[1]، وتعتبر مرحلة تحديد المخاطر أهم مرحلة لأنه إذا لم يتم تحديد المخاطر فإنه ليس من الممكن معالجتها[2]. والمرحلة الثانية هي تحليل المخاطر حيث يتم من خلال هذه المرحلة تحليل المخاطر التي تم تحديدها على أساس حجم الخسائر المحتملة (الخسارة المترتبة على المخاطرة/عدد المكلفين المخاطرين)، ومدى احتمال حدوثها[3]، واقترحت المفوضية الأوروبية أيضا أنه أثناء عملية تحليل المخاطر على الإدارة الضريبية التعرف على أسباب سلوك عدم الامتثال من أجل أن يتم معالجة الخطر بكفاءة وفعالية، كما أن استخدام أسلوب مصمم بطريقة جيدة ضروري للتأكد من إجراءات تعريف ووصف وفحص المخاطر بطريقة شاملة، والمرحلة الثالثة هي ترتيب المخاطر حسب الأولوية وهذه المرحلة تسمح بدورها بتصنيف المخاطر حسب الأهمية النسبية كما ستوفر أداة لترتيب مجهودات معالجة الخطر حسب أولوياتها، وسيؤدي ذلك إلى ترتيب كل خطر تم تعريفه بحيث يعطي صورة لأهميته النسبية وهذا بدوره يسمح برسم الخطر على منطقة النشاط التي تتأثر به، وكذلك وصف إجراءات التحكم المطبقة، وتحديد المجالات التي

(1) Ibid., P: 25.
(2) Idem.
(3) Ibid., P: 31.

قد تحتاج فيها إلى زيادة إستثمارات التحكم في الخطر أو تخفيضها. وفي هذه المرحلة (أي مرحلة ترتيب المخاطر) تقييم المخاطر هو النشاط الرئيسي للتمكن من ترتيب المخاطر حسب الأولوية التي يتم تحليلها. ووفقا للمفوضية الأوروبية معالجة المخاطر تكون في المرحلة الرابعة وهي العملية التي يتم من خلالها التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها وتتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي يجب استخدامها مع كل مخاطرة، وهذه التقنيات تشمل: تفادي المخاطرة (مثل : إقتراح إجراء تعديل في نص القانون الضريبي من أجل تفادي مخاطرة معينة)، خفض المخاطرة (مثل إتخاذ إجراءات إدارية جديدة على مستوى الإدارة الضريبية من أجل الخفض من مخاطرة معينة) أو الاحتفاظ بالمخاطرة، وفي هذه المرحلة تواجه الإدارة الضريبية مشكلة في اتخاذ القرار، بمعنى آخر مطلوب منها تحديد أي التقنيات المتاحة التي يجب استخدامها في التعامل مع المخاطرة، وعندما تحاول الإدارة الضريبية تحديد أنسب التقنيات الواجب استخدامها فعليها أن تدرس حجم الخسائر المحتملة، ومدى احتمال حدوثها (الاحتمالية والأثر) كما يجب عليها تحديد التكلفة والمنفعة المرتبطة بكل منهج. ووفقا لأفضل المعلومات المتاحة التي تحصل عليها الإدارة الضريبية مما سبق ذكره تقوم بإتخاذ القرار المناسب، كما تقترح المفوضية الأوربية أن يكون علاج مخاطر عدم الإلتزام من خلال تعليم دافعي الضرائب ودعم الالتزام الضريبي، ومعالجة حالات عدم الامتثال.

وفي المرحلة الأخيرة تتم عملية تقييم المخاطر، وعلى الرغم من أن عملية التقييم هي الإجراء الأخير في دورة إدارة المخاطر ، تشير المفوضة الأوروبية إلى أنه يمكن تقييم المخاطرة في كل مرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر. وتتطلب إدرة المخاطر الفعالة نظام للتقييم للتأكد من التعرف الفعال على المخاطر وفحصها وأن الإجراءات الملائمة للتحكم في المخاطر قد تم إتخاذها. كما يجب على أي عملية للتقييم أن تحدد فيما إذا كانت:

- الإجراءات المتبعة قد أعطت النتائج المخطط لها.
- الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم جمعها بغرض فحص المخاطر كانت ملائمة.
- التطوير المعرفي قد ساعد على الوصول إلى قرارات أفضل وتحديد الدروس المستفادة لفحص وإدارة المخاطرة مستقبلا.

وتعتبر عملية تقييم المخاطر مهمة جدا لضمان نجاح برنامج إدارة المخاطر، ويجب إدراجها في البرنامج لسببين: **الأول** أن عملية إدارة المخاطرة لا تتم في الفراغ، فالتغيير مستمر حيث تظهر مخاطر جديدة وتختفي مخاطر قديمة، ولذلك فالتقنيات التي كانت مناسبة في العام الماضي قد لا تكون مناسبة هذا العام وأيضا عملية الإنتباه المتواصل مطلوبة، أما السبب **الثاني** هو أن الأخطاء ترتكب أحيانا، ويسمح إجراء تقييم ومراجعة لبرنامج إدارة المخاطر للإدارة الضريبية بمراجعة القرارات واستكشاف الأخطاء وتصحيحها.

وفي مقابل هذا وضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD نموذجا لإدارة مخاطر الامتثال كدليل توجيهي للدول الأعضاء فيها، وهذا النموذج يتم تقديمه في القسم الموالي.

6.3.1- نموذج منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية OECD [1] لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي:

بالإضافة إلى دليل المفوضية الأوروبية لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي قامت أيضا منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD بوضع دليل لإدارة مخاطر عدم الامتثال الضريبي في سنة 2004، وترتكز إدارة مخاطر الإلتزام وفقا للمنظمة على فهم وتحديد العوامل التي تؤثر على سلوك دافعي الضرائب ومواقفهم للامتثال الضريبي من أجل تنفيذ سياسات فعالة لإدارة سلوك عدم الالتزام الضريبي.

ففي عام 2004 قامت المنظمة بنشر تقرير بعنوان " إدارة مخاطر الامتثال : إدارة وتحسين الامتثال الضريبي "، وكان أول دليل شامل حول إدارة المخاطر للإدارة الضريبية ومن خلال هذا الدليل هدفت المنظمة إلى دعم اتخاذ القرارات بشأن مسائل الامتثال مثل : " ما هي المخاطر الرئيسية ؟ "، " كيف ينبغي التعامل مع هذه المخاطر لتحقيق أفضل النتائج الممكنة ؟" .

وبهذا أصبحت إدارة المخاطر في الإدارات الضريبية كنهج أكثر شمولية من نهج الاختيار والتدقيق. كما أدت عملية إدارة مخاطر الالتزام الضريبي إلى محاولة فهم الأسباب الكامنة وراء المخاطر من أجل اختيار أنجع الإستراتيجيات، وهذا بدوره أدى إلى زيادة الاهتمام بفهم دوافع سلوك الامتثال الضريبي.

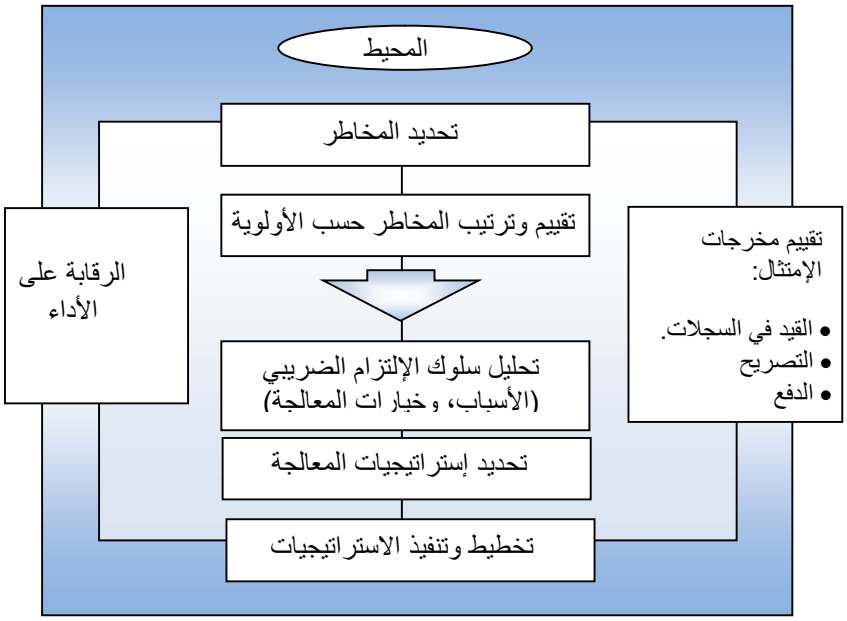
---

(1) Organisation for Economic Co-operation and Development

كما ركزت المنظمة من خلال التقرير الذي نشرته عام 2010 على الفهم والتأثير في سلوك دافعي الضرائب حيث أشارت إلى أنه من خلال فهم أفضل لسلوك دافعي الضرائب من طرف الإدارة الضريبية يمكن أن يجعلها أكثر فعالية من حيث تأثيرها على دافعي الضرائب.

كما هو مبين في الشكل أدناه، تقترح OECD أن العنصر الذي يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار من قبل الإدارة الضريبية في الخطوة الأولى هو المحيط الذي تنشط فيه، كما ترى OECD أن هناك نوعين من المخاطر التي تواجهها الإدارة الضريبية: مخاطر داخلية ومخاطر خارجية، حيث تتمثل المخاطر الداخلية في مجموعة المخاطر التي تواجهها الإدارة الضريبية ويكون مصدرها الإدارة الضريبية نفسها كفساد عمال الادارة الضريبية، أما المخاطر الخارجية هي المخاطر التي تواجهها الإدارة الضريبية ويكون مصدرها من خارج الإدارة الضريبية كمخاطر عدم إلتزام المكلفين بدفع الضرائب، لذا تحتاج الإدارة الضريبية للنظر في هذه المخاطر من أجل إدارة المخاطر بفعالية وكفاءة. والشكل الموالي يوضح النموذج الذي وضعته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لإدارة المخاطر.

الشكل رقم(2.1): نموذج OECD لإدارة مخاطر الإلتزام.



المصدر: OECD: Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments, March, 2009,P : 10.

الخطوة الأولى في إدارة المخاطر على النحو الذي اقترحته OECD هي تحديد المخاطر من خلال تحديد سلوكات عدم الإلتزام ونوع المخاطر التي تنطوي عليها، وأيضا من خلال استكشاف دافعي الضرائب الأكثر مخاطرة، وإعطاء مجموعة من العلاجات لفئات مختلفة من دافعي الضرائب.

أما من خلال المرحلة الثانية يتم تقييم المخاطر التي تم تحديدها في المرحلة الأولى وفصلها إلى مخاطر رئيسية ومخاطر ثانوية مع ترتيب المخاطر التي يمكن علاجها حسب الأولوية من طرف الإدارة الضريبية لأنه قد لا تكون الإدارة الضريبية قادرة على معالجة جميع المخاطر في آن واحد. لذا ينصح أن تعطى الأولوية للمخاطر الرئيسية التي قد تؤثر على تحقيق أهداف الإدارات الضريبية.

وبعد ذلك في المرحلة الثالثة، أشارت OECD إلى أن يتم تحليل سلوك دافعي الضرائب من خلال تحليل العوامل الاقتصادية السائدة كـــ: العبئ الضريبي، تكلفة الالتزام، المثبطات والحوافز. والتحليل السلوكي أيضا مهم في معرفة: الفروقات الفردية، تصورات إدراك العدالة، ملاحظة الحد الأدنى للمخاطرة والمخاطرة المتخذة[1].

بعدما يتم تحليل مخاطر الإلتزام، فإن الخطوة التالية هي تحديد الاستراتيجيات المتبعة لمعالجة المخاطر. كما أوصت OECD بأن يتم الاعتماد على استراتيجيات مختلفة من قبل الإدارة الضريبية، وأيضا عليها أن تعامل دافع الضرائب باحترام من أجل كسب الاحترام والثقة. وتنصح OECD الإدارات الضريبية بأخذ بعض المبادرات لضمان فهم دافعي الضرائب لالتزاماتهم الضريبية بوضوح، حيث يجب أن تكون هذه المعلومات المقدمة سهلة الفهم وبسيطة وغير مركبة[2].

كما ألزمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الإدارات الضريبية بإحاطة المكلفين بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاما جديدا، أو تعدل من التزام قائم، مع

(1) OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. A Guidance Note for Centre for Tax Policy and Administration, October 2004, P : 37.
(2) Ibid., P : 48.

تقرير حق المكلف في الحصول على المعونة المناسبة من الإدارة المختصة. ويمكن أن يحاط المكلف بالمعلومات التي يحتاجها عن طريق العديد من الوسائل، منها الكتيبات، والاتصالات الهاتفية، ونشر المعلومات عبر صفحة الإدارة الضريبية على الأنترنت، واللقاءات المباشرة.

وبالإضافة إلى ذلك توصي المنظمة الإدارات الضريبية بتحسين الخدمات مثل توفير الخدمات الإلكترونية وتبسيط الإجراءات الإدارية، وتشمل الإستراتيجيات الأخرى التي إقترحتها المنظمة إعلام المواطنين من خلال التغطية الإعلامية لقضايا التهرب الضريبي وقرارات المحاكم بشأن هذه التجاوزات لتحذير المواطنين من قوة السلطات، كما قد تكون سياسة الفضح استراتيجية فعالة من أجل إطلاع المواطنين على تداعيات عدم الإلتزام الضريبي، وبالتالي تشجيع الإمتثال للقانون الضريبي. كما ترى OECD أن نظام الحجز من المنبع يعتبر وسيلة فعالة للإدارة الضريبية لأنها تمكن الإدارة الضريبية معرفة مقدار الضرائب الواجب دفعها وفي نفس وقت تحصيل الضرائب. وبالتالي يجب تشجيع الإدارات الضريبية لهذا النظام لتحسين الامتثال، وترى المنظمة أيضا أن دعم دافعي الضرائب لتحسين الحفظ في السجلات هي إستراتيجية فعالة لإدارة المخاطر لأن عملية التدقيق في السجلات من طرف الادارة الضريبية تعتبر آلية فعالة لمنع غسيل الأموال و التهرب من دفع الضرائب، ولذلك تقترح المنظمة على الإدارات الضريبية تعزيز هذه الآليات لإدارة مخاطر عدم الامتثال. وهناك إستراتيجية أخرى تتمثل في بناء شراكات مع ممارسي الضرائب والصناعات وغيرها من الفئاة المجتمعية لتطوير الثقة والتعاون بين الطرفين، والتي قد تعزز الامتثال الضريبي، وأخيرا توصي المنظمة اعتماد بعض الإجراءات كالرقابة الميدانية والتحقيقات وعقوبات عالية من أجل إدارة خطر عدم الامتثال[1].

بعد تنفيذ هذه العمليات الخمس، تنصح المنظمة بأن يتم قياس وتقييم درجة نجاح إستراتيجيات العلاج المتبعة وبالتالي تحديد فعالية برنامج إدارة مخاطر الالتزام، وتوصي المنظمة أيضا تحسين استراتيجيات العلاج بناءا على نتائج تقييم الإستراتيجيات المتبعة. والمرحلة الأخيرة في إدارة مخاطر

(1) Ibid., P : 57.

الإلتزام هو مراقبة أداء إستراتيجية الامتثال، وبما أن هذا النموذج هو عملية تكرارية فإن هذه المرحلة قد لا تكون المرحلة الأخيرة من النموذج ويمكن أن تستمر مع تحديد مخاطر جديد.

كذلك حددت المنظمة بعض من حقوق المكلفين يتعين على الادارة الضريبية الإلتزام بها وهي: حق المكلف في أن يُعلم ويُساعد ويُسمع، وتلزم هذه الحقوق الادارة الضريبية بتعليم ومساعدة ونصح المكلفين، فيما يتعلق بشؤونهم الضريبية في كافة مراحل العملية الضريبية، أي بداية من تقديم المكلف للتصريح الضريبي، وانتهاءا بتوريد مبلغ الضريبة لخزانة الدولة، فلن تستطيع الإدارة الضريبية مطالبة المكلفين بالوفاء بالتزاماتهم، وتتوقع أن يتم ذلك طواعية دون أن يكون لدى المكلفين وعي وثقافة ضريبية.

إذن نموذج إدارة المخاطر الذي روجت له المفوضية الأوروبية و منظمة التنمية والتعاون هي أدلة عملية توفر المعرفة والمساعدة للادارات الضريبية في إدارة المخاطر بشكل منهجي، وفي ما يلي نتطرق إلى النموذج الذي قام بإنشائه مكتب الإيرادات الأسترالي.

7.3.1- نموذج مكتب الإيرادات ATO [1] لإدارة مخاطر الالتزام الضريبي:

تم إنشاء نموذج ATO في سنة 1998 من طرف مكتب الإيرادات الأسترالي، وقد ارتبط بهذا النموذج نموذج BISEP [2] والذي يستخدم كأداة لدراسة وفهم سلوك دافعي الضرائب نحو الإمتثال الضريبي، كما اعتمد نموذج ATO في وقت لاحق من قبل السلطات الضريبية الأخرى في المملكة المتحدة، نيوزيلندا و اندونيسيا.

ومن خلال النموذج تعتمد الإدارات الضريبية على تنفيذ استراتيجيات مختلفة اعتمادا على ردود أفعال دافعي الضرائب، ففي قاعدة الهرم تعمل الإدارات الضريبية على استراتيجيات التثقيف وتشجيع دافعي الضرائب نحو الامتثال الطوعي، وفي المستوى المتوسط يجب على موظفي الإدارة مساعدة وإقناع دافعي الضرائب للامتثال الضريبي، أما في قمة الهرم فيجب على الإدارة الضريبية

---

(1) Australian Taxation Office

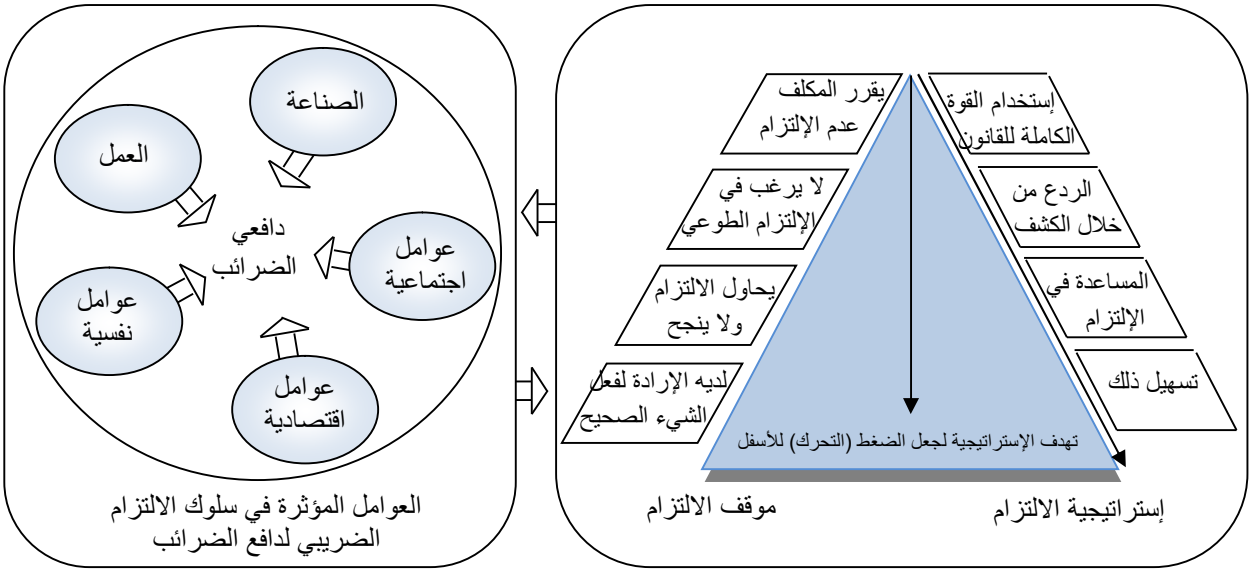
(2) نموذج BISEP سمي بهذا الإسم نسبة للأحرف الأولى للعوامل التي تم اعتمادها في النموذج والتي تؤثر في سلوك الإمتثال الضريبي وهي:

Business, Industry, Sociology, Economy and Psychology

القيام بعملية ردع دافعي الضرائب. كما أن قاعدة الهرم واسعة مما يدل على أن معظم الأفراد عامة يلتزمون طواعية وهذه الفئة تحتاج المزيد من الإقناع والتعليم، بينما قمة الهرم ضيقة وهذا يعني أن هناك فئة قليلة من الأفراد لا تلتزم وبالتالي تحتاج إلى إجراءات ردعية.

يقسم هذا النموذج المكلفين إلى أربعة مجموعات، تبعا لرغبتهم وقدرتهم لعمل الشيء الصحيح، وتختار الإدارة الضريبية بعد ذلك التدابير المناسبة لكل مجموعة على حدى، ويهدف هذا النموذج إلى زيادة معدلات الإلتزام الطوعي من خلال دراسة الدوافع الخاصة للمكلفين، والتي تعبر عن حالتهم المزاجية والمواقف الدفاعية التي يتخذونها تجاه الإدارة الضريبية كما هو مبين في الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم (3.1): نموذج ATO لإدارة مخاطر الإلتزام



المصدر: OECD. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*,Op.Cit., P:37.

يتبن من الشكل السابق أنه من خلال نموذج BISEP تتشكل مواقف دافع الضرائب تجاه الامتثال الضريبي وينقسم المكلفون وفقا لهذا النموذج إلى أربعة فئات فقط، تبعا لإرادتهم وقدرتهم على الإلتزام الطوعي، وتشمل هذه الأنواع كل فئات المكلفين، ويجب على الإدارة الضريبية أن تستخدم الإستراتيجية الملائمة لكل نوع من الأنواع الموجودة في النموذج مع التدرج التصاعدي أو التنازلي في المعاملة طبقا لإرادة المكلف نحو الالتزام الضريبي.

ففي أسفل الهرم يوجد أغلبية المكلفين، الذين يريدون إتباع التصرف السليم والالتزام طواعية بأداء الضريبة، ويقع هنا على عاتق الإدارة الضريبية تسهيل ذلك بمختلف السبل المتاحة. وفي

المستوى التالي يوجد المكلفون الذين يحاولون الإلتزام، ولكن لا ينجحون في ذلك إما لعدم وعيهم بالقوانين والإجراءات الضريبية ، أو لصعوبة تلك القوانين وتعقد الإجراءات ، ويجب على الإدارة الضريبية هنا العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وتزويدهم بالمعلومات اللازمة عن القوانين والإجراءات الضريبية[1].

وفي المستوى الذي يليه يوجد المكلفون الذين يحاولون مقاومة الإلتزام، ولكن تتوقف إرادتهم على الإلتزام على كفاءة الإدارة الضريبية، وقدرتها على كشف عدم الإلتزام، ويطلق عليهم (المضاربون)، ويتطلب ذلك أن تقوم الإدارة الضريبية بتطوير وظيفتي الحصر والفحص الضريبي واختيار أكفأ الموظفين للقيام بهذه الوظائف بفعالية يشعر بها المكلفون. وفي المستوى الأعلى في الهرم يوجد المكلفون الذين إتخذوا قرار الغش والتهرب، واتبعوا في ذلك كافة السبل غير المشروعة، ويجب على الإدارة الضريبية أن تقابل ذلك بتطبيق العقوبات المقررة على إرتكاب الجرائم الضريبية لردع مرتكبي تلك الجرائم.

يهتم نموذج BISEP بدراسة العوامل المؤثر في سلوك المكلفين، وتتجلى أهميته في وجوب دراسة العوامل السلوكية الخاصة بالمكلفين التي لها تأثير مؤكد على معدلات التزام المكلفين، وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة نحوه. وتشمل العوامل المؤثر في معدل الإلتزام والمبينة في النموذج أعلاه ما يلي:

- العمل: يقصد به ظروف العمل الفردي أو الجماعي الذي يقوم به المكلف مثل (مدى الربحية- حجم الملكية).
- الصناعة:ماهي الصناعة، أو التجارة التي يمتهنها المكلف؟ وماهي الظروف المحيطة بها؟
- العوامل الاجتماعية: وتشمل الاتجاهات والمعايير الاجتماعية التي تنطبق على المكلفين وتؤثر في الرغبة في الالتزام، ومعدله مثل:(السن-الجنس-العمر-مستوى التعليم....الخ).
- العوامل الاقتصادية:وتشمل الأوضاع الاقتصادية السائدة من رواج أو كساد اقتصادي.

(1) OECD. (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Op.Cit., P: 41.

- العوامل النفسية:وتتعلق بالسمات الشخصية، والمبادئ الأخلاقية لدى المكلفين.

إذن على السلطات الضريبية تحديد وفهم الأسباب التي تحفز دافعي الضرائب لعدم الامتثال الضريبي من أجل أن يتم اعتماد الإستراتيجيات المناسبة وتخصيص الموارد اللازمة للتغلب على هذا المشكل .كما أن عليها تحفيز الامتثال الضريبي الطوعي لأنه يساعد على نجاح نظام التقييم الذاتي، وترتكز عملية إدارة مخاطر الالتزام على فهم العوامل التي تؤثر على سلوك عدم الالتزام الضريبي من أجل تنفيذ الإستراتيجيات الملائمة. كما أن تعزيز الامتثال الضريبي لا يقل أهمية عن معاقبة عدم الامتثال، لذلك ينبغي على جميع السلطات الضريبية تحسين مستوى الالتزام الضريبي الطوعي وأن تعتمد بدرجة أقل على الردع.

8.3.1- الإجراءات المقترحة لتقليل المخاطر وإدارتها بكفاءة في الإدارة الضريبية:

1.8.3.1- الحوسبة الضريبية:

يقصد بالحوسبة أن تعتمد الإدارة الضريبية على استخدام الحاسب الآلي في أداء أعمالها المختلفة، سواء الأعمال الإدارية، أو ما يتعلق بالمكلفين، بدلا من الاعتماد على الوسائل التقليدية اليدوية. كما أن حوسبة الإدارة الضريبية ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة الهدف منها تسيير أعمال الإدارة الضريبية بأعلى معدل ممكن من الكفاءة، حيث يساعد الاعتماد على نظم المعلومات المتطورة في تخزين وتبادل المعلومات والبيانات عبر الحاسب الآلي بين الإدارة الضريبية وفروعها في الأقاليم على دقة وصول المعلومات، ويحافظ على سرية وخصوصية بيانات المكلفين، بالإضافة إلى أن تلك النظم الحديثة في تبادل المعلومات تمنح الإدارة الضريبية فرصة تفعيل آلية تبادل المعلومات والبيانات الإلكترونية مع الإدارات الحكومية الأخرى مثل (وزارة المالية، الشهر العقاري، البنوك...[1]، التي تعتبر داعما رئيسيا لعمل الإدارة الضريبية في الأنظمة الضريبية الحديثة، لاسيما أعمال الرقابة والتحصيل.

---

(1) The World Bank Prem Note, Computerization Tax and Customs Administrations, Povrty Reduction and Economic management, N°44,Prepared for World Bank Staff, Octobre 2000, P :02.

ومن فوائد حوسبة أعمال الإدارة الضريبية أيضا الحد من ممارسات الفساد بين موظفي الضرائب والمكلفين، لأن الاعتماد على الحاسب الآلي والانترنت في عمليات التسجيل والفحص والتحصيل الضريبي يحد من السلطة التقديرية لموظفي الضرائب، ويضعف من فرصة التلاعب بالمكلفين ذوي الثقافة المحدودة، ويحقق النزاهة والشفافية. وبالإضافة إلى ذلك يساعد إنشاء نظم المعلومات الإلكترونية بالإدارة الضريبية على زيادة معدل الالتزام الطوعي، حيث إن المكلف لن يفكر في التأخر في سداد الضرائب المستحقة عليه عندما يتيقن أنه يمكن لأي من الجهات الضريبية التعرف على حجم رقم أعماله، ومعاملاته من مصادر أخرى متعددة بجانب إقراره الضريبي[1].

2.8.3.1- تعزيز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية:

لكل من المكلف ومصلحة الضرائب حقوق والتزامات، إلا أن العبئ الأكبر في محاولة تحسين العلاقة بينهما يقع على عاتق مصلحة الضرائب، لأنها تمثل الجانب الحكومي، ويمكن القول بأنها تتحكم في تلك العلاقة بما تملكه من مقومات المبادرة ماليا وبشريا، أي تتمتع بإمكانيات تستطيع من خلالها إدارة تلك الأزمة، لذا يجب أن تظهر تلك الإمكانيات في شكل إجراءات فعلية ملموسة لا تتوقف على الدعاية والإعلان فقط، بل تتضمن أيضا ترسيخ مفهوم هذه الثقافة الجديدة وتطوير سلوكيات موظفيها، وكذا تطوير هياكلها التنظيمية، ويكون ذلك بمثابة الجسر نحو خلق ثقافة "الولاء والانتماء" من المكلفين نحو أهداف المصلحة، حيث يعود بالفائدة على مصلحة الضرائب في ارتفاع معدل التزام المكلفين الطوعي.

والحقيقة أن الواقع العملي يؤكد على ضرورة هذا التلطيف لما له من أهمية قصوى ليست في صالح المكلف فقط وإنما أيضا في صالح الإدارة الضريبية، فمن ناحية المكلف نجد أن تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة يعود عليه بعدة فوائد أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، وتسهيل مهمة المكلف وبالتالي عدم ضياع وقته وماله، والانصراف نحو العمل الجاد والإنتاج دون عناء التفكير في الغرض الضريبي وما يتبعه من

---

[1] وليد أحمد علي، دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2009، ص:03.

مشكلات عديدة، كما أن تحسين العلاقة يؤدي إلى قيام المكلف بملء تصريحه الضريبي بحرية واطمئنان دون خوف من الخطأ والسهو اللذان يعرضانه للجزاءات والعقوبات. أما من ناحية الإدارة الضريبية فالحقيقة أن تحسين العلاقة بينها وبين المكلفين يعود عليها بفوائد أكثر وأهمها:

- التقليل من النزاعات وبدلا من تضييع الوقت في حل هذه المنازعات يمكن الانصراف نحو العمل على جمع الحصيلة الضريبية بدقة و إحكام، مما يؤدي إلى الإقلاع من حالات التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية وعدم ضياع الكثير منها.
- كما أن تلطيف العلاقة يؤدي إلى مرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي ذاته مما يؤدي بأعضائه إلى تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة.
- كذلك يؤدي تحسين العلاقة إلى ثقة المكلف في موظفي الإدارة حيث ينظر إليهم باعتبارهم أعضاء في الجهاز الإداري بالدولة يقومون بتطبيق القوانين وتنفيذ مهامهم المخولة لهم على أكمل وجه دون تعسف أو محابات، ولا ينظر إليهم باعتبارهم أعداء أو خصما له يجب الابتعاد عنه ومواجهته.

ويمكن لمصلحة الضرائب استعادة ثقة المكلفين من خلال إستراتيجية تضعها لتحقيق هذا الهدف، وتتمثل هذه الإستراتيجية في اعتبار المكلف شريك في العملية الضريبية يتوقف نجاحها على إيجابية مشاركته، ويتم ذلك من خلال افتراض حسن نية المكلفين، وحسن معاملتهم من قبل موظفي الإدارة الضريبية، بالإضافة لقيام مصلحة الضرائب بدورها التوجيهي المتمثل في نشر الثقافة الضريبية والوعي بالقوانين واللوائح الضريبية.

3.8.3.1- نشر الوعي الضريبي:

مازالت الدول النامية ومنها الجزائر لم تتطور لديها ثقافة دفع الضريبة عن قناعة واختيار فثقافة البلاد الضريبة والتي هي جزء لا يتجزأ من الثقافة العامة للبلاد تلعب دورا أساسيا وهاما في عملية الالتزام أو عدم الالتزام الضريبي، وقد يكون بعض المكلفين مستعدين للالتزام الكامل ولكنهم غير قادرين على ذلك لأنهم لا يعرفون حدود مسؤوليتهم الضريبية.

ويتم نشر الوعي الضريبي بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الاعلام المختلفة، ولا يُكتفى بإذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن، فأي نظام ضريبي ليس نظامًا جامدًا، بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانة ومضمونة من روح المجتمع وعقليته.

فالوعي الضريبي، هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة، إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة، ويتطلب الوعي الضريبي أن لا يكون التهرب الضريبي موضع تأييد الرأي العام ومحل رضائه، لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقليد بعضهم بعضًا في التهرب الضريبي[1].

4.8.3.1- الحوكمة الضريبية:

تعد إدارة المخاطر الضريبية أحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية، باعتبار أن إدارة المخاطر هي السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية، وكذلك الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية.

إن مفهوم الحوكمة الضريبية هو عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات.

---

[1] خلود هادي عبود الربيعي و أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، 2013، ص:266.

وتعرف الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الادارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة. وتعرف أيضا بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الاخلال بها[1].

كما أن الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العلاقات بين كافة الأطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب، وعليه فإن الحكم الرشيد للإدارة الضريبية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الايرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب وحماية مصالحهم. بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي وتسهيل العمل في الإدارة الضريبية ومنع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.

كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من المكلفين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع الإدارة الضريبية بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم إطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانونا.

---

[1] مهند محمد موسى العبيني وآخرون ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 44 ، 2015، ص:136.

خلاصة الفصل الأول:

لا ينشأ الالتزام بدين الضريبة لمجرد صدور قانون الضريبة بل يتطلب الأمر نشوء الواقعة المنشئة لها فتكون بذلك المصدر المباشر لنشوء الالتزام والقانون المصدر غير المباشر لنشوئه، ويختلف المكلف قانونا بالالتزام عن المكلف الحقيقي فالأول هو الذي يتحقق بشأنه الواقعة المنشئة للضريبة أما الثاني فهو الذي يتحمل عنه الضريبة، كما يختلف المكلف القانوني بالالتزام عن المكلف بتسديد دين الضريبة وهذا الأخير هو الشخص الذي رتب القانون بشأنه مسؤولية استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية.

وبهدف احكام عملية تحصيل الضريبة ومنع المكلف من التهرب منها فقد رتب القانون الضريبي مجموعة من الالتزامات على عاتق المكلف منها الالتزام بتقديم التصريح الضريبي، والالتزام بالتسجيل والإقرار بتسديد دين الضريبة والالتزام بتنظيم السجلات والاحتفاظ بها وهي من الالتزامات المباشرة أما الالتزامات غير المباشرة فهي الالتزامات التي رتبها القانون الضريبي على الغير ومنها التزامات الوصي والولي والتزامات الورثة والتزامات المحاسب القانوني.

ومن جانب الادارة الضريبية عليها أن تقوم بتفعيل إدارة المخاطر لتمكينها من فهم وتحديد وقياس ومعالجة المخاطر المختلفة وتقليلها إلى أدنى حد ممكن، كما أن الادارة الضريبية لا تعمل بمفردها، ولن تستطيع أداء مهامها بكفاءة وفعالية دون المشاركة الإيجابية من المكلفين في العملية الضريبية، لذا فإن المهمة الأولى لأي إدارة ضريبية تتمثل في تحسين التزام المكلفين الطوعي، كما أنه على الإدارة الضريبية إرساء دعائم الحوكمة الضريبية، لأن هذه الأخيرة تساهم في القضاء على الفساد بكل أنواعه عن طريق تدعيمها للإفصاح والشفافية، التي تزيل البيئة الخصبة للفساد وهي البيئة التي تتميز بالتكتم وانعدام الافصاح عن المعلومات ما يسمح بالقيام بالتلاعبات بكل سرية. وعلى الادارة الضريبية استخدام الأساليب الحديثة لقياس مدى التزام المكلفين وأسباب عدم الإلتزام، مع وضع الآليات المناسبة للتعامل معها مثل نموذج هرم الالتزام المطبق في أستراليا، ونيوزيلندا بنجاح.

الفصـــــل الثـــــاني:

المحـــددات الاقتصـــاديـــة

للالتـــزام الضـــريبي

تمهيد:

إن الأسباب والدوافع المؤدية للغش والتهرب الضريبي متشعبة ومتعددة شأنها شأن الظاهرة بحد ذاتها، و البحث عن أسباب حدوث هذه الظاهرة يعد خطوة من الخطوات نحو إيجاد الحلول الناجعة للتقليل من حجمها، ولعل هذا الأمر ليس باليسير، فليس من السهل الوصول بدقة إلى الأسباب المؤدية بالمكلف للإفلات من دفع الالتزامات الضريبية الواجبة عليه، وهذا راجع إلى التعقد الذي تتصف به الظاهرة وكذا انعدام الدراسات الميدانية حول الغش والتهرب الضريبي في الجزائر. وعموما فإن أسباب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر لا تخرج عن تلك المتواجدة في سائر الدول المتقدمة منها والنامية.

وقد ارتأينا أن نتطرق في هذا الفصل إلى النموذج التقليدي للتهرب الضريبي، وإلى جانب ذلك سنتناول المحددات الاقتصادية للتهرب الضريبي.

1.2- النموذج التقليدي للتهرب الضريبي:

سوف نتطرق في هذا الإطار إلى الدراسات التي قام بها كل من Allingham & Sandmo (1972)، Yitzhaki (1974)، حيث تناولت هذه الأعمال أثر المعالم الضريبية على سلوك الفرد، حيث تعتبر أن الغش الضريبي قرار يتخذه المكلف في ظل عدم التأكد، و بالتالي المعالم التي تؤثر على هذا القرار هي:

- موقف المكلف تجاه المخاطرة[1] .
- معدل الضريبة.
- المستوى الحقيقي للدخل.
- احتمال الكشف من طرف مصلحة الضرائب في حالة الغش.
- العقوبة التي يتعرض لها نتيجة الكشف.

[1] حيث نجد أن هناك ثلاثة اصناف من المكلفين: صنف يحب المخاطرة وصنف يكره المخاطرة و صنف محايد تجاه المخاطرة.

1.1.2- الفرضيات الأساسية للنموذج:

خيار التصريح الضريبي هو قرار في ظل عدم اليقين والسبب في ذلك هو أن عدم التصريح بالدخل الفعلي للسلطات الضريبية لا يؤدي إلى رد فعل تلقائي في شكل غرامة. المكلف لديه خيارين استراتيجيين رئيسيين : يمكن له أن يصرح بالدخل الفعلي أو يصرح بدخل أقل من دخله الفعلي. إذا اختار الاستراتيجية الثانية يواجه نتيجتين محتملتين : ناجح تماما أو غير ناجح في التهرب من دفع الضريبة أي إما أن المكلف لا يُكشف ويكون دخله بعد الضريبة أعلى مما لو قام بالتصريح بالدخل الفعلي أو أن تتم عملية كشف الغش ويتعرض إلى عقوبة وتكون غرامة في الغالب ويكون دخله أقل مما لو تم بالتصريح بالدخل الفعلي[1].

والافتراض الأساسي في هذا النموذج هو أن المكلف لا يتهرب بطريقة عفوية أو آلية وإنما يتهرب عن قناعة وتفكير رشيد وإلمام بسياسات الإدارة الضريبية وبالعقوبات المفروضة على التهرب الضريبي، فسلوك المكلف يعتبر رشيدا –وإن لم يكن أخلاقيا تماما– هدفه الوحيد تعظيم منفعته دون الاهتمام بالانعكاسات السلبية على الصالح العام التي قد تترتب على سلوكه الأناني. وبهذا نقوم بتحليل مشكلة الخيار العقلاني للمكلف الذي يميل إلى عدم الصدق، ونستخدم مصطلح "عقلاني" أو "رشيد" للدلالة على أن الخيار يبنى على أساس كيف، لماذا وكم هي قيمة الغش الضريبي بنفس الطريقة التي يبني بها العون الاقتصادي العقلاني قراراته[2].

نفترض أن دافع الضرائب يقوم بعملية الغش الضريبي إذا كان يعتقد بأن هذا الخيار مربح من الناحية المالية.كما نفترض أيضا أن سلوك دافع الضرائب يتوافق مع بديهية Von Neumann-Morgenstern في ظل عدم التأكد أي في ظل وجود مخاطرة لمتخذ القرار يمكن استخدام معيار القيمة المتوقعة كقاعدة للاختيار، كما نفترض أن دالة المنفعة الخاصة بالمكلف تتعلق بالدخل فقط وتستبعد وجود أشكال أخرى من الثروة، ونفترض أيضا أنها مقعرة وهذا يعني أننا نستبعد حب

---

[1] أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد: 18، 1995، ص: 62.

[2] Luigi Alberto Franzoni, Tax compliance , Encyclopedia of Law and Economics, University of Bologna, Italy,(2008),P:5. Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1271168

المخاطرة، أو أي شخص يقبل رهان غير عادل. والمنفعة الحدية نفترضها موجبة ومتناقصة تماما والتي تعني أن المكلف ينفر من المخاطرة، وفيما يلي قياسات درجة النفور من المخاطرة لـــ PRATT ET ARROW[1]:

مقياس النفور المطلق للمخاطرة $A(k) = -\frac{\mathbb{U}"(k)}{\mathbb{U}'(k)}$

مقياس النفور النسبي للمخاطرة $A(k) = -\frac{\mathbb{U}"(k)\cdot k}{\mathbb{U}'(k)}$

الفرضية الموضوعة على مقياس الكره المطلق للمخاطرة هي أنه يتناقص مع الدخل، وعلى العكس لا توجد أية فرضية حول مقياس الكره النسبي للمخاطرة[2].

النموذج يعتمد على نوع واحد من الضرائب والتي هي ضريبة الدخل ويتجاهل الأنواع الأخرى من الضرائب، ومعدل الضريبة نسبي وليس تصاعدي والدخل الفعلي الخاضع للضريبة معروف من طرف المكلف فقط وغير معروف بالنسبة لمصلحة الضرائب إلا في حالة القيام بعملية التدقيق (وتتطلب هذه العملية جهد ووقت)، وهناك احتمال للتدقيق والذي لا يتأثر بسلوك تصريح المكلف (احتمال خارجي للكشف أي متغيرة خارجية)، وهناك غرامة واحدة فقط تحسب على أساس مقدار الدخل الغير مصرح به. وتكلفة الإلتزام الضريبي للمكلف معدومة، كما يكون النموذج في فترة واحدة فقط.

Elffers (2000) في محاولته لوصف عملية اتخاذ قرار الغش الضريبي، يرى بأن هذا القرار يتحدد بثلاث خطوات من المحتمل أن المتهربين يحتاجون إليها قبل اتخاذ القرار النهائي، ففي الخطوة الأولى يجب أن يكون لدى الفرد الرغبة في الغش، وفي المرحلة الثانية القدرة على تحويل هذه الرغبة إلى السلوك المراد فعله، وأخيرا إذا توفرت كل من الرغبة والقدرة يجب أن يكون للفرد الفرصة لتنفيذ هذا الفعل، وبناءا على ما سبق النظرية التقليدية للغش الضريبي تفترض أن دافع الضرائب لديه الرغبة والقدرة والفرصة.

(1) Allingham, m.g., Sandmo. a, Op.Cit., P :327.
(2) Ibid., P :328.

2.1.2- النتائج الرئيسية للنموذج:

Allingham and Sandmo (1972) بدءا التحليل النظري من خلال افتراض أن دافع الضرائب العقلاني لديه دخل حقيقي خارجي والذي يكون معروف من طرفه وغير معروف بالنسبة للسلطات الضريبية. الادارة الضريبية لديها معدل غرامة تحت تصرفها والتي تقوم بتطبيقه في حالة اتباع المكلف سلوك الغش وتمت عملية الكشف عنه. ويمكن الكشف عن الغش الضريبي للمكلف في حالة قيام مصلحة الضرائب بعملية تدقيقه. هذا العرض من حالة الاختيار لدافعي الضرائب حسب ما اعتبره Allingham and Sandmo (1972) يعني تبسيط الوضع الحقيقي فيما يتعلق بالمعالم الرئيسية: معدل ضريبة t ثابت، احتمال تدقيق p ثابت ومعدل غرامة F ثابت.

إذا صرح المكلف بدخل أقل من دخله الحقيقي، يواجه حالتين هما : الحالة الأولى لا يتم الكشف عليه من طرف مصلحة الضرائب، وهذا يجعل منفعته أعلى مما لو قام بالتصريح بالدخل الحقيقي، أما الحالة الأخرى تتم الكشف عن عملية الغش من طرف مصلحة الضرائب وفي هذه الحالة يعاقب المكلف على هذا الفعل (وعادة ما يكون بغرامة مالية و أحيانا السجن) و في هذه الحالة منفعته تكون أقل مما لو صرح بالدخل الحقيقي. في عملية اتخاذ القرار حول مقدار الدخل المصرح به يدرس المكلف المكاسب و الخسائر المترتبة على هذا التصريح[1].

المطلوب من المكلف هو التصريح بالدخل الفعلي Y لمصلحة الضرائب ويدفع نسبة ثابتة t من الدخل (أي الضريبة)، إذا كان المكلف نزيه فإنه يصرح بالدخل الفعلي Y ويدفع الضريبة وفي هذه الحالة دخل المكلف بعد دفع الضريبة هو Ya يكون:

$$Ya = Y(1-t) \qquad (2.1)$$

حيث: Ya: الدخل بعد دفع الضريبة.

Y: الدخل المصرح به.

t: معدل الضريبة.

---

(1) Bernasconi Michele, Tax evasion and orders of risk aversion, Journal of Public Economics , PP: 123–134 , 1998, P:125.

وفي المقابل يمكن للمكلف أن يغش ويصرح بدخل أقل من دخله الحقيقي Y وليكن Z مبلغ الغش. يواجه المكلف حالتين ممكنتين إما أنه يتعرض للتدقيق أو لا ، وفي حالة عدم تعرضه للتدقيق فإن دخله بعد دفع الضريبة Yb يكون :

$$Yb = Y(1-t) + tZ \qquad (2.2)$$

حيث: Yb: دخل المكلف في حالة الغش وعدم تعرضه للتدقيق.

Z: مبلغ الدخل الغير مصرح به.

ومن جهة أخرى في حالة التدقيق وبافتراض أنه سيتم اكتشاف المبلغ الغير مصرح به Z (مبلغ الغش)، المكلف يلزم بدفع غرامة بمعدل F وهي نسبة من الدخل الغير مصرح به Z . ويكون الدخل الصافي في هذه الحالة $Yc = Y(1-t) - FZ$.

نأخذ أيضا في تحليلنا بالتعديل الذي قدمه Yitzhaki (1974) [1] الذي يفترض أن معدل الغرامة F يكون نسبة من مقدار الضريبة المتهربة tZ بدلا من الدخل الغير مصرح به Z وبالتالي يكون دخل المكلف في حالة التدقيق واكتشاف الغش هو Yc والذي يساوي:

$$Yc = Y(1-t) - FtZ \qquad (2.3)$$

حيث: Yc: دخل المكلف بعد خصم الضريبة في حالة التدقيق.

F : معدل غرامة ثابت.

وبالتالي نلاحظ بشكل عام دخل المكلف بعد استهلاك الضريبة يمكن التعبير عنه أيضا بـــ:

$$C = Y(1-t) + rtZ \qquad (2.4)$$

حيث: C:دخل المكلف بعد دفع الضريبة، والذي هو متعلق بـــمقدار الدخل الغير مصرح به Z و احتمال التدقيق p.

r :معدل العائد من الضريبة المتهربة، يأخذ القيمة 1 أو (F–) حيث يأخذ القيمة 1 في حالة عدم التدقيق، ويأخذ القيمة (F–) في حالة التدقيق.

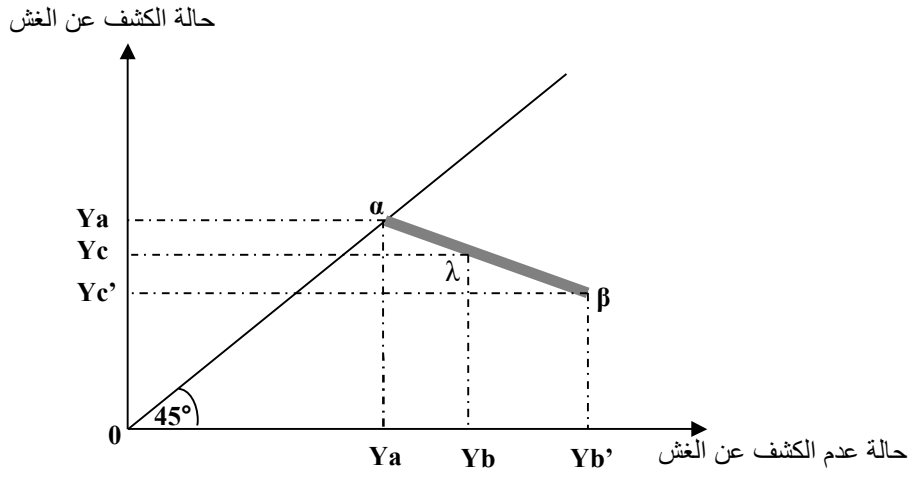
---

(1) Yitzhaki, S. , A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics,* Vol. 3, 201-202,1974,P: 201.

نهتم في هذا القسم بشرح كيفية اتخاذ قرار الغش وكيف يتأثر هذا القرار بالتغيرات الحاصلة في المعالم، ومن أجل ذلك نستخدم الشكل البياني من أجل القيام ببناء خط الميزانية لدافع الضرائب الذي يتكون من جميع النتائج الممكنة لدخل المكلف Y. والمعالم الأخرى (معدل الضريبة، احتمال التدقيق ومعدل الغرامة).

هناك ثلاث خيارات ممكنة للمكلف من أجل القيام بالتصريح بالدخل، حيث يمكنه أن يمتثل امتثالا تاما بالتصريح بالدخل الفعلي Y وبالتالي يكون الدخل بعد استهلاك الضرائب Ya، أو يمكنه أن لا يصرح بقيمة قدرها Z من دخله ويكون الدخل المصرح به X=Y-Z وبعد استهلاك الضريبة يكون إما Yc أو Yb وهذا يتعلق بالكشف أو عدم الكشف. وفي الحالة الثالثة يكون غير صادق ولا يصرح بأي دخل، وبالتالي يكون دخله بعد استهلاك الضريبة إما Yb'=Y أو Yc'=Y(1-t)-FtY وهذا يقابل حالتي الكشف أو عدم الكشف. والشكل البياني رقم**(2.1)** التالي يبين خط الميزانية لدافع الضرائب.

الشكل رقم (1.2): خط الميزانية



Lectures on Public Finance Part2_Chap7, 2014 version , This chapter draws entirely from: Hindriks, J. and Myles G. D. (2006). "Intermediate Public Economics", Cambridge, MA: MIT Press. Electronic copy available at: http://www.ic.keio.ac.jp/en/download/jjwbgsp/description/F7_Tax%20Compliance%20and%20Evasion.pdf, P:06.

على المحور الأفقي تم وضع كل النتائج الممكنة في حالة "عدم الكشف عن الغش" بينما على المحور العمودي تم وضع النتائج الممكنة للدخل الصافي في حالة "الكشف عن الغش"، وعلى افتراض أن المكلف يخفي جزء من دخله الحقيقي Z ويصرح بدخل قدره X=Y-Z ولا يتم كشفه فإن دخله الصافي هو: Yb = Y(1-t) +tZ ، لكن إذا لاحظت مصلحة الضرائب العكس نفترض أنه تتم معاقبته وهذا يقابله دخل قدره Yc = Y(1-t) – FtZ. هذين الحالتين هما احداثيات النقطة λ في الشكل. أما النقطة **α** ذات الاحداثيات {(Y(1-t) ; Y(1-t)} تمثل حالة الصدق المطلق للمكلف والنقطة β ذات الاحداثيات {(Y ; Y(1-t)-FtY)} تمثل الغش المطلق للمكلف، وكل نقطة تقع على القطعة المستقيمة [α β] تمثل مختلف مخرجات الدخل المصرح به، أي عند كل قيمة مصرح بها من الدخل تقابلها حالتين (الكشف وعدم الكشف) [1].

3.1.2- الاختيار الأمثل:

في هذا الاطار نقوم بتحليل القرار الأمثل للغش الضريبي لدافع الضرائب بالنظر إلى تفضيلاته وقيد الميزانية، المكلف يجب عليه اختيار المبلغ الغير مصرح به Z ، ونتيجة لهذا يكون دخله إما Y(1-t) – FtZ باحتمال P والذي يمثل احتمال الكشف، أو Y(1-t) +tZ باحتمال $(1-P)$، في هذه الحالة من عدم التأكد يكون المكلف ملزم باختيار الدخل الغير مصرح به Z من أجل تعظيم منفعتة المتوقعة كما يلي[2]:

$$maxEU = [1-p]\mathbb{U}(\,Y(1-t)+tZ) + p\mathbb{U}(Y(1-t)-\,FtZ)$$

$$maxEU = [1-p]\mathbb{U}(\,Yb) + p\mathbb{U}(Yc) \qquad (2.5)$$

من أجل تحديد مبلغ الدخل الغير مصرح به Z الذي يعظم المنفعة المتوقعة للمكلف لا بد من تعظيم المعادلة (2.5) بالنسبة لـــ Z .

من وجهة نظر أخرى، يمكن للمكلف بالضريبة أن يصرح بجزء من دخله الحقيقي أي يغش، ووفقا لذلك إذا تمت عملية التدقيق يكون الغش عندئذ غير ناجح ويكون المكلف ملزم بدفع مبلغ

---

(1) Bernasconi Michele, Op.Cit., P:127.

(2) Allingham, m.g., Sandmo, Op.Cit., p :325.

الضريبة المتهربة tZ وبالإضافة إلى ذلك يدفع غرامة F كعقوبة على اخفاءه مبلغ الضريبة tZ والتي تقلل المنفعة بـــ (FtZ) وهذا سيخفض المنفعة المتوقعة بـــ P(FtZ) (لأن احتمال التدقيق هو P)، وفي المقابل إذا لم تتم عملية التدقيق يكون عندئذ الغش ناجح ويوفر بذلك المكلف ما مقداره tZ وبالتالي المنفعة المتوقعة تزيد بـــ $(1-P)$tZ $(1-\mathrm{P})$ (لأن احتمال عدم التدقيق هو$(1-\mathrm{P})$.وبالتالي العائد المتوقع من الغش الضريبي للمكلف بالضريبة يكون[1]:

$$Expected\ return\ to\ evasion\ = (1-P)tZ - PFtZ$$
$$= [1-P(1+F)]tZ \qquad (2.6)$$

إذن كل دينار غير مصرح به للإدارة الضريبية يحصل في مقابله دافع الضرائب على عائد قدره: $[1-P(1+F)]t$، هذا العائد يكون موجب إذا وفقط إذا كان $P(1+F)<1$ ،أي إذا كان احتمال التدقيق P ومعدل الغرامة F صغيران، فإذا كان هذا الشرط محقق يمكن اعتبار الغش الضريبي كفرصة لاستثمار مربح. وبالتالي السؤال الذي يطرح نفسه: ما هي نسبة الدخل الغير مصرح به للإدارة الضريبية؟. هنا يأتي دور موقف المكلف بالضريبة تجاه المخاطرة، فإذا كان المكلف بالضريبة يحب المخاطرة فإن نسبة الدخل الغير مصرح بها تكون كبيرة وبالتالي مكسب المكلف يكون كبير لكن في المقابل الخسارة أيضا تكون كبيرة في حالة كشف الغش، ويرجع سبب عدم تصريح دافع الضريبة بكامل الدخل إلى الضرر (disutility) الناتج عن عدم التأكد المرتبط برهان الغش الضريبي، ومن الناحية الفنية يتم قياس الضرر (disutility) من خلال علاوة المخاطرة *RP(Z)* للرهان والتي تعبر عن المبلغ الذي يكون دافع الضريبة على استعداد لدفعه من أجل تجنب المخاطرة المتعلقة برهان الغش الضريبي، وعلاوة المخاطرة مرتبطة بموقف المكلف تجاه المخاطرة[2].

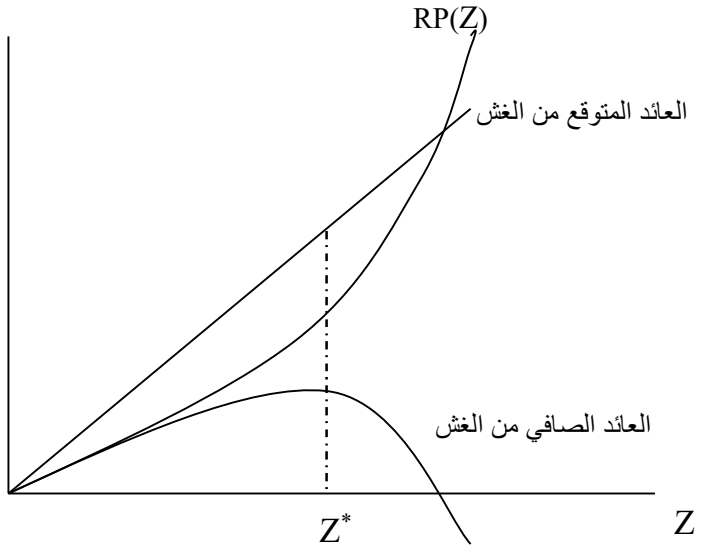
إذا افترضنا أنه من الممكن حساب علاوة المخاطرة، فإن الناتج الصافي للغش الضريبي يكون:

$$Net\ evasion\ gain\ = [1-P(1+F)]tZ - RP(Z) \qquad (2.7)$$

(1) Luigi Alberto Franzoni, Op.Cit., P:6.
(2) Ibid.,P:7.

إذن قرار الغش الضريبي الأمثل نتحصل عليه من خلال الموازنة بين المكاسب والخسائر الناتجة عن عدم التصريح بالدخل الحقيقي، حيث كلما كان مبلغ الاستثمار كبير يكون العائد المتوقع كبير لكن أيضا مبلغ كبير غير مصرح به تقابله مخاطرة كبيرة. والشكل البياني أدناه يوضح المبلغ الأمثل الغير مصرح بهZ^* :

الشكل رقم (2.2): المبلغ الأمثل الغير مصرح بهZ^*

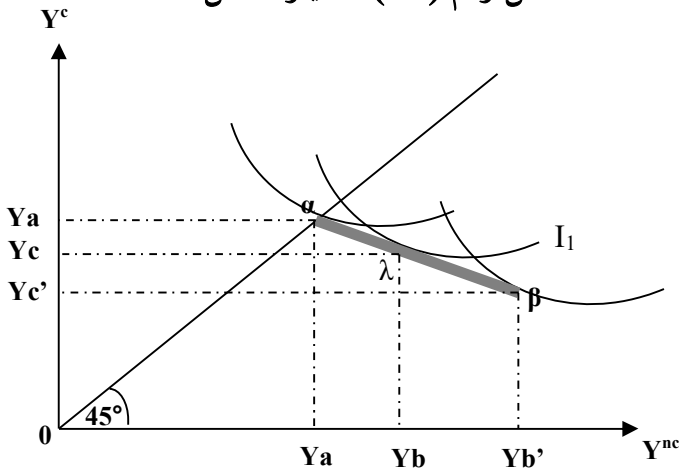


المصدر: Luigi Alberto Franzoni, Op.Cit., P:7

ويمكن حل مشكلة الخيار أي ايجاد الحل الأمثل بيانيا من دالة المنفعة برسم خط الميزانية و مجموعة من منحنيات السواء (حيث كل منحنى سواء يمثل مستويات الدخل في الحالتين الكشف وعدم الكشف التي تعطي نفس المستوى من المنفعة المتوقعة. تفضيل دافع الضرائب I_1 معروض في الشكل (3.2) الذي يختار النقطة λ. وهذه النقطة داخلية يتم التهرب من دفع جزء من الضرائب ولكن هناك جزء من الدخل يتم التصريح به، كما يوجد حلين متطرفين وهما α و β وعندهما يصرح دافع الضرائب بكامل دخله الحقيقي أو عدم التصريح به بالكلية[1].

(1) Bernasconi Michele, Op.Cit., P:127.

الشكل رقم (3.2): الخيار الأمثل للمكلف



المصدر: Lectures on Public Finance , Op.Cit, P:6

الشكل أعلاه يبين القرار الأمثل للمكلف، وبالنظر إلى كل من الافتراضات المذكورة أعلاه في هذا القسم، فإن دافع الضرائب يقرر التصريح بالدخل عند النقطة التي يمس فيها منحنى السواء خط الميزانية.

4.1.2 - التحليل الساكن:

الخطوة التالية تتمثل في شرح أثر التغير في المعالم المتمثلة في احتمال التدقيق، معدل الغرامة، مستوى الدخل ومعدل الضريبة على قرار الغش من أجل ملاحظة التغير في المستوى الأمثل للغش الضريبي. نلاحظ أن التغير في هذه المعالم يؤدي إلى التغير إما في منحنى السواء أو خط الميزانية، وبالتالي يتغير الخيار الأمثل للمكلف ومن أجل فهم التغيرات في منحنى السواء وخط الميزانية يجب معرفة ميل (Slopes) كل منها.

من خلال المعادلة (2.5) يمكن إيجاد ميل منحنى السواء I_1 للشكل (3.2) وهو [1]:

$$Si = -\frac{1-p}{p} \qquad (2.8)$$

نفس الشيء من خلال الشكل رقم (3.2)، نلاحظ أن ميل خط الميزانية هو[2]:

(1) Lectures on Public Finance , Op.Cit., P:7.
(2) Idem.

$$Sb = \frac{Yc - Ya}{Yb - Ya} = \frac{Y(1-t) - FtZ - Y(1-t)}{Y(1-t) + tZ - Y(1-t)}$$

$$Sb = -\frac{FtZ}{tZ} \qquad (2.9)$$

$$Sb = -F$$

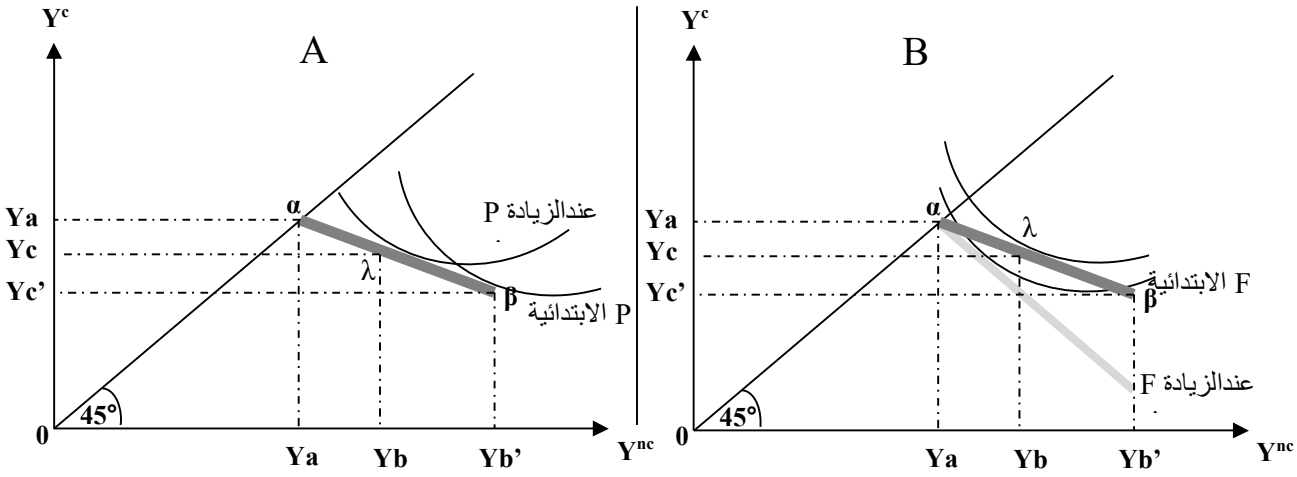
أو بعبارة أخرى ميل خط الميزانية هو مقدار معدل الغرامة المدفوعة، وبمعرفة ميل منحنى السواء وخط الميزانية يمكننا الآن القيام بالتحليل المقارن الساكن والذي سنتناوله في القسم الموالي.

أ. احتمال الكشف و معدل الغرامة كأدوات مثبطة لقرار الغش:

يعتبر كل من احتمال الكشف ومعدل الضريبة كأدوات تلجأ إليها الإدارة الضريبية من أجل الوقوف ضد الغش الضريبي، و يمكننا تحليل أثر التغير في المعلمتين على قرار الغش بيانيا كما يلي: **أولا** نقوم بتحليل أثر التغير في احتمال التدقيق على مستويات الغش الضريبي (الشكلA.4.2). من خلال الشكل نلاحظ أن الزيادة في احتمال التدقيق لا يؤثر على خط الميزانية (المعادلة (2.9)) ولكنه يؤثر على دالة المنفعة وتفضيلات المكلف (المعادلة (2.8)) وهذا ما يجعل ميل منحنى السواء يتغير[1].حيث عند مستوى عالي من احتمال التدقيق يصبح التصريح بكامل الدخل أكثر جاذبية من عدم التصريح، إذن الخيار الأمثل الجديد يتحرك باتجاه α التي تمثل الامتثال التام وهذا منطقي لأن الزيادة في احتمال التدقيق يجعل قرار الغش أكثر مخاطرة تحت فرضية نفور الفرد من المخاطرة وهو ما يعني أن الزيادة في معدل التدقيق يزيد من الامتثال الضريبي للمكلف. **ثانيا:** الشكل (B.4.2) يبين أثر التغير في معدل الغرامة على مستوى الغش الضريبي، ومن خلال هذا الشكل نلاحظ أن الزيادة في معدل الغرامة F لا يؤثر على منحنى السواء كما هو الحال مع احتمال التدقيق لكنه يؤثر على خط الميزانية ويجعله يدور مرتكزا على النقطة α باتجاه نقطة الأصل وبالتالي يصبح أكثر انحدارا إذن الزيادة في معدل الغرامة يؤدي إلى نقطة مثلى جديدة والتي هي أقرب من النقط α التي تمثل نقطة الامتثال التام.

[1] الدالة f(p)=(1-p)/p دالة متناقصة على المجال : [0, 1].

الشكل رقم (4.2):أثر التغير في احتمال التدقيق ومعدل الغرامة على مستوى الغش الضريبي



المصدر: Lectures on Public Finance , Op.Cit, P:9-10

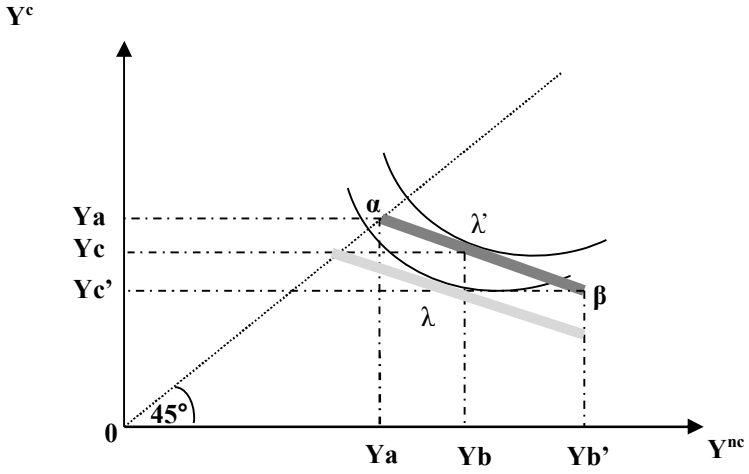
الشكل على الجانب الأيسر يعرض كيف أن التغير في احتمال التدقيق يجعل ميل منحنى السواء يتغير وبالتالي يتحول الخيار الأمثل باتجاه الامتثال الكامل بينما الشكل البياني على اليمين يبين كيف أن الزيادة في معدل الغرامة تجعل خط الميزانية أكثر انحدارا مع بقاء دالة المنفعة نفسها مما يؤدي إلى زيادة الامتثال.

ب. أثر زيادة الدخل على قرار الغش الضريبي:

تحليل أثر التغير في مستوى الدخل على قرار الغش بيانا موضح في الشكل أدناه ، حيث الزيادة في مستوى الدخل يؤدي إلى إنزياح خط الميزانية بشكل مواز لخط الميزانية الأصلي. وإذا افترضنا أن الحل الاصلي الأمثل عند النقطة λ ، وتحت فرضية تناقص النفور المطلق من المخاطرة الخيار الأمثل ينتقل إلى النقطة λ' على خط الميزانية الجديد والنقطة λ' تقع على يمين النقطة λ أي الحل الامثل الجديد تحرك باتجاه النقطة β، وهذا يعني أن الزيادة في الدخل تؤدي إلى الزيادة في الغش الضريبي[1].

(1) Lectures on Public Finance , Op.Cit., P:9.

الشكل رقم (5.2): أثر الزيادة في الدخل على مستوى الغش الضريبي



المصدر: Lectures on Public Finance, Op.Cit., P:10

ج. أثر زيادة معدل الضريبة على قرار الغش الضريبي:

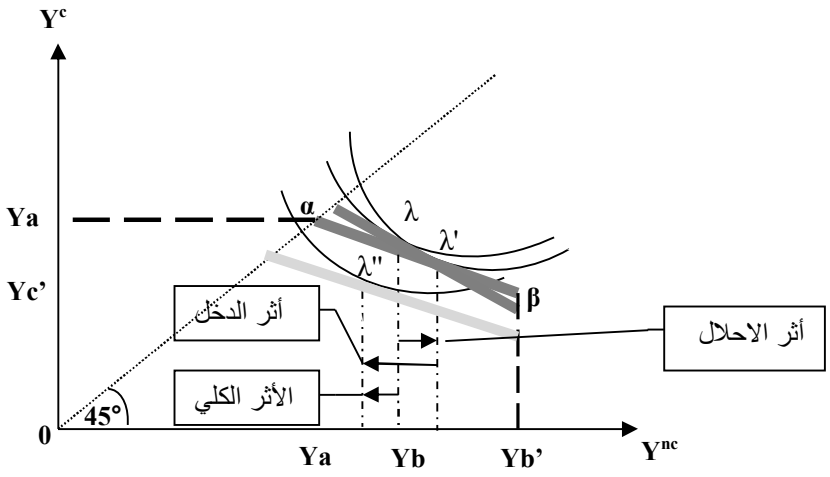
إن الزيادة في معدل الضريبة له أثرين[1]: أثر الدخل و أثر الإحلال، هذا الأخير له أثر عكسي (أي يعمل عكس أثر الدخل) حيث الزيادة في معدل الضريبة t يؤدي إلى زيادة عائد الغش الضريبي، أي إذا تهرب المكلف و لم تتم عملية تدقيقه فإن العائد من هذا الفعل يكون أكبر من العائد الخاص بمعدل ضريبة أقل. وفي ظل هذا الافتراض الزيادة في معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة الغش الضريبي والشكل (6.2) يوضح ذلك، حيث عندما ترتفع t يؤدي ذلك إلى تحرك خط الميزانية ويصبح أقل انحدارا نتيجة أثر الإحلال وإذا افترضنا أن الحل الأصلي الأمثل عند النقطة λ فإن الخيار الأمثل من خلال أثر الاحلال ينتقل إلى النقطة λ' على خط الميزانية الجديد و هذه النقطة تقع على يمين النقطة λ أي الحل الامثل الجديد تحرك باتجاه النقطة β التي تمثل عدم الامتثال التام.

بينما أثر الدخل ينتج من خلال أن الزيادة في معدل الضريبة يؤدي بالمكلف إلى خسارة أكبر في دخله، عند أي مستوى من الدخل X المصرح به وتحت فرضية تناقص النفور من المخاطرة يؤدي هذا إلى تناقص مستوى الغش الضريبي، والشكل البياني (6.2) يوضح ذلك حيث أن الزيادة

(1) Allingham, m.g., Sandmo, Op.Cit., P :330.

في معدل الضريبة يؤدي إلى انزياح خط الميزانية بشكل موازي باتجاه نقطة الأصل (أي إلى الأسفل)مع عدم تغير ميل خط الميزانية (F-)، وإذا افترضنا أن الحل الأصلي الأمثل عند النقطة 'λ، وتحت فرضية تناقص النفور المطلق من المخاطرة الخيار الأمثل (من خلال أثر الدخل) ينتقل إلى النقطة ''λ على خط الميزانية الجديد والنقطة ''λ تقع على يسار النقطة 'λ أي الحل الامثل الجديد تحرك باتجاه الامتثال التام (النقطة α) مع الزيادة في معدل الضريبة.

الشكل رقم (6.2): أثر الزيادة في معدل الضريبة على مستوى الغش الضريبي



المصدر: Lectures on Public Finance , Op.Cit, P:11

في نموذج Allingham and Sandmo (1972) يحدث كل من أثر الدخل والإحلال، في هذا المثال أعلاه أثر الدخل يفترض أنه أعلى من أثر الاحلال. وفي ظل وجود كل من أثري الدخل والإحلال مبلغ الغش الضريبي لا يمكن تحديده. ووفقا لحدوث كل أثر بشكل مستقل فإن التأثير الصافي للزيادة في معدل الضريبة يكون غامض.

هذا عدم التحديد في نموذج Allingham and Sandmo (1972) المتعلق برد فعل المكلف الغشاش الناتج عن التغير في معدل الضريبة، تم التطرق إليه من طرف Yitzhaki في سنة 1974. هذا الأخير تناول مشكل الغش الضريبي في إطار مماثل لما هو عليه في نموذج Allingham and Sandmo (1972)، حيث يرى أن الغموض الناتج عن الزيادة في معدل الضريبة كان نتيجة لافتراض غير واقعي على الغرامة المفروضة F والتي وفقا لـــ Allingham and Sandmo (1972)

افترضا أنها تطبق على مقدار الدخل المتهرب Z وهذا الافتراض الخاطئ أدى بدوره لوجود أثر الإحلال وبالتالي يكون الأثر النهائي للزيادة في معدل الضريبة غامض بسبب هذا الافتراض الخاطئ[1]، وإذا بدلا من ذلك تم فرض معدل الغرامة على الضريبة المتهربة tZ فإن أثر الإحلال يختفي وبالتالي يبقى أثر الدخل فقط. هذه الفرضية المتعلقة بالغرامة على الغش الضريبي هي في الواقع مطبقة في النظام الضريبي الفرنسي[2] ، الأمريكي والإسرائيلي[3].

بعبارة أخرى Allingham and Sandmo (1972) افترضا أن الغرامة تطبق على مبلغ الدخل الغير مصرح به بدلا من الضريبة المتهربة وبالتالي مبلغ الغرامة لا يتأثر بالتغير الحاصل في الضريبة أي الزيادة في معدل الضريبة يزيد فقط في العائد من الغش، بينما تكلفة الغش الضريبي تبقى نفسها أي الغرامة تبقى ثابتة كما هو الحال قبل الزيادة ومن أجل توضيح ذلك نأخد المثال التالي : ليكن على سبيل المثال دافع الضريبة يواجه معدل ضريبة قدره 10% ومعدل غرامة F على مبلغ الدخل الغير مصرح به Z وعلى افتراض أن المبلغ المتهرب هو 100دج وبالتالي يوفر دافع الضريبة من الغش مبلغ قدره 10دج ويتعرض لغرامة في حالة كشف الغش والتي تطبق على مبلغ الدخل الغير مصرح به ويكون مقدار الغرامة هو: F·100 دج . والآن نفترض أن معدل الضريبة يزيد من 10% إلى 20% من منظور دافع الضرائب تضاعف العائد من الغش عند نفس القيمة للمبلغ الغير مصرح به 100دج وبالتالي هنا يوفر من الغش مبلغ قدره 20دج بدلا من 10دج أما الغرامة تبقى نفسها في كلتا الحالتين لأن مبلغ الدخل الغير مصرح به بقي ثابت 100دج وهذا يعني بدوره أن الزيادة في معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة العائد من الغش الضريبي. بينما في التعديل الذي أجراه Yitzhaki (1974) يفترض أن معدل الغرامة F يطبق على مبلغ الضريبة المتهربة tZ وعلى سبيل المثال إذا دافع الضرائب لم يصرح بدخل قدره 100دج عند معدل ضريبة قدره 10% فإنه يكسب

---

(1) Sandmo Agnar, The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, National Tax Journal,Vol. 58, N°. 4, pp. 643-663,2005, P :647.

(2) Bazart Cécile. Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables administration fiscale. Revue française d'économie. Volume 16 N°4, 2002, P : 176 .

(3) Sean Christopher Turner, Essays on crime and tax evasion, A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in the Andrew Young School of Policy Studies of Georgia State University ,2010, P: 62.

10 دج لكنه يواجه خطر غرامة قدره F دج[1] وبافتراض أن معدل الضريبة ارتفع من 10% إلى 20% إذن العائد من الغش يزيد نسبيا (عند نفس القيمة من المبلغ الغير مصرح به 100دج)، بينما مبلغ الغرامة تضاعف أيضا [2] عند مستوى الضريبة الجديد ، وهذا يعني بدوره أن الزيادة في معدل الضريبة لا يزيد فقط في العائد من الغش ولكن أيضا يزيد في تكلفة الغش الضريبي.

لكن الواقع يبين غير ذلك، حيث أن وجهة النظر السائدة يحملون الضريبة المسؤولية على التصرفات المنحرفة، حيث أن الزيادة في معدل الضريبة ينتج عنه زيادة تناسبية في تحفيز المكلف على قرار الغش والعامل الوحيد الذي يحدد مقدار هذه الزيادة في السلوك المنحرف هو درجة نفور المكلف من المخاطرة[3].

5.1.2- ايجابيات وسلبيات النموذج التقليدي:

النموذج التقليدي يفترض أن احتمال التدقيق متغيرة خارجية بينما هو في الواقع مرتبط بالتصريح الضريبي الذي يقدمه دافع الضرائب، أو بعبارة أخرى في العالم الحقيقي هناك تقنيات أكثر كفاءة بكثير من التدقيق العشوائي وهذه التقنيات تجعل احتمال التدقيق متغيرة داخلية[4].

كما أن النموذج التقليدي لا يستوعب التنوع في السلوك الإنساني وذلك بعدم أخذه بعين الاعتبار طائفتان من المكلفين هما: طائفة المتهربين دائما بصرف النظر عن حساب المكاسب والخسائر وطائفة الملتزمين دائما بصرف النظر عن حسابات الرشادة الاقتصادية[5].

الميزة الايجابية في النموذج التقليدي هو أنه لا يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين معدل الضريبة ومعدل الغرامة ومعدل التدقيق، ففي العالم الحقيقي معدل الضريبة يعين من طرف الحكومة، احتمال التدقيق يعين من طرف الادارة الضريبية في حين أن معدل الغرامة يحدد من طرف المحاكم – ضمن المعايير التي تحددها التشريعات–، وفي معظم الحالات هذه المؤسسات لها أهداف مستقلة

---

(1) لأن الغرامة تطبق على الضريبة المتهربة وهي: F · 10% ·10=F إذن مبلغ الغرامة هو F دج .

(2) الغرامة تطبق على الضريبة المتهربة أي: FtZ ، من قبل كانت F دج والآن أصبحت 2F دج.

(3) Bazart Cécile, Op.Cit., P :176 .

(4) أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

(5) المرجع السابق، ص: 106.

عن بعضها البعض وبالتالي هذه الأهداف لا تكون جزء من استراتيجية مشتركة، وهذا بدوره يؤثر على تصور دافع الضرائب حول تأثير كل معلمة.

ناقشنا في هذا القسم الفرعي النموذج التقليدي للتهرب الضريبي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن كل من احتمال الكشف والعقوبات لهما علاقة طردية مع الالتزام الضريبي بينما معدل الضريبة له تأثير غامض على الالتزام الضريبي والذي يمكن أن يكون إما ايجابي أو سلبي تبعا لحدوث وشدة كل من أثر الدخل وأثر الإحلال، و في القسم الفرعي الموالي نناقش تأثير هذه المعالم على الالتزام الضريبي من خلال الاستدلال بنتائج الدراسات الحديثة في هذا المجال.

2.2- العوامل الإقتصادية :

العوامل الاقتصادية المحددة للالتزام الضريبي تتعلق بالإجراءات التي ترتبط بالعوائد والتكاليف الناتجة عن الامتثال الضريبي من عدمه. وفي الأقسام الفرعية التالية سوف نتطرق إلى محددات الإلتزام الضريبي المرتبطة بالعوامل الاقتصادية والتي هي: معدلات الضريبة، التدقيق الضريبي، معدل الغرامة ومستوى الدخل.

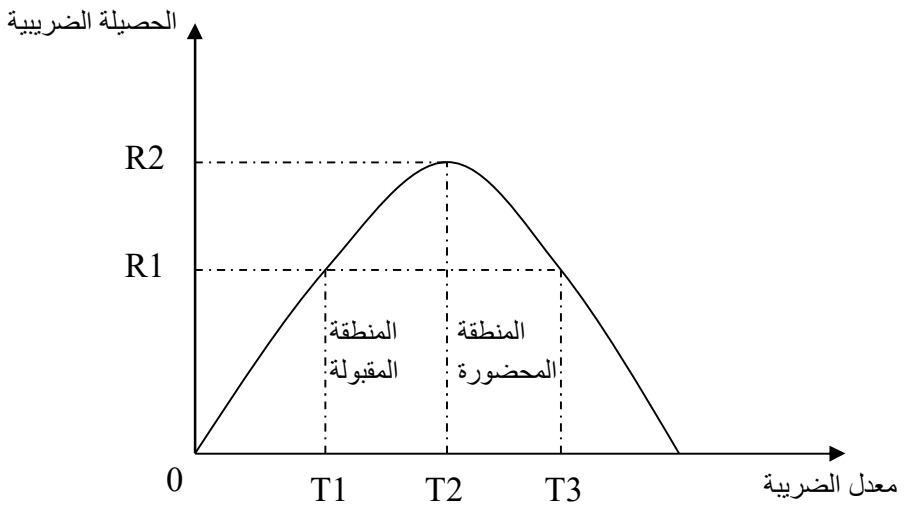
1.2.2- سعر (معدل) الضريبة:

يقصد بسعر الضريبة النسبة المئوية التي يتم اقتطاعها من الوعاء كضريبة. و يتوقف مدى فاعلية سعر الضريبة كأداة للحد من أو منع التهرب الضريبي على العلاقة بين سعر الضريبة والتهرب الضريبي، أو ما إذا كان ارتفاع سعر الضريبة هو سبب في التهرب الضريبي أم لا.

بقيت هذه العلاقة من الموضوعات الجدلية فيما بين الباحثين و لم يصلوا فيها إلى نتيجة قاطعة نهائية، فمن ناحية هناك اعتقاد عام على أن ارتفاع سعر الضريبة هو السبب الأساسي للتهرب الضريبي. وعلى الجانب الآخر تقر الدراسات النظرية المتعلقة بالتهرب الضريبي بأن زيادة أو ارتفاع أسعار ضرائب الدخل لا تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي بل إلى زيادة الالتزام الضريبي. فهل يمكن القول أن ارتفاع سعر الضريبة تعتبر أحد عوامل التهرب الضريبي؟.

ساد الاعتقاد لزمن طويل أن أسهل الطرق لزيادة الحصيلة الضريبية هي من خلال رفع سعر الضريبة، استنادا لعلاقة طردية قائمة بين سعر الضريبة وحصيلتها، إلى أن جاء الاقتصادي الشهير Lafer Arther الذي أكد على وجود علاقة جدلية عكسية بين سعر الضريبة وحصيلتها، بمعنى ارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة دائما إلى زيادة الحصيلة الضريبية، لأنه عند سعر ضريبة معين أسماه Lafer المعدل الأمثل سوف تصل الحصيلة الضريبية إلى أقصى كمية ممكنة، فإذا ما تجاوز سعر الضريبة هذا المعدل الأمثل حدث انعكاس في العلاقة بين سعر الضريبة وحصيلتها وبدأت الحصيلة بالانخفاض كلما ارتفع سعر الضريبة[1]، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل(7.2): منحنى Lafer



المصدر: موفق الخليل، أمجد سالم القويدر، أثر الهيكل الضريبي على النشاط الاقتصادي في الأردن خلال الفترة 1980- 2001، مرجع سبق ذكره، ص:77.

لذلك إن مبالغة المشرع في سعر الضريبة المفروضة على المكلف بشكل غير متناسب منطقيا مع مقدرته التكليفية، من شأنه أن يزيد العبئ النفسي لتلك الضريبة عليه وينفره منها، ومن ثم فقد

[1] موفق الخليل و أمجد سالم القويدر، مرجع سبق ذكره، ص:77.

يسعى للتخلص من أدائها بأية وسيلة كانت، إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة، أو عن طريق التهرب من أدائها.

ويؤكد بعض الفقهاء على أن السعر المرتفع للضريبة يقضي على الحصيلة، لأنه يسبب ضخامة التضحية المؤداة من قبل المكلف، بما يترتب عليها من ازدياد الشعور النفسي بثقلها وبالطبع مع ضرورة توافر العوامل الأخرى المساعدة على زيادة التهرب الضريبي.

وقد ركزت توصيات صندوق النقد الدولي للبلدان الأسيوية، التي تسير على خطى الإصلاح الضريبي على خفض سعر الضرائب، وذلك للآثار الايجابية التي تجنيها الدول جراء ذلك، ومنها زيادة معدلات الالتزام الضريبي، وتخفيف الأعباء على الادارة الضريبية والمكلفين على السواء[1].

ومن خلال النموذج النظري الذي قدمه Allingham and Sandmo (1972) توصلا إلى أن الزيادة (أو النقصان) في معدل الضريبة له أثران متعاكسان هما: أثر الدخل وأثر الإحلال، وهذا ما ينتج عنه غموض حول أثر الزيادة في معدل الضريبة على الغش الضريبي وكما هو الحال في هذا النموذج النظري، هناك جدل كبير في الدراسات التجريبية حول تأثير معدل الضريبة .

من خلال الدراسة التي أجراها Tanzi في عام 1980 استخدم نموذج اقتصادي قياسي من أجل تفسير العلاقة بين المعدل الحدي للضريبة و الغش الضريبي بإستخدام البيانات الكلية للولايات المتحدة الأمريكية ووجد أن هناك علاقة إيجابية بين معدل الضريبة و الغش الضريبي وفقا لبياناته[2]. بينما من خلال الدراسة التي قام بها Clotfelter (1983) والتي تعتبر أول دراسة عملية اعتمدت على بيانات برنامج قياس التزام دافع الضرائب TCMP (Taxpayer Compliance Measurement Program) [3] توصل من خلالها إلى وجود ارتباط بين معدل الضريبة ومقدار

---

(1) Azizul Islam, Issues in Tax Reform, Asia Pacific Devlopment Journal,Vol.8, N°01, 2001,P:07.

(2) Clotfelter, C. T., Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns, *The Review of Economics and Statistics*, LXV(3), 1983, P:364.

(3) تم إيقاف هذا البرنامج من قبل الكونغرس الأمريكي في سنة 1995 بسبب التكاليف المرتفعة التي كان يتطلبها (ولعل هذا هو السبب

الدخل المصرح به (سلوك الالتزام)، حيث وجد أن مرونة المعدل الحدي للضريبة[1] بالنسبة للدخل المصرح به بالإقرار يتراوح بين 0.515 إلى 0.844 ويعني هذا أنه إذا كان معدل الضريبة 30% مثلا، فإن تخفيض هذا المعدل بنسبة 10% ليصبح 20% سيترتب عنه انخفاض متوقع في الدخل المصرح به بشكل متدني بنسبة 5-8%.

وفي دراسة قام بها لطفي (1991) ركز فيها على قياس وتحليل حساسية عدم التزام المكلفين، وقد حدد ثلاث عوامل فقط للقيام بدراسته وهي سعر الضريبة ونظام الرقابة في الادارة الضريبية، ودرجة التعقيد في القوانين الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة تم اجراء دراسة تحليلية مقارنة بين ثمان دول من بينها مصر، وتوصل إلى أن سعر الضريبة من العوامل المؤثرة في عدم الالتزام ولكنها غير دائمة التأثير، بمعنى يوجد في السويد مثلا درجة منخفضة من عدم الالتزام إلا أن لديها أسعار ضريبية عالية[2].

Alm et al. (1992) توصلوا إلى نتائج مماثلة باستخدام بيانات لتجارب مخبرية لتقدير استجابة الأفراد للتغيرات في معدل الضريبة، الغرامة، احتمال التدقيق بالإضافة إلى التغيرات في الانفاق الحكومي. خلال عدة دورات للتجربة أدخلت تغييرات في السياسة الضريبية بما في ذلك تغيير سعر الضريبة (10%، 30%، 50%)، وأظهرت النتائج أنه عند زيادة معدل الضريبة فإن الامتثال الضريبي للمشاركين ينخفض أي الغش الضريبي يزيد. نتائج مماثلة تم التوصل إليها من طرف Friedland et al. (1978) من خلال تجربة غير فيها معدل الضريبة من 25% إلى 50%، وأيضا Collins and Plumlee (1991) عندما غير معدل الضريبة من 30% إلى 60%.

في عدم وجود برامج مماثلة خارج الولايات المتحدة الأمريكية) حيث كان يوفر هذا البرنامج قاعدة بيانات سمحت للباحثين بإجراء دراسات في مجال التهرب الضريبي ومحدداته خلال تلك الفترة .

[1] المعدل الحدي للضريبية يقصد به النسبة المؤوية من كل دينار إضافي مكتسب من طرف المكلف ويدفعه كضريبة.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 1312.

Chiarini et al. (2008) استخدم بيانات لسلسلة زمنية لضريبة القيمة المضافة المتهرب من دفعها في ايطاليا خلال الفترة 1980-2004 وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين التهرب ومعدل الضريبة[1]، و توصل إلى نفس العلاقة الايجابية بين التهرب ومعدل الضريبة من خلال دراسات كل من (, Masson and Calvin (1984) ,Whitte and Woodbury (1985) Pommerehne and Weck (1996) ,Caroll (1998),Sillamaa and Veall (2000), and Knoblett(2001) ,Fisman and Wei (2004),Torgler (2006), Ali,Cecil .(Gorodnichenko et al. (2009)

خلافا للنتائج المتوصل إليها سابقا هناك دراسات أخرى توصلت إلى أن هناك علاقة سلبية بين معدل الضريبة والغش الضريبي وفي مقدمتهما التحليل النظري الذي قدمه Yitzhaki (1974). ولعل أكبر رد على النتائج التي توصل إليها Clotfelter (1983) كان من طرف Feinstein (1991) الذي استخدم نفس مصدر البيانات TCMP للسنوات 1982 و 1985 وهذه الفترة شهدت تغيير في معدل الضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصل إلى أن هناك علاقة سلبية بين الغش الضريبي ومعدل الضريبة.

Alm et al. (1995) حاولوا من خلال دراستهم استكشاف العوامل الرئيسية التي تؤثر على التهرب الضريبي في إسبانيا، واعتمدوا في ذلك على تجربة مخبرية غيروا فيها معدل الضريبة (10%، 30%، 50%) ، وأظهرت نتائج دراستهم أن معدلات الضريبة المرتفعة تقابلها مستويات عالية من الالتزام الضريبي (على التوالي 14%، 24%، 31%).

كما استخدم Kamdar (1995) برنامج قياس التزام دافع الضرائب TCMP خلال دورة 1971 وتوصل إلى أن المعدل الحدي للضريبة المرتفع يقابله تهرب ضريبي منخفض، كما أن نتائج هذه الدراسة لا يمكن تعميمها لأن العينة التي أخذت عام 1971 في برنامج قياس التزام دافع الضرائب TCMP لم تتضمن دافعي الضرائب ذوي الدخل المرتفع الذين يواجهون معدل ضريبي عالي[2].

---

(1) Chiarini, B., Marzano, E. and Schneider, F. , Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy , *IZA Discussion Paper*, No: 3447, 2008, P : 289.

(2) Kamdar, N. , Information Reporting and Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data , *Atlantic Economic Journal*, Vol. 23 (4), 278-92,1995 ,P :290.

وتوصل إلى نفس العلاقة السلبية بين التهرب ومعدل الضريبة من خلال دراسات كل من: Alm et al. (1990) ,Feinstein (1991), Joulfaian (2009).

وفي المقابل توصلت دراسات أخرى مثل (Baldry (1987), Porcano (1988), Joulfaian and Rider (1996) إلى أن معدل الضريبة ليس له أي تأثير على الالتزام الضريبي.

في حين لا يزال أثر معدل الضريبة غير محسوم (إيجابي، سلبي، ليس له أثر) على الغش الضريبي، يرى Kirchler et. al (2008) أن درجة الثقة بين المكلف والحكومة له دور رئيسي في توجيه أثر معدل الضريبة على الالتزام الضريبي، حيث عندما تكون الثقة منخفضة يعتبر المكلف معدل الضريبة العالي كمعاملة غير عادلة وهو محاولة لأخذ ما هو حق له مما يؤي إلى زيادة عدم الامتثال الضريبي، بينما عندما يكون مستوى الثقة عالي يمكن أن تفسر عند نفس المستوى من معدل الضريبة كمساهمة للمجتمع والتي تعود بالفائدة على كل أفراد المجتمع[1].

وباختصار تشير الدراسات إلى أن معدل الضريبة له تأثير مختلط على الالتزام الضريبي أي تخفيض معدل الضريبة لا يزيد بالضرورة دائما الامتثال الضريبي (Kirchler et. al., 2008) والزيادة في معدل الضريبة لا يقلل بالضرورة دائما سلوك الامتثال الضريبي (Allingham and Sandmo, 1972) .

وبناءا على ما تقدم يمكن القول أن مدى كفاءة استخدام سعر الضريبة (زيادة أو نقصا) كأداة للحد من التهرب الضريبي هي علاقة غير واضحة وتحتاج إلى دراسات تحليلية لكل دولة على حدى لاختلاف الظروف في كثير من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها. ولا يجب الاعتماد على دراسة حالة دولة معينة لتعميم النتائج على الحالات الأخرى. وفي القسم الفرعي التالي نناقش كيفية تأثير التدقيق الضريبي على الامتثال.

---

(1) Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. , Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology,* 2008, P:216.

2.2.2- التدقيق الضريبي:

التدقيق الضريبي يتضمن فحص حسابات المكلفين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، إذ يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة نتيجة النشاط وتحتوي على نتائج كافة العمليات التي تمت على إختلاف أنواعها خلال الفترة وأن ذلك كله قد تم طبقا لما يقضي به التشريع الضريبي[1].

كما يعني التدقيق الضريبي العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة التصريح الضريبي وذلك بمضاهات بياناته مع العناصر الخارجية. فهو لا يتعلق بتجميع بسيط للأخبار أو للمعلومات عن نقطة معينة من التصريح أو الوضعية الضريبية للمكلف بل يتعلق بفحص شامل ونقدي يتضمن تحقيقات معمقة، وهذه تدخل في منطق الرقابة الخارجية. وهذا التدقيق قد يكون وفقا لطبيعة الحال إما تدقيقا في المحاسبة التي يكون المكلف بالضريبة ملزما بمسكها، وإما تدقيقا معمقا للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية، والذي يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين مداخيل المكلف بالضريبة المعلنة في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته[2].

ويعد التدقيق الضريبي فحصا يهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن المكلف قد أعد إقراره الضريبي طبقا لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو التكاليف، كان من الواجب إضافته أو حذفه. وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتضمن كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والتكاليف وفقا لوجهة النظر الضريبية.

---

[1] مصطفى عبد الحسين علي المنصوري، مدى موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد: 01، 2015، ص: 63.

[2] رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص: 129-130.

كما تكمن أهمية الفحص في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبة في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا لجنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وزيادة الحصيلة الضريبية، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.

يعتبر التدقيق الضريبي أحد أهم السياسات التي تستخدمها الادارة الضريبية للوقوف ضد الغش الضريبي، ويصبح رادعا أمام المكلفين قبل القيام بعملية الغش الضريبي عندما يتولد لدى المكلف الشعور بأن عملية التدقيق الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش وما يتبع ذلك من عقوبات.

كما أن التدقيق الضريبي الفعال يؤدي إجراء التعديلات اللازمة في حالة اكتشاف عدم الالتزام الضريبي للمكلف، وله دور في التأثير على المكلفين الذين تم تدقيقهم ليكونوا أكثر التزاما في المستقبل، كما يعمل أيضا على التزام المكلفين بشكل عام.

ويتوقف احتمال كشف عملية الغش الضريبي على كفاءة الادارة الضريبية في إجراء عملية التدقيق فمع ضعف الادارة الضريبية يضعف احتمال كشف عملية الغش ومع ارتفاع كفاءة الادارة الضريبية ترتفع امكانية كشف الغش ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها تزيد عملية الغش الضريبي بانخفاض احتمال الكشف وتنخفض مع احتمال كشف مرتفع.

أخذ التدقيق الضريبي اهتمام العديد من الباحثين وفي مقدمتهم Allingham and Sandmo (1972) حيث توصلا إلى انه كلما كان احتمال التدقيق مرتفع كلما حفز هذا دافعي الضرائب على التصريح بدخلهم الحقيقي.

كما تشير الدراسات إلى أن نظام التدقيق ومعدل التدقيق يلعبان دورا هاما ودورهما الرئيسي هو زيادة الامتثال الضريبي، معدل التدقيق[1] ودقة عملية التدقيق يمكن أن تجعل المكلفين أكثر

[1] معدل التدقيق يحسب على أساس عدد التصريحات الضريبية التي تم تدقيقها مقسوم على عدد التصريحات الكلي للمكلفين لمصلحة الضرائب.

حذرا في عملية التصريح الضريبي الخاصة بهم، مما يدفع المكلفين إلى التصريح بكل دخولهم من أجل تجنب الغرامة الناتجة عن عدم التصريح بالدخل الحقيقي. في المقابل المكلفين الذين لم يسبق لهم أن تم تدقيقهم قد يميلون إلى التصريح بدخل أقل من دخلهم الحقيقي.

أغلب الدراسات السابقة توصلت إلى وجود ارتباط إيجابي بين احتمال التدقيق والالتزام الضريبي ومن بين هذه الدراسات نجد (Witte and Woodbury (1985), Spicer and Hero (1985) , Crane and Nourzad (1986) , Chang et al. (1987), Dubin et al. (1987), Beck et al. (1991), Pommerehne and Weck (1996), Slemrod et al. (2001), Trivedi et al. (2004), Kleven et al. (2010)) ، وفي المقابل هناك دراسات توصلت إلى عدم وجود تأثير لاحتمال التدقيق على الالتزام الضريبي ومن بينها (Beron et. al. (1988), Gërxhani and Schram (2006), Falseta et al. (2010)) ، ومن خلال دراسة قام بها Mittone (2006) توصل إلى أن أثر احتمال التدقيق على الالتزام الضريبي عكسي.

وجد Butler (1993) أن التدقيق الضريبي يمكن أن يغير سلوك الامتثال من السلبي إلى الايجابي، Slemrod, Blumenthal and Christian (1998) قاموا بالتحقيق في العلاقة بين احتمال التدقيق ورد فعل دافعي الضرائب[1]. ووجدوا أن سلوك دافعي الضرائب يتأثر بمستوى الدخل واحتمال التدقيق وتوصلا إلى أنهما يلعبان دور معنوي في تحديد سلوك الغش الضريبي .Andreoni et. al (1998) وجدا أن تجربة التدقيق السابقة والاتصال المستمر (العلاقة) مع مصلحة الضرائب تؤثر وتزيد الامتثال بين دافعي الضرائب.

وفي دراسة حديثة قام بها Eisenhauer (2008) اختبر محددات الالتزام بالخصوص التفضيلات الأخلاقية والنفور من المخاطرة واحتمال التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن الأفراد الذين يعملون لحسابهم الخاص يكونون انتهازيين اتجاه التهرب أكثر من المجموعات الأخرى وخاصة في ظل

[1] استخدموا الاقرارات الضريبية لدافعي الضرائب لمدة سنتين لمقارنة الاختلافات في التصريح بالدخل والالتزام الضريبي من خلال عينة عشوائية من المكلفين.

احتمال تدقيق منخفض. واقترحت الدراسة أيضا أنه نظرا لزيادة الغش في الولايات المتحدة الأمريكية أصبح التدقيق أكثر أهمية وكوسيلة للتقليل من عدم الامتثال[1].

من وجهة نظر أخرى، Evans, Carlon and Massey (2005) درسوا الامتثال الضريبي للشركات الصغيرة والمتوسطة في أستراليا، هدفهم كان اختبار العلاقة بين القيد في السجلات للشركات الصغيرة والمتوسطة والتعرض المحتمل لمشاكل الإمتثال الضريبي. افترضت الدراسة أن الإلتزام الضريبي المنخفض للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة قد يشجع اكثر مصلحة الضرائب على زيادة التدقيق والتحقيقات، هذه الدراسة وجدت أن تاريخ التدقيق " Audit hystory"، بما في ذلك تواتر التدقيق، نتيجة التدقيق، ونوع التدقيق لأصحاب الأعمال الصغيرة له تأثير غير مباشر ومهم على الالتزام الضريبي (من حيث حفظ السجلات و المستندات). كما توصلوا إلى نتيجة مفادها أن الهدف الأساسي لأصحاب المشاريع الصغيرة والمتوسطة من القيام بالحفظ في السجلات الخاصة بهم هو الامتثال الضريبي وليس جزءا من ادارتهم لأعمالهم. وبالتالي الزيادة في التدقيق يحفز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على بذل المزيد من الجهد للحفظ في السجلات المناسبة[2].

Bergman (1998) اختبر سلوك الالتزام في الارجنتين وتوصل إلى أنه إذا زاد عدد عمليات التدقيق واحتمال الكشف سيشجع دافعي الضرائب على الامتثال للقوانين الضريبية والتصريح بدقة عن دخلهم[3] ، وتوصل أيضا إلى أن التخفيض في عمليات التدقيق والمراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب في الأرجنتين سنة 1980 حفز المكلفين على الغش الضريبي. إذن النتائج التي توصل إليها Bergman (1998) توافق الطرح النظري بأن الخوف من الكشف يؤثر على سلوك الامتثال ويتضح من Bergman (1998) أيضا أن احتمال الكشف يلعب دورا هاما في احداث سلوك الامتثال.

---

(1) Eisenhauer, J.G, Ethical preferences, risk aversion, and taxpayer behaviour, *The Journal of Socio-Economics,* 37,2008, P :45.

(2) Evans, C., Carlon, S., and Massey, D. Record keeping practices and tax compliance of SMEs. *eJournal of Tax Research,* 3(2),2005 *,P:*288.

(3) Bergman, M. Criminal law and tax compliance in Argentina: Testing the limits of deterrence. *International Journal of the Sociology of Law,* 26, 1998, P :63.

Beron et. al. (1988) توصلوا إلى نتائج مغايرة حيث وجدوا أن التدقيق ليس له ارتباط معنوي مع الغش لجميع الفئات التي شملتها الدراسة حيث يكون التدقيق أكثر فعالية في تعريض دافعي الضرائب للغرامة بدلا من تشجيعهم على التصريح بالدخل الحقيقي الحالي .

وباختصار من خلال الدراسات السابقة يتضح أن التدقيق الضريبي يلعب دورا هاما في زيادة الامتثال الضريبي، أي معدل التدقيق ودقة عمليات التدقيق من المحتمل أنها تشجع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم أكثر صدقا، لكن زيادة معدل التدقيق عند مستوى منخفض من معدل الغرامة لا يؤثر على قرار الالتزام الضريبي للمكلف، بينما في حالة وجود معدل مرتفع للغرامة فإن ارتفاع معدل التدقيق يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي نتيجة التفاعل الايجابي بين معدل الغرامة ومعدل التدقيق. وسوف نتطرق في الجزء الفرعي الموالي لتأثير معدل الغرامة على الالتزام الضريبي.

3.2.2- معدل الغرامة:

إن العقوبات الضريبية من الادارات المكلفة بالتحصيل الضريبي تؤدي دورا مزدوجا. الأول تجاه القائمين بالغش الضريبي، تؤدي العقوبات دورا تأديبيا وردعيا يسمح باسترجاع المبالغ الواجب تحصيلها، والثاني تجاه مجموع المكلفين. فالعقوبات الضريبية ليست هدفا في حد ذاتها، إنما هي وسيلة لتحقيق غاية معينة وهي ضمان الإلتزام بالقوانين الضريبية، ويشبه البعض: العقوبات الضريبية "بالعصا الغليظة"، فكلما كانت العصا غليظة، كلما أمكن التفاهم مع المكلفين، أي قلت احتمالات استخدامها، فالعقوبات لا تهدف فقط لتحقيق الردع، ولكن تهدف أيضا إلى إشعار الجمهور بأن هناك مكلفين ملتزمين، وأن هناك آلية للرقابة على الالتزام.

كما أن شعور بعض المكلفين بعدم التزام البعض الآخر، وعدم تعرضهم للعقوبة المقررة لعدم الالتزام بسبب عدم وجود آلية فعالة للرقابة على الالتزام، أو لضعف العقوبات المقررة في هذا الشأن، يؤدي إلى فقدهم الثقة في تفعيل الرقابة على المكلفين، وتطبيق العقوبات بحزم على غير الملتزمين.

Allingham and Sandmo, (1972) من خلال نموذجهما النظري توصلا إلى أن غرامات أعلى تجعل الغش الضريبي أكثر تكلفة لدافعي الضرائب وبالتالي من المفترض أن يخفض المكلف من الغش الضريبي، وبإفتراض هذه النتيجة فإن المرء يتساءل لماذا لا تزيد أو ترفع الحكومات معدل العقوبات بشكل غير محدد أو لا نهائي كي تقضي على التهرب؟ وللإجابة على هذا التساؤل هناك على الأقل سببين لذلك أحدهما هو الحاجة إلى جعل العقاب يتناسب مع الجريمة والآخر يرتبط باعتبارات المساواة أو الإنصاف. وبشكل افتراضي فإن السبب الأول من هذين السببين يعد السبب الأقوى في وضع قيود أو حدود على حجم العقوبات، وقد لا يرغب أي فرد أن يرى غيره وقد تم تنفيذ عقوبة السجن مدى الحياة عليه لتصرفات تتعلق بالتهرب الضريبي، وهو ما يبدو غير عادل[1].

أيضا من خلال الدراسة التجريبية التي قام بها Witte and Woodbury (1985) وجدا علاقة عكسية معنوية بين معدل الغرامة والغش الضريبي[2]، وتوصل إلى نتائج مماثلة كل من (Friedland et al.(1978), Grasmick and Scott (1982) , Crane and Nourzad (1986) , Becker et al. (1987), Beck et al. (1991) ,Alm et al. (1992) ,Park and Hyun (2003), Hasseldine et al. (2007)).

وعلى النقيض من ذلك وجدت دراسات تجريبية أخرى علاقة طردية بين الغرامة والغش الضريبي، حيث ترى أن الأثر الردعي للغرامات قد لا يعمل، و يمكن أن يكون له آثار غير مرغوب فيها كانتشار الفساد والرشوة ويؤدي إلى المزيد من التهرب الضريبي، وعلى سبيل المثال دراسة Fjeldstad and Semboja (2001) حيث توصلا إلى وجود علاقة ايجابية من خلال دراسة استبيانية أجريت في تنزانيا[3].

---

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، مصر،2006، ص:201.

[2] Witte, A. D., and Woodbury, D. F, "The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax", *National Tax Journal,* Vol. 38, 1985, P:9.

[3] Fjeldstad, O. H. and Semboja, J,"Why People Pay Taxes: The Case of the Development Levy in Tanzania", *World Development,* Vol. 29,2001, P : 2070.

في حين هناك العديد من الدراسات لم تؤيد الأثر الردعي للغرامة، Pommerehne and Weck- Hannemann (1996) توصلا إلى أنه لا يوجد تأثير لمعدل الغرامة عند مقارنتهما للالتزام الضريبي في مختلف ولايات سويسرا خلال ثلاث سنوات[1]. Ali et al. (2001) قاموا بتحليل سلوك الامتثال لدافعي الضرائب في أمريكا خلال الفترة الممتدة بين 1980-1995. في هذه الفترة ارتفع معدل الغرامة من 5% إلى 30% على التهرب الضريبي وتوصلا إلى أنه على العموم الزيادة في معدل الغرامة ليس له تأثير على الالتزام الضريبي، ومع ذلك كان رد فعل أصحاب الدخول المرتفعة والمنخفضة على نحو مختلف، في حين أن أصحاب الدخول المنخفضة لم تظهر أي تأثير في الامتثال بينما كان رد فعل أصحاب الدخول المرتفعة هو زيادة طفيفة في المدفوعات الضريبية[2].

في الاطار الحالي لتفسير مسألة الغرامة، في "مناخ عدائي" يمكن أن ينظر إليها على أنها جزء من لعبة "الشرطة واللصوص" بينما في "مناخ تعاوني" فإنه يمكن أن ينظر إليها على أنها عقاب على سلوك يضر بالمصلحة العامة للمجتمع وبالتالي ترتبط الغرامة بالثقة في السلطات وقوة السلطات. حيث يمكن أن ينظر إلى الغرامة المنخفضة جدا على أنها مؤشر لضعف السلطات وبأنها غير قادرة على السيطرة على المتهربين، وبالتالي تنخفض ثقة المكلفين الصادقين في السلطات، كما أن الغرامة قد تكون غير عادلة في حالة عدم التزام المكلف لا إراديا بسبب خطأ ناتج عن غموض في القوانين الضريبية وأيضا الغرامة العالية جدا يمكن أن تزعزع الجزائية وتكون سببا في أن المتهرب من الضريبة يحاول استرجاع الخسارة الكبيرة التي تعرض لها من خلال الغرامة وبالتالي يمكن أن يتهرب من دفع الضريبة في الاستحقاقات الضريبية اللاحقة[3].

تزايد التهرب الضريبي نتيجة زيادة الغرامة يضعنا أمام التساؤل التالي: كيف ينبغي تقييم الغرامة حتى تكون فعالة؟ من ناحية ينبغي أن تكون الغرامة مرتفعة بما فيه الكفاية لتقليل القيمة المتوقعة

---

(1) Pommerehne, W. and Weck-Hannemann, H. , "Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland", *Public Choice,* Vol. 88,1996, P :168.

(2) Ali, M. M., Cecil H. W. and Knoblett J. A, "The Effects of Tax Rates and Enforcement Policies on Taxpayer Compliance: A Study of Self-Employed Taxpayers", *Atlantic Economic Journal,* Vol. 29, 2001, P :196.

(3) Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. (2008). Op.Cit., P: 212-213.

للتهرب الضريبي وضمان تأثير ردعي على دافعي الضرائب، ومن ناحية أخرى إذا كانت الغرامة مرتفعة جدا فإنه ينظر إلى النظام الضريبي على أنه ظالم وغير عادل وبالتالي يحاول المكلف بالضريبة اتباع أي طريقة لتجنب دفع الضريبة[1]، أيضا حتى تكون الغرامة فعالة يجب ارفاقها بنظام تدقيق فعال.

ومن بين العوامل التي تجعل الغرامة فعالة أيضا هو اختلاف هيكل الغرامة حسب موضوع الضريبة ونوع المكلف بالضريبة، هذا يعني أن معدل الغرامة يجب أن يختلف حسب موضوع الضريبة مثلا: ضريبة الدخل الفردية، ضريبة الدخل على رأس المال، ضريبة القيمة المضافة ...إلخ، ويجب التفريق بين معدلات الغرامة لكل موضوع ضريبة لأنواع مختلفة من عدم الالتزام مثل: عدم ايداع التصريح بالدخل أو التصريح بالدخل في الوقت المحدد مع عدم التصريح بالدخل الحقيقي أو عدم مسك السجلات والدفاتر والفواتير والايصالات ...إلخ، وأيضا يجب أن يختلف معدل الغرامة حسب نوع المكلفين وهذا يتوقف على تصرفات التهرب فإذا بعض المكلفين تهربوا عمدا من دفع الضرائب فإن معدل الغرامة المطبق عليهم يجب أن يكون أعلى بكثير من المكلفين الذين تهربوا من دفع الضريبة بطريقة غير عمدية [2].

تكاد تجمع أغلب الدراسات النظرية والتطبيقية على أن رفع مستوى العقوبة يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للمكلف، غير أن تشديد العقوبة لا يتم بمعزل عن اجراءات الكشف والرقابة والتدقيق التي تعزز احتمالات التعرف على المتهربين، فإذا كانت زيادة العقوبات تؤدي إلى انخفاض في التهرب الضريبي، فإن زيادة احتمالات الكشف تؤدي أيضا إلى تحقيق نفس النتيجة، ومن هنا ينظر العديد من الاقتصاديين لهاتين الوسيلتين كبدائل في المعركة ضد التهرب الضريبي[3]، ومن هنا تطرح اشكالية أي استراتيجية تختارها الحكومة أو الادارة الضريبية؟

---

(1) Nicoleta Barbuța-Mișu (2011), A Review of Factors for Tax Compliance, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati,2011, P: 72.

(2) Idem.

(3) أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

يبدوا من الطبيعي أن نستنتج بما أن زيادة احتمالات الكشف تعتبر زيادة تكلفة (على سبيل المثال تعيين الكثير من مفتشي الضرائب) ولكن زيادة العقوبات تعتبر غير مكلفة نسبيا لأن الغرامات هي مجرد تحويلات، لذلك فإن الاستراتيجية المثلى تنطوي على دفع احتمالات الكشف إلى الصفر والعقوبة في مستوى لا نهائي.

وبافتراض هذه النتيجة فإن المرء يتساءل لماذا لا تزيد أو ترفع الحكومات معدل العقوبات بشكل غير محدد أو لا نهائي كي تقضي على التهرب الضريبي، لكن في الواقع العملي العقوبات التي تفرض على التهرب الضريبي هي بوجه عام عقوبات ثانوية أو ضئيلة[1].

بالإضافة إلى ما سبق ذكره حول وجوب أن تتناسب العقوبة مع الجريمة المرتكبة، هناك في الواقع شك كبير في صحة ما تفترضه النماذج النظرية من أن فرض العقوبة مسألة بسيطة تتحكم فيها الحكومة كليا وبأدنى تكلفة، فليس صحيحا أن زيادة العقوبة تتم على عكس زيادة احتمال الكشف بدون تكاليف، لأن عقاب المتهربين من طرف الحكومة مكلف ماديا من أوجه عديدة حيث يشتمل على نفقات القبض على المتهربين والتحقيق معهم ومحاكمتهم وحراستهم وإعاشتهم داخل السجون فضلا عن الخسارة الاجتماعية التي تترتب على تحول هؤلاء المتهربين من منتجين إلى معالين[2]. وسوف نتطرق في الجزء الفرعي الموالي لتأثير مستوى الدخل على الالتزام الضريبي.

4.2.2- مستوى الدخل:

إن الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي إذا ما كان يعاني من ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني انقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله كاملا قدر المستطاع. أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيدا، فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعا على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعا للتهرب من الضريبة وسيقوم بأدائها.

---

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص: 201.

[2] أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

كما تظهر دراسات مختلفة أن الميل للغش الضريبي يتأثر بمستوى دخل المكلف، ولكن نتائج هذه الدراسات متباينة بشأن تحديد إيجابية أو سلبية العلاقة بين الغش الضريبي ومستوى الدخل. أحد الاحتمالات لوجود هذه التناقضات هو وجود ارتباط بين مستوى الدخل ومتغيرات الالتزام الأخرى، ولاسيما صعوبة فصل أثر مستوى الدخل من أثر معدل الضريبة، أيضا هناك ارتباط قوي بين مستوى الدخل ومصدر الدخل والذي من الممكن أيضا أن يؤدي إلى نتائج مختلطة[1].

وعلى الرغم من الادعاءات السلبية والايجابية لمستوى الدخل على الالتزام الضريبي، هناك دراسات وجدت أن تأثير مستوى الدخل على الالتزام الضريبي غير معنوي، وعلى سبيل المثال الدراسة التي أجراها Park and Hyun (2003) على كوريا الجنوبية وتوصلا إلى أن الدخل ليس له تأثير معنوي على الالتزام الضريبي[2]، بينما Andreoni et. al. (1998) وجدوا أن تأثير الدخل على الامتثال في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة غير معنوية. كما أشارت نتائج الدراسة التي قام بها Chan *et. al.* (2000) إلى أن مستوى الدخل ليس له علاقة مع الامتثال الضريبي للمكلفين في الولايات المتحدة الأمريكية وهوكونغ[3].

وجد Jackson and Milliron (1986) أن مستوى الدخل له تأثير مختلط وغير واضح على الامتثال، وعلى الرغم من أنهما لم يبينا بشكل واضح أسباب هذه النتيجة، إلا أنهما يريان أن الأنظمة الضريبية في الدول قد تسهم في نتائج غير متناسقة وعلى سبيل المثال معدلات الضريبة التصاعدية قد تشجع الجماعات ذات الدخل المرتفع على الغش بدلا من الفئات ذات الدخل المنخفض لأن معدل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة مرتفعين للفئات ذات الدخل المرتفع مما

---

(1) Ken Devos, Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, Springer Dordrecht Heidelberg London New York, 2014,P:84.

(2) Park, C., and Hyun, J.K, Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modelling,* 25, 673-684,2003, P:681.

(3) Chan, C.W., Troutman, C.T., and O'Bryan, D., An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from United States and Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,* 9(2), 83 –103,2000, P :94-95.

يجعل الالتزام الضريبي أعلى في مجموعة الدخل المنخفض[1]، والجدول الموالي يلخص بعض النتائج السابقة حول العلاقة بين مستوى الدخل والامتثال الضريبي.

الجدول رقم (1.2): نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين مستوى الدخل والالتزام.

المتغيرة	الباحثين	النتائج المتوصل إليها
مستوى الدخل	Frank and Dekeyser Meulders (1977)	أصحاب الدخول المرتفعة أكثر تهربا في بلجيكا.
	Mason and Lowry(1981)	أصحاب الدخول المتوسطة أكثر امتثالا من أصحاب الدخول المنخفضة.
	Wallschutzky (1984)	أصحاب الدخول المرتفعة في أستراليا هي الأكثر تهربا من دفع الضريبة.
	Witte and Woodbury (1985)	أصحاب الدخول المتوسطة أكثر امتثالا من ذوي الدخول المنخفضة والمرتفعة.
	Christian and Gupta (1993)	مستوى الدخل له ارتباط سلبي مع التهرب.
	Andreoni *et al* (1998)	تأثير الدخل على الالتزام غير واضح.
	Chan et. Al (2000)[2]	مستوى الدخل ليس له علاقة مع الامتثال لدافعي الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية وهوكونغ.
	Mohani (2001)	أصحاب الدخول المتوسطة والعالية أقل التزاما في ماليزيا.
	Park and Hyun (2003) [3]	مستويات الدخل ليس لها تأثير على الالتزام في كوريا الجنوبية.

المصدر: Mohani, A, *Personal income tax non-compliance in Malaysia*,Op.Cit.,P: 45

ومن خلال نتائج الدراسات السابقة يمكن ملاحظة أن هناك ثلاث فئات من المكلفين فيما يتعلق بتأثير متغيرة مستوى الدخل على الالتزام الضريبي وهي:1- الأغنياء أقل التزاما،2 - أصحاب

[1] Mohani Abdul, *Personal income tax non-compliance in Malaysia*, PhD thesis. Victoria University: Melbourne, Australia,2001, P :45.

[2] Chan, C.W., Troutman, C.T., and O'Bryan, D. (2000).,Op.Cit.,P :94-95.

[3] Park, C., and Hyun, J.K. , Op.Cit., P:681.

الدخول المنخفضة أقل التزاما 3- أصحاب الدخول المتوسطة أكثر التزاما. و بناءا على هذه النتيجة يجب الاشارة إلى أن أصحاب الدخول المنخفضة وأصحاب الدخول المرتفعة هم فئات الدخل التي قد تحتاج لتكون مستهدفة من قبل السلطات الضريبية في عمليات التدقيق لأنهم أقل التزاما، لكن هاتين الفئتين قد تمثلان نسبة صغيرة. لذلك تشير دراسات أخرى إلى أن التدابير الردعية من الأفضل أن تمس غالبية واسعة من الطبقة المتوسطة لتحسين الالتزام الضريبي[1].

خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا من خلال هذا الفصل النموذج التقليدي للتهرب الضريبي الذي قدم من طرف Allingham & Sandmo (1972) والذي يشكل حجر الأساس للدراسات الحديثة، ومن خلال هذا النموذج توصل الباحثان إلى أن الزيادة في كل من احتمال التدقيق، معدل الغرامة، مستوى الدخل له تأثير سلبي على مستوى الغش الضريبي، بينما أثر الزيادة في معدل الضريبة وجد أن له تأثير غير محدد على الغش الضريبي بسبب وجود كل من أثر الدخل (الزيادة في معدل الضريبة تؤدي بالمكلف إلى خسارة أكبر في دخله) وأثر الإحلال (الزيادة في معدل الضريبة يؤدي إلى أن الغش يكون أكثر ربحية مما يفتح الشهية للمكلف من أجل الغش) وهذا تحت فرضية تناقص درجة النفور من المخاطرة، وبهذا فإن الأثر الصافي لزيادة سعر الضريبة يكون غامض بسبب التأثير المتعارض لأثري الإحلال والدخل، هذا عدم التحديد في النموذج تم التطرق إليه من طرف Yitzhaki في سنة 1974. حيث تناول هذا الأخير مشكل الغش الضريبي في إطار مماثل لما هو عليه في نموذج Allingham & Sandmo (1972) لكن في الحالة التي تكون فيها معدل الغرامة مطبق على قيمة الضرائب المتهرب من دفعها وليس الدخل المتهرب منه، وتوصل إلى أن لسعر الضريبة تأثير سلبي على الغش الضريبي.

كما استعرضنا من خلال الجزء الثاني من هذا الفصل التحقيقات التجريبية التي أجريت في مجال التهرب الضريبي فيما يخص المحددات التقليدية، ووجدنا أن الدراسات التي تناولت معدل الضريبة كمحدد للتهرب الضريبي نتائجها لم تكن حاسمة حول طبيعة العلاقة بين معدل الضريبة والتهرب

(1) Ken Devos,(2014), Op.Cit., P:85.

الضريبي، ومع ذلك نلاحظ أنه من خلال الدراسات (عدد الدراسات التي أجريت وليس نوعية الدراسات) نرجح أن هناك علاقة إيجابية وبالتالي من المتوقع أن الزيادة في معدل الضريبة قد يؤدي إلى زيادة التهرب من دفع الضريبة، أما فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت التدقيق الضريبي ومعدل الغرامة على العموم تدعم وجود علاقة سلبية بينها وبين التهرب الضريبي، حيث أن كل من التدقيق الضريبي ومعدل الغرامة يجعل الغش الضريبي أكثر تكلفة، أما فيما يخص الدراسات التي عالجت تأثير مستوى الدخل على التهرب الضريبي كانت نتائجها غير متسقة، وعلى العموم أغلب الدراسات ترجح بأن المكلفين الأقل دخلا والمكلفين الأعلى دخلا هم الأكثر تهربا، بينما المكلفين الذين لهم دخل متوسط أكثر التزاما.

ناقشنا في هذا الفصل محددات الالتزام الضريبي من منظور اقتصادي بحت، حيث من خلال الدراسات السابقة يمكن القول أن معدل الضريبة، التدقيق الضريبي، معدل الغرامة ومستوى الدخل هي عوامل تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي لدافعي الضرائب. وفي الفصل الموالي (الثالث) نناقش محددات الالتزام الضريبي من منظور غير اقتصادي.

الفصـــــل الثـــــــالث:

المحـــددات الغيـــر اقتصـــادية

للإلتـــزام الضـــريبي

تمهيد

في حين أن بعض الدراسات اعتمدت على المعيار الاقتصادي لتحفيز سلوك الالتزام الضريبي من خلال المفاضلة بين التكاليف والعوائد الاقتصادية المترتبة عن عدم الالتزام الضريبي، هناك دراسات أخرى ركزت على عوامل أخرى غير اقتصادية لتحفيز سلوك الالتزام الضريبي ومن بين هذه العوامل نجد العوامل المؤسسية، المعايير الاجتماعية، الثقافية والديمغرافية.

واستنادا إلى دراسة Jackson and Milliron (1986) أشار إلى أربعة عشر متغيرة رئيسية في دراسته للالتزام الضريبي، وهذه المتغيرات هي: العمر، الجنس، التعليم، مستوى الدخل، مصدر الدخل، تأثير الأقران، المستوى الأخلاقي، العدالة الضريبية ، التعقيد الضريبي، الاتصال مع الإدارة الضريبية، الغرامة، احتمال الاكتشاف ومعدل الضريبة. وفي نموذج موسع قام به Fischer et al. (1992) والمعروف بنموذج Fischer والذي اعتمد على دراسة Jackson and Milliron (1986) صنف العوامل الأربعة عشر إلى أربع مجموعات:

- العوامل الديمغرافية (مثل العمر والجنس)
- التوجه والتصورات (المستوى الأخلاقي، تصورات العدالة والإنصاف للنظام الضريبي، تأثير الأقران)
- العوامل المؤسسية (تعقيد النظام الضريبي، الاتصال مع الادارة الضريبية، العقوبات، احتمال الاكتشاف ومعدل الضريبة)
- عوامل توفر فرصة عدم الالتزام الضريبي (التعليم، مستوى الدخل، مصدر الدخل و المهنة).

وقد ارتأينا أن نتطرق في هذا الفصل إلى العوامل المؤسسية، العوامل الاجتماعية، العوامل الثقافية، والعوامل الديمغرافية.

1.3- العوامل المؤسسية:

في حين أن دافعي الضرائب يتأثرون بالمخاوف الاقتصادية البحتة إما بالغش أو عدم الغش، تشير الدراسات إلى أن العوامل المؤسسية تلعب دورا هاما في اتخاذ قرار الإلتزام من عدمه والعوامل المؤسسية التي سوف نناقشها في هذا القسم تتمثل في كفاءة الادارة الضريبية، الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار في القانون الضريبي، الفساد الضريبي، الثقة في الحكومة، تصورات الانصاف والعدالة.

1.1.3- كفاءة الادارة الضريبية:

إن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة،و لكن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوءها، لذلك على الدولة أن تسعى أولا لتحسين الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها والتثبت من صحة تنفيذها للنظام الضريبي القائم قبل أن تتجه إلى تقييم وتغيير تشريعاتها الضريبية. فقد يغنيها تحسين الادارة الضريبية مشقة التغيير الشامل للنظام الضريبي. بينما العكس غير صحيح حيث لا يجدي التغيير الشامل للنظام الضريبي في معظم الحالات لو كان العيب يرجع إلى ضعف مستوى الادارة الضريبية[1].

تعتبر الادارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الادارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل على الغش الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الادارة الضريبية إلى ضعف الامكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الادارة وذلك لنقص المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية.

إن كفاءة الادارة الضريبية له دور كبير في التأثير على درجة الالتزام الضريبي، لأن هذه الادارة هي أول من يتعامل مع النصوص الضريبية، وغالبا ما تكون قد تولت إعدادها، وتتصدى باستمرار لتفسير هذه النصوص ولها دور كبير في تبسيط (أو تعقيد) الاجراءات الضريبية.

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 1998، ص: 251-252.

إن قيام الادارة الضريبية بدورها في تفسير القوانين واللوائح التنفيذية يعكس مدى كفاءتها في إصدار التفسيرات الملائمة والواضحة بحيث لا تتضارب تفسيراتها بخصوص الحالة الواحدة أو الحالات المتشابهة. كما أن عدم كفاءة الادارة الضريبية يمكن ان يتجسد من خلال إهمال الادارة الضريبية لإصدار التعليمات اللازمة لموظفيها من أجل توحيد المعاملة الضريبية للمكلفين في كافة فروعها المنتشرة على مستوى الدولة، أو أن بعض الموظفين لا ينفذون ما تصدره الادارة من تعليمات موحدة بشأن أسس تقدير الوعاء الضريبي مثلا. وكذلك تمارس الادارة الضريبية سلطة تقديرية واسعة في عملية فرض وتحصيل الضريبة، وقد تتجاوز حدود سلطتها أو تتعسف في تطبيق القانون الضريبي، أو تميز في المعاملة الضريبية بين المكلفين ذوي المراكز القانونية المتساوية، وقد تلجأ إلى التقدير الجزافي لإيرادات المكلف وتهدر دفاتره دون مقتضى. كما أن الصعوبات والتعقيدات العديدة في مجال الاجراءات الضريبية يزيد من تكلفة التزام المكلفين ويضيع عليهم الكثير من الجهد والنفقات، مما ينتج عنه زيادة الدافع نحو عدم الالتزام الضريبي.

ويلعب التقدم التكنولوجي خصوصا في مجال الحاسب الآلي دورا متزايدا في تسهيل إنجاز أعمال الجهاز الإداري للضريبة وسرعتها، وهناك توجهات في الدول المتقدمة وبعض الدول النامية في استخدام شبكة الاتصال الداخلي(Intranet) في القيام بعملية تقييم الضريبة وتقريرها وإجراء التعديلات أو تغيير كل ما يتعلق بمحتواها مما يقلل مقدار الخطأ، ويحقق الاتصال المباشر والفوري لدافعي الضرائب بالجهاز التنظيمي للضرائب، ويرفع من سرعة وكفاءة الجهاز الإداري للضريبة.

إن قوة الإدارة الضريبية أو ضعفها يترتب عليه مجموعة من الآثار المهمة والمتمثلة إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل ايرادات الدولة كاملة، أو الخلل في الأداء، وبالتالي ضياع الكثير من حقوق الدولة وإفلات المكلفين من التزاماتهم الضريبية[1].

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المقومات الواجب توافرها في الإدارة الضريبية حتى تكون ناجحة في أداء مهامها، ومن أهم تلك المقومات:

---

[1] رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:31.

- توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، وأيضا توافر نظم الرقابة الفعالة والسريعة ومنح الأجور والحوافز المناسبة لموظفي الإدارة الضريبية بما يشجعهم على أداء أعمالهم بأمانة، وكذلك تزويد الإدارة الضريبية بالتكنولوجيا الحديثة اللازمة لرفع مستوى خدماتها[1].
- مما لا شك فيه أن الإدارة الضريبية تعتمد- بالدرجة الأولى- في أداء وظائفها ومهامها على كوادر بشرية تتجسد في موظفيها الذين يمثلونها في تعاملها مع جمهور المكلفين (المجتمع الضريبي)، وبناءا عليه يقع على عاتق هؤلاء الموظفين وخصوصا الفنيين منهم أو المتخصصين في الضرائب عبئ نجاح التشريع الضريبي وتحقيق الإدارة الضريبية – كمنظومة- لأهدافها ومهامها المرجوة منها على أكمل وجه.
- تعتمد الإدارة الضريبية أيضا على موارد وإمكانات مادية تهيئ لها الوصول إلى المكلفين بأسهل وأسرع الطرق، وذلك من خلال أنظمة وتجهيزات الاستعلام الضريبي (ولعل من أهمها أجهزة الحاسب الآلي) .

ومن الوقائع الملموسة على الصعيد العالمي أن الإدارات الضريبية في الدول النامية تعاني بشكل عام من ضعف واضح وملموس على جميع الأصعدة وفي مختلف المجالات[2]:

فعلى صعيد الإمكانات البشرية، هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية في الدول النامية، فإما أن يكون العدد كبيرا وفائضا عن الحاجة الحقيقية لعمل الإدارة مما يسبب تضخما في النفقات الوظيفية وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضرائب، أو أن يكون العدد أقل من حاجة الإدارة، مما يؤثر سلبا على كفاءتها وينجم عن ذلك ضياع للحصيلة الضريبية.

كما تعاني الإدارات الضريبية في الدول النامية من الضعف الأدائي للعاملين فيها، سواء من حيث تدني مستوى الخبرات العملية والعلمية والمالية والضريبية لموظفيها والعاملين لديها، أو من

---

[1] البطريق يونس أحمد ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 141-142.

[2] المرجع السابق، ص: 142-145.

حيث عدم توافر أجهزة الاستعلام الضريبي السليمة القادرة على تحديد عدد المكلفين وحجم الأنشطة الخاضعة للضريبة التي يزاولونها بدقة، أو من حيث ضعف الصلاحيات الممنوحة لجهاز الضرائب لضبط التهرب ومكافحته.

أما على صعيد الإمكانات المادية فينسب للإدارة الضريبية –شأنها شأن معظم الإدارات العامة– في الدول النامية ضعف مستوى الإمكانات المادية المتاحة أو عدم استغلالها بالشكل الصحيح، فالعمل في هذه الإدارات لا يزال يعتمد على الطرق التقليدية في المحاسبة والاستعلام من خلال أعمال يدوية.

هناك نقاش في الأدبيات عن كيفية التشغيل الفعال للنظام الضريبي من قبل السلطات الضريبية للتأثير الأمثل في سلوك الالتزام الضريبي، كما أنه لم يتم التوصل إلى اتفاق حول هذه المسألة التي يرى الباحثون أنها تختلف من بلد إلى آخر.

Hasseldine and Li (1999) يريان أن الحكومة والسلطة الضريبية باعتبارهما السلطة الرئيسية تحتاج أن تكون فعالة بشكل مستمر في إدارة النظام الضريبي من أجل التقليل من الغش الضريبي، حيث تلعب الحكومة دورا محوريا من خلال تصميم النظام الضريبي نفسه، وأيضا من خلال الآليات المعتمدة لإنفاذ القانون الضريبي[1].

بالإضافة إلى ذلك أشار Roth et. al. (1989) إلى أنه من أجل زيادة مستوى الإلتزام الضريبي وتعظيم الايرادات الضريبية يجب على الحكومة في البداية أن يكون لديها نظام ضريبي عملي[2] يعمل على التقليل من الغش الضريبي.

كما أشارت دراسة أجراها Richardson (2008) أيضا أن دور الحكومة له تأثير إيجابي ومعنوي في تحديد موقف المكلف تجاه الضريبة حيث حاول من خلال دراسته التحقيق في محددات الغش الضريبي عبر 47 دولة (بما في ذلك الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الأرجنتين،

---

(1) Hasseldine, J., and Li, Z., More tax evasion research required in new millennium Crime, Law and Social Change, 31 (1),1999 , P: 93.

(2) يجب على الحكومة أن تتخذ الصلاحيات المناسبة (الجمع والتقييم) لإدارة النظام الضريبي.

تايلاند، كندا، شيلي والبرازيل) وتوصل إلى أنه على الحكومة أن تزيد من سمعتها و مصداقيتها من أجل الحصول على الثقة من دافعي الضرائب[1].

وفي دراسة قام بها (2012) Brouno and Feld هدفوا من خلالها إلى بحث العلاقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الالتزام الضريبي من قبل دافعي الضرائب يأتي من خلال تعامل السلطة الضريبية باحترام معهم، وأن استخدام الإجبار في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضرائب يتهرب بطرق مختلفة. كذلك بينت الدراسة أن العلاقة طردية بين معاملة السلطات الضريبية باحترام لدافعي الضرائب وبين التزامهم الضريبي، بمعنى أنه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد ذلك على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية بكاملها سواء السلطات الضريبية أو دافعي الضرائب.

وباختصار على الرغم من أن الدراسات السابقة لم تتمكن من تقديم نتائج قاطعة بشأن قياس أثر كفاءة الادارة الضريبية على الالتزام الضريبي ومع ذلك فقد ناقش باحثون من دول مختلفة هذه المسألة ورأى بعضهم أن دور كفاءة الادارة الضريبية مهم في إحداث الإلتزام الضريبي وخاصة في أنظمة التقييم الذاتي، وفي القسم الموالي نناقش تأثير الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار في القانون الضريبي على الإلتزام الضريبي.

2.1.3- الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار في القانون الضريبي:

لا أحد ينكر أن الأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، ولكن قد يصل هذا التعقيد إلى درجة الغموض، بحيث يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوي الاختصاص فهمه و إدراكه، لذلك يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطا وسهلا وواضح المعالم، وأن يكون خاليا من التعقيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الإخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزينة العمومية للدولة. والنظام الضريبي الأبسط هو النظام الذي يخفض من تكاليف الالتزام

(1) Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17(2), 67-78,2008, P :74.

بالقانون الضريبي من خلال التقليل في الوقت المخصص لحفظ السجلات ومعرفة القوانين وتحضير التصريحات الضريبية والالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق التي قد تتطلب من المكلف الاستعانة بالخبراء ذوي رواتب لمساعدتهم على الالتزام بقواعد النظام الضريبي التي قد تؤدي إلى زيادة هذه التكاليف في حال زيادة تعقيد النظام الضريبي.

والغموض في صياغة التشريع الضريبي لا يسهم فقط في التأثير على مبادرة المكلفين للامتثال الطوعي لمتطلبات النظام الضريبي في الدولة فحسب، بل إن الأمر قد يصل إلى التأثير على عملية صناعة القرار الاقتصادي للدولة، من خلال الآثار المترتبة على عدم الالتزام الضريبي، والصعوبة في تحديد الإيرادات الضريبية المتوقعة للخزينة العامة[1].

وتعود بعض الأسباب التي تؤدي إلى غموض القانون الضريبي إلى تسرع المشرع في إصدار التشريعات الضريبية دون تركيزه على سياسات وأهداف محددة يسعى لتحقيقها من وراء تلك التشريعات، أو عدم مراعاته للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في الدولة، وما ستشهده تلك الجوانب من تطورات مستقبلية، ويقع ذلك غالبا لعدم أخذ المشرع مشورة الخبراء المختصين وموظفي الادارة الضريبية ودافعي الضرائب قبل إصداره تلك التشريعات.

تعددت مفاهيم تعقيد النظام الضريبي وفقا لحاجات الأطراف المختلفين ومصالحهم أو وجهات نظرهم، مما أدى إلى عدم القدرة على تحديد تعريف واضح ومحدد لتعقيد النظام الضريبي، حيث عرفه Evans 2013 حسب وجهات نظر متعددة[2]:

- بالنسبة للقانون الضريبي: يمكن أن يشير تعقيد النظام الضريبي إلى الصعوبة في صياغة التشريع الضريبي الذي يمكن أن يقرأ ويفهم أو يطبق في الحالات العملية.

---

[1] Simon James, Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy, University of Exeter, UK, Discussion Papers in Management, Paper number 07/18, ISSN 1472-2939, 2007, P: 7.

[2] إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي –دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 31، العدد الأول، 2015، ص: 77-78.

- بالنسبة للمحاسب الضريبي:فيشير تعقيد النظام الضريبي إلى الوقت الذي يحتاج إليه المحاسب لإعداد الإقرار الضريبي، أو لتقديم المشورة الضريبية التي قد تتضمن التخطيط والمساعدة الضريبية بالاعتراضات أو الاستئناف.
- بالنسبة إلى المكلف: فيعني تعقيد النظام الضريبي الوقت والتكاليف التي يتحملها المكلف عند القيام بعملية الالتزام الضريبي.

كما توجد نظرة أخرى لـــ Evans et al 2010 حيث قاموا بتحديد التعقيد الضريبي على عدة مستويات[1]:

- تعقيد السياسة: يتمثل في التعقيد الذي يظهر بسبب اختيار السياسة من قبل واضعي السياسة.
- التعقيد القانوني: يتمثل في التعقيد الذي يظهر بسبب صياغة القوانين.
- التعقيد الإداري: يتمثل في التعقيد الذي ينشأ عن قواعد مديري الإدارة الضريبية وأساليبهم.
- تعقيد الإلتزام: يتمثل في التعقيد الذي ينشأ من حساب الضريبة والتخطيط الضريبي من قبل المنشآت والمكلفين.

كما أن التعقيد والغموض في القانون الضريبي يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية سواء المكلف أو الإدارة الضريبية، مما يسبب نزاعات وخلافات بين الطرفين، تترتب عليها إحدى النتيجتين[2]:

1-أن يتغلب تفسير الإدارة الضريبية للنص القانوني، عندئذ غالبا ما تتعسف الإدارة الضريبية وتتوسع في تفسير النص، وتطالب بتقاضي حق الدولة (الضريبة) من المكلف،

---

[1] المرجع السابق، ص: 78.

[2] جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر ، مرجع سبق ذكره، ص: 288.

وهذا لا يتم إلا بعد نزاعات تطول لسنوات بين الطرفين، بشكل قد تفقد الضريبة المحصلة- إذا تم تحصيلها أساسا- جزءا مهما من فائدتها.

2- أن ينجح المكلف بمعونة محاسبية وقانونية، في فرض تفسيره للنص القانوني، على نحو يمكنه من التخلص من سداد الضريبة كليا أو جزئيا، وهذا يسبب بالطبع خسارة مالية للدولة.

أصبحت النظم الضريبية تزداد تعقيدا مع مرور الوقت في كثير من البلدان، وأصبح هذا التعقيد عامل مهم في تحديد سلوك الإلتزام الضريبي، والتعقيد في القوانين الضريبية يمكن أن يؤثر على الالتزام الضريبي بطرق مختلفة، فقد يؤدي إلى عدم الالتزام من خلال توفير فرص كثيرة لذلك، والتعقيد أيضا يمكن أن يزيد من عدم اليقين[1] في قوانين الضرائب وبالتالي قد يشجع على الالتزام الضريبي تحت فرضية النفور من المخاطرة أو بدلا من ذلك يمكن للتعقيد أن يكون كحاجز للمكلفين يقلل من رغبتهم في الإلتزام[2].

فلا شك أن غموض النص الضريبي أو تعقيده يفتح الباب أمام التفسيرات المتضاربة، حيث تختلف وجهات نظر المكلفين والإدارة الضريبية تبعا للمصالح المتعارضة، مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية للأفراد والمشروعات.كما أن تعدد الإجراءات الضريبية وتعقيدها يؤدي إلى إطالة أمد المنازعات الضريبية بين الإدارة والمكلفين.وقد تعجز اللجان الإدارية عن إنهائها، فيحال الكثير منها إلى القضاء، مما يؤخر الوفاء بدين الضريبة، ويحرم المكلف بالضريبة من تحديد مركزه الضريبي في وقت قصير.

---

[1] تعد قاعدة اليقين من أهم القواعد الأساسية للضريبة، إذ لا يمكن لأي نظام ضريبي أن ينجح في تحقيق أهدافه دون تطبيقها. هذه القاعدة تعني بشكل أساسي أن الضريبة يجب أن تكون مؤكدة وليست تحكيمية، أو بمعنى آخر يجب أن تكون محددة على سبيل اليقين، فالمكلف يتعين أن يعلم بشكل محدد مقدار الضريبة المكلف بدفعها، والوقت الذي يمكن خلاله الوفاء بها، وطريقة هذا الوفاء،وكيفية التظلم من تقدير الادارة لما هو مستحق عليه. وبشكل عام ينبغي أن يكون كل ما يتصل بإجراءات فرض وتحصيل الضريبة واضحا بلا غموض أو تعقيد حتى يعلمه المكلف.

[2] Ken Devos, Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, Op.Cit., P:85.

فصياغة التشريعات الضريبية يتعين أن تكون واضحة جلية، بحيث يفهمها المكلفون، لأنه إذا تمت صياغتها بحيث تحتمل أكثر من تأويل فإن المكلف سيختار بطبيعة الحال التأويل الذي يفيده فيضر بحصيلة الضريبة.وحتى إذا تم إجباره على الاخذ بتأويل الادارة(بقرار إداري أو حكم قضائي)فإن هذا يترك أثرا نفسيا سيئا في نفسه كان يمكن تفاديه بنصوص واضحة[1].

وتؤدي القوانين الضريبية المعقدة إلى كثير من أشكال التمييز، كما ينتج عنها تطبيق أسعار ضريبية متعددة بالنسبة للوعاء الواحد، وهو ما يمثل دعوة للمكلفين للاشتراك في مخططات التجنب والغش الضريبي، ويقلل من حجم الوعاء الضريبي، ويزيد الضغوط نحو رفع الاسعار الضريبية من أجل المحافظة على مستويات الحصيلة.

كما تؤدي تعقيدات القانون الضريبي وغموضه إلى عدم استطاعة المكلف فهمه أو العلم بأحكامه، وبالتالي لا يتعرف على التزاماته وحقوقه في مواجهة الادارة الضريبية. على العكس من ذلك — في حالة النصوص الواضحة- يعلم المكلف ما له وما عليه، ويستطيع أن يقارن بين مدى التزاماته والتزامات الآخرين، وإذا طالبته الادارة الضريبية بأكثر مما هو مستحق عليه يمكنه أن يتظلم من تقديرها إداريا وقضائيا. لذلك يجب على النظام الضريبي أن يشتمل على قواعد لفرض وتحصيل الضريبة تكون سهلة الفهم بالنسبة للمواطنين، وقابلة للتطبيق بتكلفة بسيطة.

ويرى البعض أن الأحكام الضريبية قد تأتي على مستوى فني لا يخلو من التعقيد، بحيث لا يكون من السهل على المكلف العادي أن يفهمها وأن يحدد موقفه منها، مما يستوجب منه الرجوع إلى المحاسبين والمحامين ليعينوه على هذا الأمر والدفاع عن نفسه بمواجهة الإدارة الضريبية. وقد يكون هذا الأمر مقبولا بالنسبة لكبار المكلفين أو متوسطيهم، أما صغارهم فيجب أن تطبق عليهم نظم مبسطة، فالنظام المعقد يفترض فهمه مستوى معينا من الثقافة لدى المكلف، كما يفترض في نفس الوقت الاستعانة بالخبراء في المسائل الضريبية، وهو ما لا يقدر عليه المكلف الصغير.

---

[1] عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1983، ص: 170.

فيما يتعلق بمشكلة التعقيد الضريبي يتعين الاشارة على أمرين هامين: الأول، أن غموض أو تعقيد القانون يؤدي إلى عدم اليقين بخصوص الوعاء الخاضع للضريبة وهو ما قد يكون في صالح الخزينة العامة أو يكون في صالح المكلفين. أما الأمر الثاني فيتلخص في أنه من الصعب صياغة التشريع بدقة متناهية في المجال الضريبي، وهو ما يسمح للمحاسبين المحترفين وغيرهم بإكتشاف الثغرات القانونية والاستفادة منها. وأفضل ما نستطيع فعله إزاء هذه النتيجة السلبية هو الإسراع بسد تلك الثغرات حالة اكتشافها.

غير أن وضوح التشريعات الضريبية لا يغني عن ضرورة تمتعها بشيء من الاستقرار. فكثرة التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة تزيد من عوامل القلق وعدم الثقة في المعاملات وتضر بالنشاط الاقتصادي. أما بقاء الضريبة ثابتة مدة طويلة —نسبيا– فإنه ينتهي إلى أن يتعود المكلف على دفعها وتصبح بالنسبة له كإحدى نفقاته.كما يساعد استقرار التشريع موظفي الضرائب على تطبيق القانون بكفاءة وعدالة. أما عدم استقرار التشريع الضريبي بتعرضه لتعديل أو إلغاء بعض أحكامه من وقت لآخر، وتوقع المكلفين لذلك يؤدي لفقدانهم الثقة في النظام الضريبي ككل ويخفض من معدلات الالتزام بأحكامه، ربما لانتظار تعديل، أو إلغاء يأتي لهم ببعض المزايا والإعفاءات،و قد يؤدي بالعفو عن غير الملتزمين في الفترة السابقة على صدوره.كما يؤدي تعاقب التشريعات واللوائح الضريبية وعدم استقرارها إلى إحساس المكلفين بعدم استقرار مركزهم الضريبي، وتقودهم التشريعات المتعددة والمتتابعة إلى التخبط في التفسيرات وإلتماس الايضاحات والدخول في مناقشات ومواجهات عديدة مع الادارة الضريبية[1].

أضف إلى ذلك، أن كثرة التعديلات التشريعية في المجال الضريبي قد تؤدي إلى عجز الادارة الضريبية — تحت ضغط ظروف العمل – عن ملاحقة هذه التعديلات، مما يؤدي بها إلى التراخي

[1] رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية ، مرجع سبق ذكره ، ص 173-174.

أو التشدد في ربط وتحصيل الضريبة، ويعرض الخزينة العامة للخطر بفعل تراكم المتأخرات وصعوبة تحصيلها أو سقوط دين الضريبة بالتقادم[1].

وعندما يتم تعديل أو إلغاء تشريع ضريبي بواسطة تشريع لاحق، يتعين أن يراعى فيه كل النتائج المترتبة على هذا التعديل، بحيث تتواءم فيه النصوص الجديدة مع النصوص الباقية ولا تفقد انسجامها. كما يتعين أن تكون التعديلات الضريبية صادرة عن رؤية شاملة ودراسة وافية.

ومن أهم الدراسات التي أجريت في هذا المجال الدراسة التي قام بها Long and Swingen(1988) اللذين وجدا أن التعقيد الضريبي لا يخفض فقط في قدرة المكلف على الامتثال للقوانين الضريبية ولكنه أيضا يقلل من استعداد المكلف لفعل ذلك، وهناك دراسات أخرى دعمت هذه النتائج[2]. وفي دراسة قام بها McKerchar(2003) في استراليا وجد أن السبب الرئيسي في التعقيد هو عدم اليقين في قوانين الضرائب و مستوى المعلومات التفصيلية التي تم توفيرها لدافعي الضرائب نتيجة لذلك[3] كما توصل أيضا إلى ان التعقيدات في النصوص الضريبية والصياغة السيئة لبعض النصوص وغموضها من جهة أخرى لأسباب أساسية في عدم استقرار تطبيق القواعد الضريبية مما يحدث مواجهات بين الادارة الضريبية والمكلف ومن ثم تطبيقها على بعض الفئات دون الأخرى رغم أنهم في نفس الظروف ونفس الحالات الضريبية مما يحدث اختلال في عدالة النظام الضريبي.

كما توصل لطفي 1991 إلى أن التعقيد في القانون هو من أسباب عدم الالتزام الضريبي ولكن يظهر أحيانا العكس مثل ما هو في اليابان التي تعاني من التعقيد في القانون الضريبي ولكن يوجد بها درجة عالية من الالتزام الضريبي[4]. وفي دراسة قام بها Milliron and Daniel (1988) [5]

---

[1] يونس أحمد البطريق وعبد العزيز السوداني، البناء الضريبي- مدخل تحليل النظم-، كلية التجارة جامعة الاسكندرية،1995، ص: 63-64.

[2] Ken Devos, Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, Op.Cit, P:85.

[3] Ibid., P:85-86.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة – دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر- ، مرجع سبق ذكره ، ص: 1320.

[5] Milliron,V. and Toy, G. R., "Tax Compliance: An Investigation of Key Features", The Journal

استهدفت تحديد العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي وبين جودة (استجابة المكلفين) نظام ضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية. وتوصلوا إلى أن من أهم متطلبات التطبيق أن يتضمن التشريع الضريبي المقومات الأساسية التي تحقق له الشمول مع البساطة وحسن التنظيم، بحيث يكون واضحا دون غموض ولا تعقيد مما يسهل فهم أحكامه ولايترك مجالا للاختلاف في التفسير واللبس من جانب الادارة الضريبية أو المكلفين. خاصة وأن الضريبة كاقتطاع من دخل المكلف بدون مقابل تجعل التشريع الضريبي من أدعى التشريعات التي تحتاج أن تتصف باليقين لكي لا يواجه المكلف بحالة عدم التأكد عند اتخاذه لقرار التصريح عن دخله الضريبي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود تأثير عكسي لتعقيد نصوص التشريع الضريبي على سلوك الالتزام الغير متعمد من جانب المكلفين، حيث يخلق هذا التعقيد حالة من عدم التأكد لدى المكلفين.

وفي تجربة معملية قام بها Hite (1987) على 128 مكلفا بهدف بحث العوامل المسببة لسلوك عدم إلتزام المكلفين، باعتبار أن معرفة وفهم هذه العوامل يمكن أن تؤدي إلى حلول مناسبة لظاهرة عدم الالتزام الضريبي. ولقد أوضحت هذه الدراسة أن المشاركين في التجربة يرجعون ظاهرة عدم الإلتزام إلى مجموعتين من العوامل المسببة. المجموعة الأولى، وتنطوي على عوامل خارجية تتمثل في تعقيد القانون الضريبي، الثغرات في القانون الضريبي، ضآلة ما تقدمه الحكومة من خدمات عامة، معدلات الضريبة المرتفعة. أما المجموعة الثانية فتتضمن العوامل الداخلية التي تتمثل في انخفاض المستوى الأخلاقي، الحالة الاقتصادية المتواضعة، انخفاض الشعور بالذنب.

وقد قام Milliron 1985 [1] بتجربة معملية على 30 فرد من المنتظر أن يعملوا كمحلفين في إحدى المحاكم في ولاية "لوس أنجلوس" من خلال تقديم "سيناريو" لثلاثة عشر حالة ضريبية. واستهدفت الدراسة تحليل مواقفهم من درجة تعقيد القانون الضريبي وتأثيره على قرار الإفصاح

of the American Taxation Association, Vol.41,1988, P :84.

(1) Milliron, V., "A Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity", Journal of Accounting Research, Vol.23(2),1985, P: 794.

عن الدخل الضريبي. وقد أوضحت الدراسة أنه ينبغي عدم النظر إلى مواد القانون الضريبي باعتبارها مؤشرا ماديا يتم تفسيره بطريقة آلية روتينية، بل يجب النظر إليها بوصفها حقائق قد يختلف تفسير مضمونها حسب إدراك مستخدميها، ومن ثم ينبغي أن تساعد نصوص التشريع الضريبي في تهيئة الظروف والعوامل الملائمة للبيئة النفسية للمكلفين، بحيث يقترب موضوع هذا التشريع مع احتياجاتهم، وبما يحقق رضائهم عنه دون أن تؤثر ذلك على حصيلة الضرائب.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتيجتين على النحو التالي:

- **النتيجة الأولى**: وهي وجود علاقة عكسية بين درجة التعقيد من ناحية وإدراك المكلف للعدالة من الناحية الأخرى، حيث يؤدي تخفيض درجة التعقيد في نصوص التشريع الضريبي إلى زيادة إدراك المكلف بتحقيق العدالة، والتي تعد بدورها أحد العوامل المؤثرة والمحفزة على إتباعه لسلوك الالتزام اتجاه القانون الضريبي، وذلك بسبب التوازن النفسي المطلوب للفرد الذي يرتبط بإحساسه بالتكامل مع غيره من الأفراد داخل المجتمع، ويرقى بسلوكه ليحثه على تحقيق المصلحة الاجتماعية إلى جانب مصلحته الذاتية .
- **النتيجة الثانية**: وهي وجود علاقة موجبة بين كثرة التعديلات في القانون الضريبي وبين عدم الالتزام غير المتعمد من جانب المكلف. وقد أرجعت الدراسة هذه النتيجة للقدرات الادراكية والإستعابية للأفراد، وعوامل التحيزات الإدراكية التي من أهمها الثبات الإدراكي الذي يعني ميل الفرد إلى عدم تغيير معتقداته ، وهي من أهم الظواهر السلوكية التي تؤثر في تقدير المكلفين لمدى أهمية المعلومات التي يقرها النظام الضريبي، والتي يفترض فيها ضرورة الاستقرار والثبات، مما يعني الابتعاد عن التغيرات والتعديلات الفجائية أو غير المتوقعة، أو التي تتم على فترات متقاربة، وذلك لأن الفرد غالبا ما يتعامل مع المعلومات الجديدة بطريقة حذرة ومتحفظة، كما يميل إلى عدم تغيير مدركاته السابقة . ومن ثم فإن زيادة كمية المعلومات لا تؤدي إلى تحسين كفاية الفهم وفعاليته بل قد تؤدي هذه المعلومات الجديدة إلى التفسير الخاطئ من جانب المكلفين لمضمون القانون الضريبي بما يتضمنه من قواعد نظامية تتعلق بقواعد الضريبة وأسلوب المحاسبة عنها والعوامل المختلفة المرتبطة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وقد يدفعهم ذلك إلى عدم الالتزام غير المتعمد.

وقد أفادت الدراسة بأن ذلك لا يعني عدم إجراء أية تعديلات في القوانين الضريبية وأساليب المحاسبة في الضريبة والقواعد المنظمة لتقديرها وتحصيلها على الإطلا ، بل ينبغي أن يتسم التشريع الضريبي بالمرونة حتى يمكنه الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الذي يطبق فيها، وترتبط هذه المرونة بوجوب أن يكون البعد الزمني أو الفترة الزمنية التي تمضي بين التعديلات طويلة نسبيا لدرجة تكفي لتحقيق التوافق بين المكلفين والإدارة الضريبية. وهو ما نادت به المرافعات في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث طالبت بترك القوانين الضريبية دون تعديل لفترة كافية من الزمن ليتعود عليه المكلفين.

وفي دراسة صادرة عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (2014) هدفت إلى دراسة حجم التهرب الضريبي في الأردن، وأهم الأسباب التي تدفع المكلفين في الأردن نحو التهرب الضريبي، وتوصلت إلى أن التعقيد في النظام الضريبي وعدم استقراره تعود إلى التعديلات المتكررة التي أدخلت على القوانين الضريبية والتي أدت إلى صعوبة فهم النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة، كما شجع المكلفين على التهرب من دفع الضرائب. وفي دراسة قام بها إبراهيم العدي (2015) بعنوان " أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي" توصل إلى أن تطبيق مبدأ البساطة في النظام الضريبي والتخفيض من تعقيد النظام الضريبي يخفض من التهرب الضريبي، كما توصلت أيضا إلى ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي، بحيث يصبح النظام الضريبي أكثر بساطة وأكثر فهما وأكثر عدالة بالنسبة إلى المكلف الضريبي[1].

أما من خلال الدراسة التي قام بها Warren,(2005) هدف إلى معرفة درجة تأثير الغموض في إجراءات الضريبة على مستوى الالتزام الضريبي في بريطانيا، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها من خلال هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين درجة الغموض في الإجراءات الضريبية ومستوى

[1] إبراهيم العدي،أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي –دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية–،مرجع سبق ذكره،ص:68، 72- 73.

الالتزام الضريبي[1]. كما هدفت دراسة Christie et Holzner, (2006) إلى دراسة الالتزام الضريبي في مجموعة من الدول الأوروبية، وقد توصلت الدراسة فيما يخص التعقيد الضريبي إلى وجود انخفاض في الالتزام الضريبي في البلدان ذات نظام ضريبي بسيط مع زيادة في البلدان ذات النظم المعقدة مثل فرنسا و بلجيكا، مما أفضى إلى نتيجة تتمثل بوجود علاقة إيجابية بين الالتزام الضريبي والتعقيد في النظام الضريبي[2].

وكخلاصة ما يمكن قوله هو أن المشرع قد يكون له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب من الأعباء الضريبية، إذا ما اعترت تشريعاته عدم الدقة والوضوح. ولذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونيا واقتصاديا وماليا في وضع النصوص القانونية، وأيضا ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين، وفي القسم الموالي نناقش تأثير الفساد الضريبي على الإلتزام الضريبي.

3.1.3- الفساد الضريبي:

إن العلاقة بين الفساد والالتزام الضريبي قائمة منذ وجود الضرائب أنفسهم ، قبل آلاف السنين. والفساد في حد ذاته كظاهرة ليس شيئا جديدا في حياة الأمم قديمها وحديثها، لكن الجديد فيه هو تعقد وتشابك هذه الظاهرة بل وتطورها بحيث أصبحت تؤثر على جميع أنشطة المجتمع السياسية والاقتصادية والإدارية والاجتماعية.

إن تعريف الفساد وتحديد مفهومه يتغير ويتطور بحسب آلياته ووسائله وآثاره، بل يتغير بمرور الزمن وبالظروف المحيطة به والتطورات التقنية، وبحسب طبيعة الأنظمة الحاكمة ... كما تتنوع المداخل المنهجية لتعريفاته، على أساس اقتصادي وسياسي تارة، وعلى أساس قانوني أو ثقافي أو أخلاقي تارة أخرى.

---

[1] سناء مسوده و هاني الخوالده، دور قانون ضريبة الدخل الأردني في الحد من التهرب الضريبي من وجهتي نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وأعضاء جمعية خبراء ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد:2، 2015، ص: 245.

[2] إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي –دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية–،مرجع سبق ذكره،ص: 72.

وبعضها يذهب إلى التعريف اللغوي بالمعنى الحرفي للفساد، بوصفه حالة تعفن، انحراف، قبح، تلف تدريجي، تدهور... بمعنى الجسم أو الشخصية الاعتبارية (كالدول أو الادارة الضريبية) التي يطالها الفساد لم تعد تقوم بالوظيفة التي وجدت من أجلها. في حين أن البعض يربط الظاهرة بالجوانب الأخلاقية الصرفة، من حيث التعدي على حقوق الآخرين وفي نوازع الشر والأنانية المتفشية بين البشر. بينما يحصر آخرون مفهوم الفساد في زاوية محددة تتعلق بالوظيفة العامة، كالأخطاء التي تمارس في إدارة الدولة، أو مخالفة واجبات المنصب الرسمي الحكومي.

من هنا تعددت الاتجاهات الرامية إلى تحديد مفهوم الفساد، نظرا لتعدد الأشكال والمظاهر التي يتخذها في مجتمع ما، وهذا الأمر يحول دون وضع تعريف محدد للفساد يتفق عليه الباحثون.

إذن الفساد الاداري مفهوم واسع لا يمكن أن يحويه مدلول جامع مانع، وذلك لارتباطه بحركة تغيير المجتمع وما ينتج عنها من مظاهر سلبية تؤثر في تماسكه ووحدته، ولذلك ينظر إلى الفساد من خلال مفهومه الواسع، وهو الإخلال بشرف الوظيفة ومهنيتها، أو الإخلال بالقيم والمعتقدات التي يؤمن بها الشخص[1] .

وقد تناول الباحثون الفساد من زوايا مختلفة بحسب تخصصاتهم، لأن التعريف يتأثر في الحقل العلمي للباحث وبالمنظور الذي ينطلق منه في التعريف، كما يختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها من خلالها المهتم بالسياسة أو الاقتصاد أو الاجتماع أو الإدارة وهو ما يبرر الاختلاف في تحديد مفهوم الفساد.

ومن أوجز التعريفات التي وردت للفساد تعريف البنك الدولي في تقريره لعام 1996 فنص على أنه سوء استخدام السلطة العامة من أجل الحصول على مكسب خاص يتحقق حينما يقبل

---

[1] مهند محمد موسى العبيني و عبد الرحمن محمد عبد الرحمن ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد : 44، العراق، 2015، ص: 133.

الموظف الرسمي الرشوة أو يطلبها أو يبتزها[1]. أما منظمة الشفافية الدولية فقد عرفت الفساد بأنه كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة[2]. وهذا لا يتضمن المكاسب المالية فقط، لكن يتضمن المكاسب غير المادية أيضا، مثل تعزيز السلطة السياسية أو المركز الوظيفي أو أي مصلحة خاصة أخرى. كما يمكن أن يحصل الفساد عن طريق استغلال الوظيفة العامة من دون دفع الرشوة، وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة، أو حتى إساءة استخدام السلطة العامة وعلى سبيل المثال الموظف الذي يدعي المرض ولكنه يذهب لقضاء عطلة.

والفساد هو سلوك ينحرف فيه الشخص عن القوانين والمبادئ الشرعية والاجتماعية، بهدف الحصول على منفعة شخصية سواءا أكانت مادية أو معنوية على حساب المصلحة العامة، مع العلم أن الفساد يتأثر بشكل كبير بالقيم والثقافة السائدة في المجتمع. ومفهوم الفساد من خلال البعد الاقتصادي هو ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب الصالح العام، مما يؤدي إلى ضرر في البناء الاقتصادي للدولة من خلال هدر موارد الدولة الاقتصادية وزيادة الأعباء على الموازنة العامة وخفض كفاءة الأداء الاقتصادي وسوء توزيع الموارد مما ينعكس سلبا على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية[3].

وبإسقاط التعريفات السابقة على البيئة الضريبية يمكن استخلاص تعريف للفساد الضريبي بأنه تلك الانحرافات والسلوكات العمدية التي يأتيها موظف الضرائب أو المكلف بالضريبة و المخالفة للقوانين والتنظيمات والتعليمات النافذة داخل الجهاز الضريبي لتحقيق مصالح وأهداف شخصية بعيدة عن المصلحة العامة.

---

[1] قاسم علوان سعيد، سهاد عادل أحمد، الفساد الاداري (المفهوم-الأسباب-الآثار-وسائل المكافحة)، مجلة الدراسات التاريخية والحضارية، المجلد: 6، العدد: 18، 2014، ص: 05.

[2] مفيد ذنون يونس، تأثير الفساد على الأداء الاقتصادي للحكومة، مجلة تنمية الرافدين بكلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل، المجلد: 32، العدد: 101، 2010، ص : 246.

[3] فاطمة ابراهيم خلف، السياسة المالية والفساد الاداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة 1980-2008، مجلة جامعة الأنبار الاقتصادية والإدارية، المجلد:4، العدد: 7، 2011، ص: 228.

كما تعتبر الإدارة الضريبية مناخا خصبا للفساد حيث تسيطر الرشوة على الإدارات التي لا تتسم بالكفاءة والأمانة، مما ينعكس سلبا على كل من الحكومة والمكلف الأمين، فالحكومة تدفع ثمن هذا الفساد تخفيضا في الضرائب المستحقة لها، كما يدفع المكلف أعباء نفسية ومالية مقابلا لفساد الموظفين، يتمثل في إحساسه بالظلم نتيجة دفعه ضرائب أكبر مما يدفعه أمثاله ممن يحققون ذات الدخل، بل قد تزداد الأعباء الضريبية عليه من خلال تحميله نقص الضريبة التي لا يدفعها المتهربون في صورة تقديرات مغالى فيها.

وتأثير الفساد على الالتزام الضريبي يكون من شقين : الأول ؛ إذا تعلق الأمر بالإدارة الضريبية فإنه يوفر المزيد من الفرص لدافعي الضرائب لممارسة سلوك عدم الالتزام الضريبي وذلك لوجود النية الفاسدة لدى موظفي الضرائب، ثانيا إذا كان الفساد على نطاق واسع فإن الفساد يؤثر على تصور الأفراد تجاه المؤسسات الحكومية التي بدورها تزيد من السلوك الانتهازي، Tirole (1996) يرى أن دافعي الضرائب إذا كانوا يرون أن الحكومة فاسدة ينظرون إلى التهرب على أنه "صوت معارضة".

والفساد قد ينشأ من المكلف بالضريبة أو الادارة الضريبية، من جهة في بعض الحالات قد يختار المكلفين تطوير علاقتهم مع السلطات الضريبية (أي المكلفون يلجؤون إلى إرشاء بعض أعوان الادارة الضريبية وذلك بتقديم الهبات والهدايا مقابل الحصول على امتيازات تجعله إما لا يؤدي واجبه أو جزء منه)، من جهة أخرى أيضا الموظفين الفاسدين يمكن أن يقومون بابتزاز[1] المكلفين من خلال المبالغة في تقدير الضرائب المستحقة عليهم وبالتالي يكون المكلف أمام خيارين لا ثالث لهما إما أن يقوم بتقديم طعن وهذا الخيار مكلف جدا (من ناحية الوقت والتكاليف) وأما الخيار الثاني يتمثل في تقديم الرشوة للموظفين.

[1] الابتزاز هو الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصف وقد يتشابه الابتزاز مع الرشوة لكن المميز بينهما هو أن الرشوة تدفع طواعية من قبل مقدمها وبرضاه لكونها تحقق له مصلحة أو تدفع عنه ضرر بينما الابتزاز ينطوي على استخدام التهديد أو الاضرار بالسمعة والمكانة الاجتماعية بإلصاق التهم.

كما يؤدي الفساد الضريبي إلى أن يفقد القانون هيبته، لأن ممارسات الفساد تتسبب في تعطيل تنفيذ القانون، فالمكلف عندما يتيقن أن القانون في سبات عميق وأن الجزاءات المنصوص عليها في القانون الضريبي لا تطبق ضد المخالفين والفاسدين، سوف يفقد ثقته في ذلك القانون بل وفي الادارة الضريبية القائمة على تنفيذه، وتصبح مخالفة القانون هي الأصل والالتزام به استثناء، ويصبح التهرب وعدم الالتزام ظاهرة عامة[1].

كما لا تقتصر آثار الفساد المتشعبة على خسارة الايرادات الضريبة فحسب، فالفساد في حد ذاته يعد إنذارا ، لأنه يولد فسادا آخر، ويبدو أثر ذلك واضحا على موظفي الضرائب، فزملاء العمل الفاسدون يضعفون من إرادة وعزيمة موظفي الضرائب الأمناء لإتباع السلوك السليم، وتتسع شبكة الفساد لاسيما مع انخفاض احتمالية الكشف والعقاب المادي، وكلما زاد عدد موظفي الضرائب الفاسدين كلما ضعف الشعور بذنب الانغماس في الخطأ.

كما أن الفساد يتسبب في ضعف كفاءة وفعالية الادارة الضريبية في أداء مهامها، ويؤثر كذلك على نزاهتها وشفافيتها، ومن ثم يفقد المكلفون الثقة في النظام الضريبي كله، وبالتالي تنخفض معدلات الالتزام لأدنى معدلاتها.

ومن أهم سبل الوقاية من انتشار الفساد الضريبي أن تكون القوانين واللوائح الضريبية بسيطة وسهلة، وفي متناول الجميع من مختلف الثقافات داخل الوطن الواحد (الدولة الواحدة)، فلا يجب أن يكون هناك وسيط بين القانون الضريبي والمكلفين، ويعد تعقيد القوانين الضريبية من أهم أسباب انتشار ظاهرة الفساد في النظم الضريبية بالدول النامية، حيث إن عدم فهم المكلف لأحكام تلك القوانين يزيد من السلطة التقديرية لموظفي الإدارة الضريبية[2]، مما قد يعرضه للغش والرشوة لإنجاز مهامه الضريبية، أما إذا كان القانون المطبق واللوائح الإدارية المنظمة له واضحة

---

[1] محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعاييره، مجلة المستقبل العربي ، العدد: 309، بيروت ، 2004 ، ص 34-35.

[2] Patrick A.Imam and Davina F Jacobs, Effet of Corruption on Tax Revenues in The Middle East, IMF Working Paper N° 270, Institute and Fiscal Affairs Department, Novembre 2007,P:5-7.

جلية لجميع المواطنين فذلك يتيح لهم المطالبة بحقوقهم والاعتراض إذا حدث ثمة تعرض لظلم، أو غش أو استدراج لأعمال الفساد مثل الرشوة.

ولقد أوصى صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في شأن إصلاح النظم الضريبية والجمركية في البلدان النامية بتبسيط القوانين الضريبية، وتوسيع الوعاء الضريبي، وتقليل معدل الضريبة لزيادة إلتزام المكلفين[1].

وهناك اتفاق عام من خلال الدراسات على أن الفساد له أثر سلبي على الالتزام الضريبي . Imam and Jacobs (2007) [2] هدفا من خلال دراستهما إلى تقييم أثر الفساد على التحصيلات الضريبية في الشرق الأوسط، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن السبب في انخفاض التحصيلات الضريبية هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأن هذا الأمر جعل المكلفين لا يثقون بهذه الحكومات، مما دفعهم إلى عدم الالتزام الضريبي، وخرجت هذه الدراسة أيضا بأن هناك بعض أنواع الضرائب تتأثر بهذا العامل أكثر من غيرها، وهذه الضرائب هي التي تتطلب التفاعل والاتصال المتكرر بين السلطات الضريبية والمكلفين (كضريبة الدخل)، وخلصت هذه الدراسة بتوصية أنه إذا أرادت الحكومات أن ترفع من معدلات الإيرادات الضريبية فإن ذلك يتم من خلال معالجة الفساد، وزيادة الرفاه الاجتماعي للمواطنين عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكلفين من خلال نصوص التشريعات والقوانين الضريبية المطبقة والسارية المفعول داخل الدولة نفسها.

كما هدفت دراسة قام بها Picur and Riahi (2006) إلى فحص مدى تأثير البيروقراطية والفساد على الالتزام الضريبي في الدول النامية، وتوصلت على أن الالتزام الضريبي يتأثر سلبا عندما يكون مستوى البيروقراطية عاليا، ويتأثر هذا الالتزام ايجابا عندما يكون هناك رقابة ومكافحة للفساد. وفي دراسة قام بها Tanzi and Davodi (2001) توصلا إلى أن الاقتصاديات

---

(1) The World Bank Prem Notes, Anti Corruption Strategy for Revenue Administration, N°33, October 1999,P:3.

(2) Patrick A.Imam and Davina F Jacobs, Op.Cit.,P:1.

التي تتميز بمستويات عالية من الفساد تتسم أيضا بمستويات عالية من سلوك عدم الالتزام الضريبي. وتوصل أيضا إلى نتائج مماثلة Pashev (2005) عندما درس تأثير الفساد على التهرب الضريبي في بلغاريا. وفي دراسة قاما بها Lopez-Claros and Alexoshenko (1998) هدفا من خلالها إلى دراسة مشاكل النظام الضريبي الروسي وتوصلا إلى أن فساد النظام الضريبي الروسي يوفر بيئة خصبة لعدم الالتزام الضريبي. Chattopadhayay and Gupta (2002) من خلال دراسة قاما بها عن الامتثال الضريبي توصلا إلى أن الفساد له تأثير معنوي وكبير.

وتوصل إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين الفساد والتهرب الضريبي كل من Hindriks et al. (1999), Sanyal et al. (2000), Torgler (2004),Torgler (2005), Picur and Riahi-Blekaoui (2006) ,Torgler and Schaffner (2007) , Torgler et al. (2010) , Joulfain (2009) ,Torgler et al. (2010) , Alm and McClellan (2012) . وفي القسم الموالي نناقش تأثير الثقة في الحكومة على الإلتزام الضريبي.

4.1.3- الثقة في الحكومة:

الثقة ليست مصطلح بسيط للفهم، فهي تتطلب العديد من العوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند دراستها، إذ لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول تعريف شامل وموحد للثقة، وعدم الاتفاق هذا يعود إلى التركيب المعقد لهذا المفهوم والذي لا يمهد لإعطاء الصورة المتكاملة، وفقا لقاموس (Oxford) فقد حدد معنى الثقة بأنها الشعور الايجابي الذي يمتلكه الفرد تجاه طرف آخر من حيث ثقته بقيامه بالأعمال والأفعال المتفق عليها، كما عرفها Hoy et Kopersmithe,(1985) بأنها شعور الفرد بالطمأنينة وحسن الظن والتفاؤل بما يجري من أحداث من حوله بشكل عام، وعرفها Lewiki et Mc Allister,(1998) بأنها توقعات إيجابية متيقن منها من جانب أحد الأطراف فيما يتعلق بسلوكيات طرف آخر[1]، وعرفها أيضا Cheng et al 2008, بأنها ذلك البناء الذي يعبر عن المشاعر والاعتقاد بالطرف الآخر نتيجة الخبرة و الموثوقية

[1] حمد بن سليمان البدران، إدراك العدالة التنظيمية وعلاقته بالثقة لدى العاملين في المنظمات الأمنية، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض ، 2010، ص:48.

المعتمدة على الصدق والإحسان[1]. ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف ثقة المكلف بالحكومة بأنها درجة ايمان وتقبل المكلف بالضريبة للقرارات والسياسات التي تضعها الحكومة والتي تقوم بتنفيذها وإدارتها بشكل عادل لجميع الأطراف. وعموما هناك أربعة حقائق تعكس مفهوم ثقة المكلف بالضريبة في الحكومة وهي[2]:

-الإحسان: يعبر عن شعور المكلف بأن الحكومة تحسن إليه من خلال تقديم خدمات ومرافق عامة.

-الكفاءة: مدى امتلاك الحكومة للمهارة والمعرفة والخبرة في تسيير الحصيلة الضريبية.

-الاستقامة: شخصية ونزاهة ومصداقية الحكومة.

-الانفتاح: المدى الذي لا يكون فيه أي حجب للمعلومات من طرف الحكومة عن المكلفين.

وقد ألقت بعض الدراسات الاقتصادية الضوء على أثر حجم ونوعية الخدمات والمرافق العامة التي تقدمها الدولة على معدلات الالتزام الضريبي، وتوصلت إلى أن المكلف في العملية الضريبية ينظر لعلاقته بالدولة أنها ليست علاقة إلزام فحسب، بل تتعداها إلى علاقات أخرى على قدر من التأثير والأهمية، ومن أهمها علاقة التبادل بين المكلف والحكومة حيث يبادل المكلف القوة الشرائية (الضريبة المدفوعة) بالخدمات الحكومية.

وبالتالي فإن سياسة الإنفاق الحكومية تعتبر وجها لعلاقة التبادل الخاص بالحكومة، فهذا الانفاق يهدف – وفقا للفكرة الشائعة في أدب المالية العامة – إلى تعظيم منفعة المكلف المتوسطة. وبالمقابل يسعى المكلف من خلال نشاطه إلى تعظيم منفعته الخاصة[3].

---

[1] هناء جاسم محمد العسكري، دور الثقافة التنظيمية في تعزيز التشارك المعرفي لدى أعضاء الهيئة التدريسية دراسة تطبيقية في كلية الادارة والاقتصاد، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد: 6، 2013، ص:9.

[2] عامر علي حسين العطوي، الهام ناظم الشيباني، دور الدعم والثقة القيادية في بناء الالتزام التنظيمي للعاملين، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد الثالث ، 2010، ص:9.

[3] أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

وفي ذلك يقدم الأيطالي Bordignon نموذجا يقوم على إعتبار أن المكلف يقوم بحساب مدى إنصاف علاقة المقايضة (التبادل) بين مبلغ الضريبة التي يدفعها، وجودة السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة، فإذا كانت هذه العلاقة غير عادلة من وجهة نظر المكلف، فسوف يتجه إلى عدم الالتزام، بهدف إعادة الانصاف والعدل لهذه العلاقة التبادلية[1].

ومن هنا يتأثر التزام المكلف وسلوكه في التعامل مع الادارة الضريبية بمدى رضاه عن هذه العلاقة التبادلية، وشعوره بالعدالة مقارنة مع باقي المكلفين، حيث إن المكلف ينظر أيضا إلى التطور الذي يلحق بحجم ونوعية المرافق و الخدمات التي توفرها الدولة، ومقارنتها بمبالغ الضريبة التي يدفعها. لذا يجب على الحكومات أن تظهر للمكلفين إلتزامها بتطوير كفاءة الانفاق الحكومي قبل أن تطلب من المكلفين الالتزام الطوعي بدفع الضريبة[2].

ومن جانب آخر يشكل الرضا السياسي لدى المكلفين عاملا مهما في تقليص دوافعه نحو التهرب الضريبي، إذ توجد علاقة سلبية بين الإلتزام الضريبي والمشاعر المعادية للحكومة، فبقدر رضا المكلف عن واقعه السياسي أشخاصا وسياسات، بقدر ما يكون متقبلا لما يفرض عليه من ضرائب، أما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد هذه السلطة لاعتقاده بأنهم يبذلون معظم جهودهم في الاحتفاظ بامتيازاتهم وزيادة مكاسبهم الشخصية فذلك سوف يدفعه إلى عدم الإلتزام بسداد الضرائب المكلف بها والتهرب منها[3].

ويرتبط بهذا الأمر، شيوع القدرة لدى الفئات ذات النفوذ السياسي والاجتماعي على توليف القوانين الضريبية لصالحها، والاستفادة من نفوذها في التهرب من الضريبة[4]، وذلك بشكل خاص، وارتكاب جرائم اقتصادية أخرى بشكل عام. على اعتبار أن هذه الفئة يجب أن تشكل

---

(1) المرجع السابق، ص: 80-81.

(2) Randall S- Jones, Tax Reform in Korea ,A Puplications of the Korea Economic Institute and Korea Institute for International Economic Policy,Vol 25, 2009, P: 48.

(3) أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

(4) عبد الواحد السيد عطية ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ،دار النهضة العربية، القاهرة ، 2000، ص: 814.

القدوة لبقية أفراد المجتمع، ومن ثم لجوء هؤلاء إلى سلوك التهرب الضريبي، تعتبر ضوءا أخضر يسمح لباقي المكلفين بالتهرب، كسلوك مقبول في المجتمع.

وهناك أزمة ثقة واضحة بين الادارة الضريبية والمكلف في الدول عموما، فنجد أن المكلفين ينظرون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف، وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم[1].

وانطلاقا من هذه النظرة غير الواعية، ينشأ لدى الإدارة الضريبية شك ملموس في صدق المكلف من حيث إقراراته التي يقدمها عن أنشطته الخاضعة للتكليف، ويتطلب الأمر مراجعة هذه الإقرارات والتأكد من مدى صدقها وواقعيتها، وقد تنفق الإدارة الضريبية في إتمام هذه المهمة مبالغ مالية قد تتجاوز مبلغ الضريبة المحصلة من المكلف، أو قد تلجأ إلى أسلوب التقدير الذي قد ينطوي على ظلم كبير للمكلف، خاصة إذا ما اعتمدت بعض المظاهر الخارجية المحيطة بالمكلف في تحديد دخله أو نشاطه الخاضع للضريبة.

أما من جهة المكلف فهو في المقابل لا يثق مطلقا في عدالة الإدارة الضريبية ولا في كفاءة عناصرها، لإحساسه بنوع من التعسف والجور فيما تتخذه من إجراءات سواء في ربط الضريبة أو تحصيلها، وهذا يدفعه للتهرب من تسديد الضرائب المستحقة عليه، والنتيجة هي ضياع الحصيلة المالية على الدولة.

الحكومات تبحث باستمرار عن طرق زيادة الإلتزام الطوعي للمكلفين لذلك معرفة العوامل التي تؤثر على الالتزام الضريبي الطوعي للأفراد قد يساعد الحكومات على خفض التكاليف لضمان الالتزام، وعندما يفقد المواطن الثقة في الحكومة فإنه يبدأ في الاعتقاد بأن الالتزامات الضريبية مرتفعة جدا ونتيجة لذلك عدم الثقة في الحكومة قد يكون كحافز للغش الضريبي. وفي

---

[1] حنا نعيم فهيم ، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، 1997، ص:21-27.

سلسلة من الدراسات قام بها Torgler (2003a; 2003b; 2004) وجد أن الثقة في الحكومة يرتبط بشكل ايجابي في رغبة الأفراد على الإلتزام طواعية للقوانين الضريبية في مختلف البلدان[1].

Kramer and Tyler (1995) قاما بدراسة العوامل المؤثر في الإلتزام الطوعي للقوانين، ووجدا أن المحدد الرئيسي والمهم هو الثقة في السلطات الحكومية[2].وكانت ثقة المواطنين في حكومتهم مصدر قلق لعدة قرون.

يرى Torgler (2007) أن علاقة المكلفين بالضريبة مع الحكومة بما في ذلك ثقتهم بالحكومة هو أحد الاعتبارات الهامة عند دراسة الإلتزام الضريبي الطوعي. Jackson and Milliron (1986) و Levi (1998) أيضا يرون أن الثقة في الحكومة لها تأثير كبير على الالتزام الضريبي.

من خلال دراسة قام بها Kucher and Gotte (1998) [3]بإستخدام بيانات عن دولة سويسرا توصلا إلى أن الثقة في الحكومة ترفع إلى حد كبير نسبة التصريحات الضريبية، وفي دراسة مماثلة قام بها Frey and Feld (2002) توصلا إلى أن معاملة المكلفين باحترام من طرف الادارة الضريبية يقلل من التهرب الضريبي.

وفي دراسة قام بها Hanousek and palda (2004) تناولا من خلالها نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة، وشملت هذه الدراسة (1089) مواطن تشيكي و (501) مواطن سلوفاكي. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أولا: إن المواطنين يتهربون من دفع الضرائب إذا اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة. ثانيا: إن المواطنين الذين يعتقدون بأنهم يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب. ثالثا: إن زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة 20% تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة بنسبة 13%. رابعا : يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة نوعية

---

(1) Peggy D. Jimenez , Tax compliance in a social setting: the influence of norms, perceptions of fairness, and trust in government on taxpayer compliance, PhD Thesis, university of north texas, 2013, P: 22-23.

(2) Kucher, M. and Götte, L., "Trust Me. An Empirical Analysis of Taxpayer Honesty". Finanzarchiv, Vol. 55, 1998, P:432.

(3) Ibid., P:443.

الخدمات المقدمة للمواطنين حيث أن تقديم خدمات عامة جيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بالدفع[1].

قام Kirchler et. al 2008 بتحليل سلوك الالتزام الضريبي من خلال بعدين هما: الثقة في السلطات الضريبية وقوة السلطات الضريبة. حيث يرون أن الالتزام الضريبي يتأثر بالثقة وقوة السلطات فإذا كان كل من الثقة وقوة السلطات في مستواهما الأدنى يكون الالتزام الضريبي منخفض لأنه من المفترض أن المكلف يتصرف بشكل أناني لتعظيم الربح من خلال التهرب من الضريبة، أما إذا زادت الثقة في السلطات من المفترض أن درجة الالتزام الضريبي تزيد، وأيضا إذا زادت قوة السلطات من المتوقع أن الالتزام الضريبي يزيد[2] .

وتوصل إلى وجود علاقة ايجابية بين الثقة والالتزام الضريبي كل من Bordignon (1993), Eriksen and Fallan (1996) , Feld and Frey (2002) ,Torgler (2004), Torgler and Schaltegger (2005) , Alm et al. (2005), Alm et al. (2006),Richardson (2006), Gavira (2007) ,Torgler and Schaffner (2007),Torgler et. al (2008),Verboon et. al (2010) ,Torgler et al. (2010),Hug and Sporri (2011) ,Alm and McClellan (2012).

وإجمالا يمكن القول أنه إذا كان الشعور الغالب لدى المكلفين، لاسيما ذوي الدخل المنخفض أن الحكومة تسيء تخصيص النفقات العامة، أو أنها تنفق الأموال على مجالات لا تحقق الصالح العام، أو لا تحسن من أوضاع المواطنين الاقتصادية والاجتماعية، فسوف يشعر المكلفين بعدم الثقة تجاه سياسات الانفاق الحكومي، لفشل الحكومة في حل مشاكلهم، وتحقيق الأمان الاقتصادي والاجتماعي لهم، ويلجؤون لعدم المساهمة في هذا الانفاق، وبالتالي لن يعطوا أهمية كبيرة لما يرتبه عدم التزامهم الضريبي من أثر سلبي على ازدهار ورفاهية المجتمع، كذلك يرون أن عدم الابلاغ

---

[1] صباح حسن مجبل و خضير مجيد علاوي، أثر ادراك قواعد الضريبة الأساسية على اجراءات التحاسب الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الخامس،العدد: 01، 2015، ص: 41.

[2] Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I., Enforced Versus Voluntary Compliance:The "Slippery Slope" Framework, Op.Cit., P: 212-213.

عن الدخل المكتسب من أعمالهم عمل مناسب وغير مشين[1]، وفي القسم الموالي نناقش تأثير تصورات الانصاف والعدالة على الإلتزام الضريبي.

5.1.3- تصورات الانصاف والعدالة:

يمثل مبدأ العدالة الضريبية جوهر أي نظام ضريبي ولا يجادل أحد في أهمية بل وضرورة أن يتسم النظام الضريبي بالعدالة، ومن المؤكد أن هدف توزيع العبئ الضريبي توزيعا عادلا ومنصفا كان ولا يزال محل اهتمام كافة فقهاء المالية العامة والضرائب على مدى القرون الماضية.

وتتمثل عدالة التشريع الضريبي في أن يكون خضوع المكلفين للضريبة قائما على أساس عادل يراعي المقدرة التكليفية لكل منهم، ويراعى فيه الفروق بين دخول وثروات أفراد المجتمع الواحد، وينظر لعدالة التشريع الضريبي عند توزيع العبئ الضريبي بين مكلفي كل ضريبة على حدى، وبين جميع المكلفين وبعضهم البعض، وينظر في ذلك إلى كافة أنواع الضرائب المفروضة في الدولة، وليس ضريبة واحدة فقط كضرائب الدخل.

كما أثار مفهوم العدالة الضريبية كثيرا من الجدل والخلاف بين علماء السياسة والاجتماع والاقتصاد والمالية العامة فقد اختلف العلماء في تحديد مفهوم العدالة الضريبية تبعا لاختلافهم في فكرة المساواة في تحمل عبئ الضريبة وقد تطور مفهوم العدالة الضريبية مع تطور دور الدولة الاقتصادي ففي ظل فكرة الدولة الحارسة التي لا تتدخل في الاقتصاد كان مفهوم العدالة الضريبية يعني تناسب عبئ الضريبة مع منفعة الفرد.

ومع تطور دور الدولة الاقتصادي أخذت تتطور فكرة العدالة الضريبية فتم الأخذ بالظروف الشخصية والتصاعد في سعر الضريبة واستمر هذا التطور حتى حلت العدالة الاجتماعية محل العدالة الضريبية كهدف للتنظيم الضريبي .

---

[1] أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب من الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

وتعد العدالة في أبسط معانيها ذات مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه ومحتواه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية التي تمر بها المجتمعات الإنسانية وفي العصر الحديث ارتبط مفهوم العدالة بظاهرة توزيع الدخل وتوزيع الثروة وكذلك الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم فتوافر أو عدم توافر العدالة الاقتصادية أو الاجتماعية يرتبط بتوافر أو عدم توافر العدالة في توزيع الدخول أو الثروات ومن هنا تعني العدالة الضريبية معاملة الأفراد الذين تتشابه ظروفهم معاملة متساوية.كما يرى البعض[1] أن تعريف العدالة الضريبية يكتنفه مجموعة من الصعاب حيث أن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي ومرتبط بمعيار شخصي، كما أن محاولة ربط العدالة الضريبية بمعيار موضوعي أثار خلافا بين كتاب المالية العامة والاقتصاد وذلك لصعوبة قياس أثر فرض الضريبة بالنسبة لكل واحد من المكلفين بأدائها ومن المتعذر تعيين عبئ الضريبة الواقع عليه بالدقة المطلوبة ولهذا فقد اختلفت وجهات النظر بين الكتاب والباحثين في الأسس التي توزع في ضوءها الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع.

فالبعض يرى: أن الضرائب تدفع مقابل المنفعة التي تعود على المكلف من الخدمات العامة ويرى البعض الآخر أن الضرائب تدفع طبقا لمقدرة كل مكلف على أدائها.

ومن الأجدر أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الاجرائية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع الضريبي ثم تأتي اجراءات تطبيق هذه الضريبة فتقضي على هذه العدالة، والضريبة لا تكون عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة: أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها وهذه الأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة الضريبية[2].

ويعد شعور المكلف بعدم عدالة الضريبة المفروضة دافعا لعدم الالتزام بشتى صوره، ويتضح ذلك عندما يشعر المكلفين بأنهم يدفعون ضرائب أكثر من غيرهم الذين يحصلون على دخول أكثر، ويستغلون نفوذهم الاقتصادي أو السياسي للتهرب من دفع الضريبة ، أو تتميز أعمالهم

---

[1] سلامة عبد الرحيم عوض عيسى، النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007، ص: 91.

[2] السامرائي يسرى مهدي حسن ، العبيدي زهرة خضير عباس، ص:134.

بطبيعة معينة مثل أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين بالمقارنة بالموظفين الذين تحجز ضرائبهم من المنبع، حيث يؤدي ذلك الشعور إلى خلق روح التهرب، وانتشارها بين مختلف الفئات الاجتماعية[1].

لعدالة النظام الضريبي مؤشران يتمثلان في العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، تتمثل العدالة الأفقية في أن تتم معاملة المكلفين الذين يملكون القدرة نفسها على الدفع والمتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة متماثلة من حيث الضرائب التي تجبى منهم، بينما تعني العدالة الرأسية بأن تتم معاملة المكلفين المختلفين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة مختلفة من حيث الضرائب التي تجبى منهم ، أي أن عبئ الضريبة يجب أن يكون مستندا على الاختلافات في القدرة على الدفع، والذي يعني أن المكلف الذي يملك القدرة الأكبر على الدفع يجب أن يدفع ضريبة أكبر. وبالنظر إلى المفهومين السابقين يتبين لنا أن تطبيق مبدأ العدالة الأفقية سهل وبسيط، بينما مبدأ العدالة الرأسية يعتبر صعبا، حيث أن غالبية المكلفين مختلفون في دخولهم وحالتهم الاقتصادية والاجتماعية،وهنا تظهر المشكلة الأساسية المتمثلة في تحقيق العدالة بين المكلفين[2].

كما يعوق تحقيق العدالة الضريبية في الدول النامية اتساع حجم القطاع غير الرسمي وصعوبة تتبع المرتبطين به ضريبيا، وصعوبة إلزامهم بمتطلبات قانون الضريبة من دفاتر ومستندات تتفق والمعايير المحاسبية، مع زيادة معدلات الفقر، وصغر حجم المنشآت العاملة في القطاعات الانتاجية الزراعية والصناعية والتجارية والخدمية.

كما أن بعض الكتاب يؤكدون أنه حتى عندما يتساوى حجم الاقتطاع الضريبي بين عدة مكلفين (أي تكون نسبة الضريبية المدفوعة إلى مجموع الأوعية الضريبية لهؤلاء المكلفين متساوية)، فإن العبئ النفسي للضريبة المفروضة يكون مختلفا فيما بينهم ، وذلك بالرغم من وحدة

---

[1] السيد أحمد عبد الخالق ، مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية ، دار برلين للطباعة، مصر ، 2005 ، ص: 287.

[2] إبراهيم العدي وحسين عبد الله، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد35، العدد5، 2013،ص :36.

مركزهم المالي[1]. ويعلل هذا الاختلاف بأنه ناجم عن اختلاف الادراك لدى كل من المكلفين، أي تفاوتهم في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية انفاق حصيلتها وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني الذي يختلف تبعا لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم.

هناك العديد من الدراسات التي اشارت إلى أن هناك علاقة بين العدالة الضريبية والتهرب من دفع الضريبة، حيث أن عدم العدالة الضريبية يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي. وينظر إلى التهرب الضريبي في هذه الحالة على أنه الأداة التي يستخدمها المكلف لتحسين شروط التبادل بينه وبين الحكومة كرد فعل لعدم رضاه الناتج عن شعوره بعدم المساواة في شروط التبادل مع الدولة مقارنة بالمكلفين الآخرين. لذلك فإن أحد العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي هو الشعور أو الإحساس بعدم المساواة النسبية في شروط تبادل المكلف مع الحكومة ويمكن اعتبار هذا العامل مؤشرا عن العلاقة بين عدم المساواة الأفقية والتهرب الضريبي. فلو أن المكلف شعر بأنه ضحية عدم المساواة المالية في علاقته التبادلية مع الحكومة فإن نتيجة ذلك يزيد من المنفعة الحدية التي يحصل عليها من الدينار الإضافي المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الضرائب المتهرب من دفعها. وعلى الجانب الآخر لو أن المكلف شعر بأنه المستفيد من عدم المساواة المالية في علاقته مع الحكومة فإن شعوره بالذنب قد يؤدي إلى خفض المنفعة الحدية للدينار الإضافي المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبي وبالتالي يقلل من الضرائب المتهرب من دفعها[2].

في دراسة قام بها Amitai 1986 هدف إلى تحديد فيما إذا كان التهرب الضريبي ينتج من زيادة نسب الضريبة–من الدوافع الاقتصادية كما يدعي بعض الاقتصاديين– أو من عوامل أخرى خصوصا وجهة نظر مكلفي الضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي، تمت الدراسة من خلال استخدام بيانات ومعلومات عن نسب الضريبة وتقديرات التهرب الضريبي خلال فترة عشرين عاما 1960-

---

[1] شمس جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:109.

[2] Spicer Michael, Becker, Fiscal Inequity&Taxenasion: Au Experimental, Approach ,National Tax journal, Vol. 33,1989 , P:171.

1980، وقد توصلت الدراسة إلى أن نسب التهرب الضريبي قد ازدادت خلال فترة الدراسة، بالإضافة إلى ازدياد نسبة المكلفين الذين يعتبرون أن الضرائب غير عادلة، بالرغم من ثبات معدل الضريبة، كما توصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي الناتج عن عدم قناعة مكلفي الضريبة بعدم عدالة النظام الضريبي أعلى من التهرب الناتج من نسب الضريبة المتزايدة ومستوى الدخل الثابت[1].

كما قام Milliron (1985) بتجربة معملية على 57 طالبا لدراسة العلاقة السببية بن العدالة المالية من ناحية، وقرارهم بشأن الدخل الضريبي الذي يفصحون عنه من ناحية أخرى.

وقد خلصت التجربة إلى أن سلوك الالتزام الضريبي يقل (إفصاح أقل للدخل الضريبي) بين الأفراد المشاركين في التجربة الذين تم اخبارهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أكثر من المعدل بالنسبة للآخرين، وقد حدث العكس (إفصاح أكبر للدخل الضريبي) بالنسبة للأفراد المشاركين في التجربة الذين تم إبلاغهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أقل من المعدل بالنسبة للآخرين.

وقد برر الباحثان أن النتيجة التي وصلت إليها الدراسة ترجع إلى تفسير مفهوم عدم العدالة من منظور سلوكي، حيث يفسر علماء السلوك أن عدم العدالة هو موقف يترتب عليه الشعور بالغضب إذا كان عدم العدالة في غير صالح الفرد، وشعور بالذنب إذا كان في صالحه. لذلك عندما يدرك المكلف بأنه ضحية لعدم العدالة المالية فإن شعوره بالغضب يترتب عليه زيادة المنفعة الحدية التي يستمدها من وحدة النقد الاضافية للدخل غير المفصح عنه في الإقرار، ومن ثم يزيد عدم التزامه الضريبي. ومن ناحية أخرى، عندما يدرك المكلف بأنه مستفيد من عدم العدالة المالية، فإن شعوره بالذنب يخفض من منفعته الحدية التي يستمدها من الدخل غير المفصح عنه، ومن ثم يقل عدم إلتزامه الضريبي[2].

---

[1] إبراهيم العدي وحسين عبد الله، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص :33-34.

[2] Milliron, V., A Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity ,Op.Cit.,P: 794.

وفي دراسة قام بها Moser and Evan (1995) هدفا من خلالها إلى التعرف على تأثير غياب العدالة الأفقية والتبادلية على الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية المقدمة من طرف دافعي الضرائب. وتوصلوا إلى أن إدراك دافع الضرائب بغياب العدالة الضريبية يؤثر سلبا على قرار دافع الضرائب نحو التصريح الضريبي، وأن دافع الضريبة يقوم بتقديم إقراره الضريبي متضمنا دخلا يقل عن حقيقة دخله عند زيادة معدل الضريبة وفي حالة شعوره بعدم عدالة النظام الضريبي.

ناقشنا في هذا القسم الفرعي محددات الالتزام الضريبي من منظور مؤسسي، حيث تدل الدراسات السابقة أن دور كفاءة مصلحة الضرائب، الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار في القانون الضريبي، الفساد الضريبي، الثقة في الحكومة و تصورات الانصاف والعدالة لها دور معنوي في التأثير على سلوك دافعي الضرائب. وفي الجزء الفرعي الموالي نتناول محددات الالتزام الضريبي من منظور اجتماعي والتي تتمثل في المعايير الاجتماعية.

2.3- العوامل الاجتماعية:

ينمو الفرد ويتطور في إطار اجتماعي، فهو يعيش متفاعلا مع جماعته متأثرا بها ومؤثرا فيها، فالجماعة هي التي تحدد الحدود التي ينبغي أن لا يخرج عنها في سلوكه، ولكل مجتمع من المجتمعات محدداته الخاصة به والتي بموجبها يتحدد سلوك الأفراد فيه، وهذه المحددات تسمى المعايير الاجتماعية، وهذه المعايير تتكون نتيجة تفاعل أفراد الجماعة في ماضيها وحاضرها، فهي إذن تختلف باختلاف الثقافات والمجتمعات وبناءا على ذلك فإن سلوك الفرد سيكون مرسوما ومحددا على وفق المعايير السائدة في مجتمعه. والسلوك الاجتماعي النموذجي أو المثالي هو الذي يحظى بقبول اجتماعي دون رفض أو اعتراض أو نقد، والسلوك السوي الذي يساير المعايير تباركه الجماعة وتعززه ويكون جزاءه الثواب الاجتماعي، بينما السلوك المغاير أو المخالف لا تباركه الجماعة ويكون جزاءه العقاب الاجتماعي.

محددات الالتزام الضريبي من منظور اجتماعي تتعلق باستعداد المكلف بالضريبة للامتثال للقوانين الضريبية كاستجابة لسلوكات الأفراد الآخرين والبيئة الاجتماعية المحيطة به (أي

الحكومة، الأصدقاء وأفراد العائلة). يشير علم النفس الاجتماعي أن التفاعلات الاجتماعية يمكن أن يكون لها تأثيرا كبيرا على سلوك الأفراد لأن الفرد يلجأ دائما إلى الانتماء إلى جماعة معينة وبالتالي تحدث علاقة تأثير بين هذا الفرد وجماعته، وهذه العلاقة هي التي تحدد مسار سلوكاته نحو مختلف المواضيع والقضايا في حياته اليومية ، وعموما يمكن تقسيم الجماعات الاجتماعية إلى نوعين أساسيين هما:

أ- الجماعات الاجتماعية الخاصة: والتي تعتبر تجمعات لها احتكاك وتأثير دائمين بالفرد سواء تعلق الأمر بقيمه، عادات ، اتجاهاته وسلوكاته. ونجد من أهمها العائلة والتي تعتبر النواة الأولى التي تؤثر في شخصية الفرد وفي سلوكاته، فمن خلالها يكتسب الفرد مفاهيم متعددة حول مختلف القضايا السيكولوجية، الاجتماعية، الثقافية، الاقتصادية، الدينية...إلخ.

ب-الجماعات الاجتماعية العامة: فهي عبارة عن تلك الجماعات التي ينتمي إليها الفرد كمساهم وهذا اعتمادا على مدى وقوة تمسكه بمعاييرها وبنمط وقواعد عيشها ومثال ذلك الجمعيات الرياضية، الثقافية....الخ[1].

Cialdini & Trost (1998) عرفا المعايير الاجتماعية بأنها[2] القواعد، المعايير التي يتم فهمها من قبل أعضاء في مجموعة والتي توجه و/أو تكبح السلوك الاجتماعي دون قوة القانون، وتعرف أيضا بأنها القاعدة السلوكية التي يقبل بها أفراد الجماعة بحيث يخضعون في سلوكهم وعملهم لما تحدده الجماعة، كما تعرف أيضا بأنها القواعد السلوكية التي تحددها الجماعة وهي التي توفر للفرد الأساس اللازم للتنبؤ بسلوك الأعضاء الآخرين.

تشير المعايير الاجتماعية إلى جملة من القواعد المنظمة للسلوك الفردي والجمعي، وهي أيضا بمثابة الإطار المرجعي للإدراك الاجتماعي، والاتجاهات الاجتماعية الموجهة لسلوك الفرد وتفاعله لينسجم مع واقع ومتطلبات الحياة الاجتماعية.

---

[1] لونيس علي، العوامل الاجتماعية والثقافية وعلاقتها بتغير اتجاه سلوك المستهلك الجزائري –دراسة حالة ميدانية بسطيف-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في علم النفس العمل والتنظيم، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، 2007، ص: 68-70.

[2] Bobek et al., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Journal of Business Ethics 115:451–468,2013, P : 452.

ويعبر المعيار الاجتماعي عن أنماط ونماذج السلوك المقبول أو المستحسن والمرفوض أو المستهجن بمعنى أن المعيار الاجتماعي يعد مقياسا متفقا عليه اجتماعيا لتحديد نوعية وقيمة السلوك بحيث أن المعيار الاجتماعي باعتباره يمثل النموذج المثالي للسلوك يستخدم كمقياس يعرف بموجبه السلوك المنحرف الذي يأتي في شكل مخالف للمعايير الاجتماعية في المجتمع. والسلوك السوي هو السلوك الذي ينسجم مع ما يقره المجتمع ويرضاه[1]. وعليه فالمعيار الاجتماعي تكوين فرضي معناه مقياس أو قاعدة أو إطار مرجعي، للخبرة والسلوك الاجتماعي.أي أنه السلوك الاجتماعي النموذجي أو المثالي[2].

تؤثر المعايير الاجتماعية على سلوك الأفراد وتصرفاتهم، بحيث تؤدي وبدرجات متفاوتة إلى إحداث نوع من التشابه في سلوك أفراد الجماعة، وحدوث نوع من التقارب والتجانس بين اتجاهاتهم ومواقفهم.

ويجد الأفراد الذين ينتمون إلى جماعة معينة أو مجتمع ما، أنفسهم ملزمين بما تقره هذه الجماعة أو ذلك المجتمع، من معايير يتحدد وفقا لها شكل ونوعية السلوك. ويشير عدد من المختصين إلى أن هناك جملة من العوامل التي تؤدي بالفرد إلى الالتزام بمعايير الجماعة،منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

– يكتسب الفرد من خلال تواجده في الجماعة أو المجتمع، العديد من المعارف والخبرات والتجارب والممارسات، بحيث يتحدد وفقا لها ما يفكر فيه أو يفعله، بشكل يقوده إلى نوع من التشابه مع بقية أعضاء الجماعة في سلوكها وتصرفاتها.

– إن الفرد في سلوكه لا يرغب في أن يكون دائما وفي كل الأحوال مخالفا لجماعته، فهو بالتزامه بمعايير الجماعة أو المجتمع، يريد أن يشعر بأن سلوكه مقبول، وأنه يدرك الأمور بصورة جيدة. وعندما تكون المعايير غامضة أو غير محددة، فإن الفرد يلجأ إلى الآخرين سائلا ومستفسرا ومقلدا ومستشيرا، بمعنى أن الفرد في هذه الحالة يبحث عن إطار مرجعي، يستقي منه المعايير الاجتماعية.

---

[1] عبد السلام الدويبي، التمهيد في علم النفس الاجتماعي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة الفتح إدارة المطبوعات والنشر، ليبيا، 1998، ص 93.

[2] حنان عبد الحميد العناني، الطفل والأسرة والمجتمع،الطبعة الأولى، دار صفار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 22.

– تلجئ الجماعة أو المجتمع إلى نوع من الضغط لإلزام الأفراد بالمعايير السائدة، وإلى نوع من التجانس في السلوك والتصرفات والاتجاهات بينهم، عن طريق تعزيز ودعم الاتجاهات والسلوك الملتزم بالمعايير، واستهجان السلوك غير الملتزم أو المنحرف عن المعايير.

وقد يتعرض الفرد لضغوط ذات مسارين يتمثل المسار الأول في الضغوط التي تنجم عن نوع من الصراع الداخلي للفرد الذي يجد نفسه مخالفا أو خارجا عن المعايير الاجتماعية، التي تقرها الجماعة، ويحس في هذه الحالة بنوع من تأنيب الضمير. ويمثل المسار الثاني الضغوط التي تمارسها الجماعة للتأثير على الفرد وإلزامه بالمعايير الاجتماعية السائدة، وإشعاره بعدم الرضا عند الخروج عن هذه المعايير.

وتساعد الضغوط التي تمارسها الجماعة والمجتمع على أفراده لتحقيق التزامهم بالمعايير الاجتماعية التي تقرها على تحقيق المحافظة على وحدة وتماسك الجماعة أو المجتمع و استمراريته إضافة إلى تحقيق نوع من الانسجام بين الافراد داخل الجماعة أو المجتمع. والتقليل من مظاهر الانحراف عن المعايير السائدة. وتطوير نسق من التوقعات الاجتماعية لسلوك الأفراد في المواقف المختلفة.

وتشير أبحاث علم النفس الاجتماعي إلى أن هناك أربعة أنواع من المعايير الاجتماعية[1]: الفردية، الوصفية، القضائية والذاتية، تختلف في مصدرها لكن تأثيرها يكون على التزام الأفراد في المجموعة وعلى النقيض من المعايير الفردية التي هي داخل الفرد، المعايير الوصفية، القضائية والذاتية هي معايير اجتماعية إلا أن هناك تأثير متبادل بين المعايير الفردية والاجتماعية. فالمعايير الفردية (أي تلك المعايير التي ترتكز على سلوك "الصح" أو" الخطأ") هي نتاج للتنشئة الاجتماعية ومن المحتمل أن هذا السلوك يتأثر بالمعايير الاجتماعية للمجموعة التي ينتمي إليها.

وفي سلسلة من الدراسات التي قام بها Michael Wenzel (2004a, 2004b) فحص العلاقة المتبادلة بين المعايير الفردية والاجتماعية وأكد أن المعايير الفردية هي في الواقع معايير اجتماعية تحولت داخل الفرد وأصبحت معايير فردية. وإضافة إلى ذلك المعايير الاجتماعية إذا تحولت إلى معايير فردية تجعل عوامل الردع لا علاقة لها بالالتزام (هذا يعني أن الفرد يلتزم بدفع الضرائب

(1) Bobek et al., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Op.Cit., P : 452.

مثلا لأنه يؤمن بأن هذا الأمر الذي يقوم به صحيح والتغير في نسبة الغرامة أو احتمال التدقيق لا يكون له تأثير على قرار الالتزام)، وفي المقابل إذا لم تحول المعايير الاجتماعية داخليا ففي هذه الحالة تصبح عوامل الردع لها تأثير على سلوك الفرد[1].

-المعايير الفردية (أو الشخصية) personal norms : تمثل المعايير الأخلاقية الخاصة بالفرد وسلوكاته المتوقعة، وهي المعايير التي تعكس معتقدات الفرد الخاصة والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير كبير على كل سلوكات الفرد بما في ذلك الامتثال الضريبي، والمعايير الشخصية تتطور من خلال استيعاب المعايير الاجتماعية[2].

والمعايير الفردية يمكن أن تتجسد في شكل صفات معينة في شخصية المكلف مثل حب المخاطرة والتقليد والأنانية، والتي تعد من الأسباب التي تدفع بالمكلف إلى التهرب من أداء الضريبة، فالشخص الذي تتوافر لديه الرغبة بالمخاطرة قد يزداد الحافز عنده للتهرب من دفع الضريبة بإعتبار أن هذا التصرف يتسم بدرجة عالية من المخاطرة، وذلك على العكس من الشخص الذي يكره المخاطرة.

-المعايير الوصفية Descriptive norms: هي تصورات لكيفية تصرف أعضاء آخرين من المجموعة، هذه المعايير تؤثر على سلوك الفرد داخل المجموعة الاجتماعية، كما توفر المعايير الوصفية المعلومات لمساعدة الأفراد على توجيه سلوكهم في مختلف الحالات[3]، إذن يمكن للمعايير الوصفية تشجيع الامتثال للقوانين الضريبية أو عدم الامتثال من خلال مساعدة الأفراد تبرير أفعالهم وعلى سبيل المثال إذا كان يعتقد المكلف بالضريبة أن الجميع يتهرب من دفع الضرائب هذا قد يكون له تأثير كبير في تهرب المكلف من دفع الضرائب.

-المعايير القضائية Injunctive Norms: المعايير القضائية هي تصورات لما هي سلوكات معظم أفراد المجموعة الموافقة أو غير الموافقة، وهذه المعايير هي التي يشير إليها معظم الباحثين عند مناقشة

---

(1) Onu Diana et al, Social Norms and Tax Compliance,Tax administration Research centre, 2014,P : 6.

(2) Bobek et al., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Op.Cit., P : 453.

(3) Idem.

المعايير الاجتماعية بشكل عام. وعلى النقيض من المعايير الوصفية التي تصف كيف يمكن للأفراد التصرف، المعايير القضائية تمثل كيف يجب على الأفراد التصرف[1].

الامتثال للمعايير القضائية هو نتيجة لرغبة الأفراد في مطابقة توقعات أعضاء المجموعة للحفاظ على سمعة طيبة داخل المجموعة (على سبيل المثال إذا كان ينظر في مجتمع ما للمتهرب من الضريبة بأنه سلوك غير متوافق مع أفراد المجموعة والفرد لا يتبع هذا حفاظا على سمعته داخل هذه المجموعة).

-المعايير الذاتية Subjective norms: المعيار الاجتماعي الأخير هو المعيار الذاتي، والمعايير الذاتية هي تصورات لكيفية تصرف معظم الأفراد المهمين والمقربين لهذا الفرد (العائلة، الأصدقاء، أصدقاء العمل، المحاسب)، المعيار الذاتي هو نوع خاص من المعايير القضائية، حيث تعمل المعايير القضائية على تفسير ما هو متوافق عليه في المجتمع ككل، بينما المعايير الذاتية تفسر ما هو مقبول من طرف الأفراد المقربين[2].

كما تمثل المعايير الذاتية القواعد المتوافق عليها من الأشخاص المقربين وبالتالي تأثيرها على سلوك الفرد قد يكون أقوى من المعايير الأخرى، كما يمكن أن تكون هذه المعايير الذاتية من بين المعايير الأولى التي يتم الاعتماد عليها في تحديد السلوك الذي يتبعه الفرد. والمعايير الذاتية قد تساعد الفرد في تحديد ما إذا كان الامتثال للقوانين الضريبية أو التهرب سيؤدي إلى الموافقة أو الرفض من أعضاء المجموعة الأقرب.

ومن بين المقربين الذين لهم تأثير على قرار المكلف في التصريح بالدخل نجد خبراء ومستشاري الضرائب، وذلك لأن المكلف قد لا يجيد عند التعامل مع مصلحة الضرائب، أو لا يسمح وقت عمله بالإطلاع الكافي على القوانين والتعليمات الضريبية، فلا يشترط أن يكون كافة المكلفين على علم بجميع التشريعات واللوائح الضريبية، لذا فإنه من الضروري أن يكون المكلف قادرا على الوصول لخبير جيد (محاسب- قانوني) ليقوم بهذه المهمة، ويلعب خبراء ومستشارو الضرائب دورا

(1) Idem.

(2) Idem.

حيويا في جميع النظم الضريبية على مستوى العالم، حيث أن وكيل المكلف أو ممثله القانوني يقوم بمساعدته على فهم القوانين الضريبية ويحثه على الالتزام بها، لاسيما في النظم الضريبية المعقدة، وبالتالي يخفف العبئ على الادارة الضريبية في هذا المجال، ويزيد من ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي يؤدي التزاماته الضريبية في الوقت المطلوب، بالإضافة إلى قيامه بتمثيل المكلفين أمام السلطات الضريبية في جميع الاجراءات الضريبية. ولا يقتصر دور خبير أو مستشار الضرائب على ذلك فقط، فله دوره البارز في التصدي لمظاهر تعسف الادارة الضريبية تجاه المكلف، ويتخذ جميع الاجراءات القانونية لحماية المكلف ومستحقاته المالية.

في دراسة قام بها Tan (1999) [1] أشار إلى أن المكلفين يميلون لقبول التوصية المقدمة من خبراء الضرائب، بصرف النظر عما إذا كانت عدوانية أو متحفظة، فالتوصيات المتحفظة تشير إلى المطالبة بخصم الاستقطاعات (أو اهمال الدخل) فقط في الحالات التي يمكن الدفاع عنها بسهولة عند قيام الادارة الضريبية بعمل التدقيق، أما التوصيات العدوانية تشير إلى تبني المواقف الضريبية التي تكون نتيجة التدقيق الضريبي فيها محل شك، حيث يوجد احتمال بعدم موافقة الادارة الضريبية عليها عند قيامها بعملية التدقيق، وبالتالي فالتوصيات العدوانية تمثل اختيارا يتصف بدرجة عالية من المخاطر. وهذا ما يعني أن سلوك التزام المكلفين قد يتأثر بقوة بما يقدمه خبراء الضرائب لهم من توصيات، ولذلك على الادارة الضريبية العمل على تحسين علاقتها مع مستشاري الضرائب لأنها تمثل أحد المجالات الواعدة لتحسين الالتزام الضريبي وذلك في ظل تزايد اعتماد المكلفين على مستشاري الضرائب في إعداد تصريحاتهم الضريبية.

ترى العديد من الدراسات أن أحد الأسباب الرئيسية للاستعانة بالخدمات الضريبية يتمثل في رغبة غالبية المكلفين الذين يستعينون بخبراء الضرائب في إعداد تصريحات ضريبية دقيقة، فقد توصل Collins et al 1990 إلى أن حوالي 70% من الأفراد أشاروا إلى أنهم تعاملوا مع عملية

---

[1] محمد عباس بدوي، دراسة تحليلية لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الإلتزام الضريبي للممولين، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 640، مصر ، 2011، ص:28.

سداد الضريبة في ظل هدف رئيسي هو إعداد اقرار على أعلى مستوى من الدقة. أما من خلال الدراسة التي قام بها Yankelovich et al., (1984) أشار إلى أن السبب الثاني الذي حدده 13% من الأفراد كان يتمثل في الأمل في أن استخدام الخبير الضريبي سوف يوفر وفورات نقدية. وقد توصل Hite et al., (1992) إلى أن 65% من الأفراد يوافقون على أن دفع أقل ضريبة مطلوبة كان يمثل سببا هاما لاستخدام الخبير الضريبي. وأشار أيضا إلى أن 46% من الأفراد قد وافقوا على أن تخفيض فرص أن تتم تدقيقهم كان يمثل أحد الأسباب الهامة لاستخدام الخبير الضريبي.و اتفاقا مع هذه النتيجة فقد توصل Tan (1999) إلى أن 48% من الأفراد عندما تم سؤالهم لماذا يستخدمون خبير ضريبي، كانت إجاباتهم هي لتخفيض فرص أن يتم تدقيقهم. وتوصل أيضا إلى أن غالبية المكلفين يهتمون بصفة أساسية بتجنب العقوبات الضريبية الصارمة كأحد دوافعهم لاستخدام خبير ضريبي (بالإضافة إلى إعداد تصريح ضريبي دقيق). ومن خلال دراسة Hite et al., (1992) أشاروا إلى أن السبب الثاني الأكثر أهمية لاستخدام الخبير الضريبي يتمثل في تجنب العقوبات الصارمة حيث وافق 75% من الأفراد على هذه العبارة[1].

لذلك يجب على الادارة الضريبية العمل على تحسين علاقتها مع خبراء ومستشاري الضرائب، لأن هذه العلاقة يجب أن تأخذ صورة الثقة والتعاون، بدلا من التهديد والتخويف، مما يعود بالاستقرار على حقل العمل الضريبي، وذلك من خلال الاستفادة من خبراتهم في الحصول على تفسيرات مبكرة للقوانين الضريبية قبل إصدارها، أو اشراكهم بتلقي مقترحاتهم عند تعديل أو إلغاء بعض النصوص القانونية.

في الوقت الذي ركزت فيه البحوث الحديثة في علم النفس الاجتماعي على تأثير المعايير الاجتماعية على سلوك الأفراد، هناك توجه في البحوث الحديثة التي تعالج الالتزام الضريبي إلى دراسة تأثير المعايير الاجتماعية على سلوك الالتزام الضريبي، إلا أن معظم هذه الدراسات لم تكن كافية لتحديد هذا الأثر بدقة، وهذا يرجع إلى نقص الدقة في تحديد مفهوم المعايير الاجتماعية في

---

[1] محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص:30.

هذه الدراسات. والجدول الموالي يلخص البحوث السابقة حول الالتزام الضريبي التي تضمنت متغير المعيار الاجتماعي، والعديد من هذه الدراسات (على سبيل المثال Cowell 1990 ؛ Davis et al. 2003; Alm et al. 1999; Porcano and Price 1993)[1] استخدمت مصطلح مشابه للمعيار الاجتماعي للتعبير عن معيار أو أكثر من المعايير الاجتماعية الأربعة المشروحة سابقا بدون مفهوم محدد حول أي نوع من المعايير يؤثر على السلوك، وعلى سبيل المثال كما هو موضح في الجدول الموالي (1.3) يبين بأن متغيرة الانكار الاجتماعي تعمل على زيادة الالتزام الضريبي مادام هناك مستوى معقول من الاجبار من طرف مصلحة الضرائب. وفي المقابل هناك دراسات عالجت تأثير المعايير الاجتماعية على الالتزام الضريبي بدقة من خلال دراسة تأثير المعايير الاجتماعية الأربعة ومن بين هذه الدراسات دراسة Bobek et al.(2013) حيث توصلوا إلى أن المعيار الفردي والمعيار الذاتي هما المعياران الوحيدان اللذان لهما تأثير مباشر على قرار الالتزام الضريبي بحيث تأثير المعيار الفردي أقوى من تأثير المعيار الذاتي، بينما المعيار الوصفي والمعيار القضائي لهما تأثير غير مباشر على سلوك الالتزام الضريبي، وأظهرت نتائج دراستهما أيضا أن المعايير الاجتماعية هي أقوى تأثيرا من المتغيرات الأخرى (على سبيل المثال :احتمال الكشف، تصورات الإنصاف والعدالة...) المدرجة في تحليل المسار.

الجدول(1.3): نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين المعايير الاجتماعية والالتزام .

المحدد	الباحثين	النتائج المتوصل إليها
المعايير الاجتماعية	- Cowell (1990)	النموذج تضمن متغيرة "الانكار الاجتماعي " والذي وجد أنها تزيد من الالتزام الضريبي.
	- Porcano and Price(1993)	تم استخدام متغيرة " الإنكار الاجتماعي "، وتم التوصل إلى أنه في حالة امكانية التصريح بأسماء المتهربين من الضرائب في الجرائد معنويا يزيد من الإلتزام الضريبي.
	- Hanno and Violette (1996)	كل المعايير الاجتماعية تؤثر في الالتزام وأثر المعايير الفردية أكثر أهمية.

[1] Bobek et al., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Op.Cit., P : 454.

- Davis et al (2003)	النموذج تضمن متغير المعيار الاجتماعي الذي وجد أنه يزيد الالتزام .
- Bobek and Hatfield (2003)	كل من المعايير الذاتية والفردية لهما تأثير على الإلتزام الضريبي.
- Wenzel (2004)	المعايير الاجتماعية الأربعة لها تأثير على الالتزام الضريبي وتوصل أيضا إلى أن المعايير الفردية لها أهمية كبيرة.
- Wenzel (2005)	الدراسة توصلت إلى أن كل المعايير الاجتماعية لها تأثير على الامتثال الضريبي، غير أن المعايير القضائية لها تأثير جزئي وسيط عن طريق المعايير الفردية.
- Bobek et al (2007)	الاختلاف في الالتزام الضريبي بين الدول يفسر من خلال المعايير القضائية، الذاتية والفردية.
- Korobow et al (2007)	عندما تكون مستويات الإجبار منخفضة، معرفة قرارات الالتزام بالنسبة للجيران والمحيطين بالمكلف تؤثر على قرار في الالتزام الضريبي.
- Blanthorne and Kaplan (2008)	المعايير الذاتية تؤثر على خلق عدم التصريح (أي المعايير الفردية) ولكن لا تؤثر في الالتزام بطريقة مباشرة وخلق عدم التصريح يؤثر على الالتزام الضريبي.
- Bobek et al (2013)	توصلوا إلى أن كل المعايير الاجتماعية الأربعة لها ارتباط معنوي مع سلوك الالتزام الضريبي، ووجدوا أن كل من المعايير الذاتية والمعايير الفردية لها تأثير مباشر على الامتثال الضريبي للمكلف بينما المعايير القضائية و الوصفية مرتبطة بالمعايير الذاتية و/أو المعايير الفردية وبالتالي يكون تأثيرهما بطريقة غير مباشرة على الالتزام الضريبي.

المصدر: Bobek et al.(2013), Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Op.Cit., P : 455 et 466.

ناقشنا في هذا القسم الفرعي محددات الالتزام الضريبي من منظور اجتماعي، حيث تدل الدراسات السابقة أن العامل الاجتماعي له دور معنوي في التأثير على سلوك الالتزام الضريبي للمكلفين. وفي الجزء الفرعي الموالي نتناول أثر العوامل الثقافية على الالتزام الضريبي.

3.3- العوامل الثقافية:

يتمثل البعد الثقافي في أن ثقافة المجتمع تطبع شخصية الفرد بمجموعة من الخصائص والعادات والمفاهيم، والأفكار والأنماط من السلوك تغاير تماما خصائص وعادات ومفاهيم شخصيات أخرى تكونت في ثقافات أخرى. بينما البعد الاجتماعي يتمثل في تركيزه على ما يمكن تسميته بالتفرد الذي يعتمد على التنشئة الاجتماعية داخل الأسرة وعلى الخبرات الفردية الخاصة التي تكمل صياغة شخصية الانسان بشكل يخالف كل الشخصيات داخل الثقافة العامة وداخل الثقافة الفرعية.

تعني الثقافة في نظر علماء الاجتماع جوانب الحياة الإنسانية التي يكتسبها الإنسان بالتعلم لا بالوراثة ويشترك أعضاء المجتمع بعناصر الثقافة، تلك التي تتيح لهم مجالات التعاون والتواصل وتمثل هذه العناصر السياق الذي يعيش فيه أفراد المجتمع.ولعل من ابسط التعريفات للثقافة وأكثرها وضوحا تعريف أحد علماء الاجتماع المحدثين "روبرت بيرستد" حيث يعرفها بأنها هي ذلك الكل المركب الذي يتألف من كل ما نفكر فيه أو نقوم بعمله أو نتملكه كأعضاء في المجتمع[1].

بينما التعريف الشهير الذي وضعه "تايلور" في بداية كتابه"الثقافة البدائية" سنة 1871 يرى بأن الثقافة هي ذلك الكل المركب الذي يشتمل على المعرفة والعقائد والفن والأخلاق والقانون والعادات وغيرها من القدرات التي يكتسبها الإنسان بوصفه عضوا في المجتمع[2].

---

[1] علي السيد الصاوي، نظرية الثقافة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 1997، ص: 9.

[2] دنيس كوش ترجمة: منير السعيداني، مفهوم الثقافة في العلوم الاجتماعية ، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، لبنان، 2007، ص:31.

كما عرف Hofstede (2001) الثقافة بأنها البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أفراد مجموعة معينة عن غيرها[1]، حيث يتضح من هذا التعريف ما يلي:

- الثقافة جماعية، فهي ليست سمة من سمات الفرد الواحد.
- لا يمكن ملاحظة الثقافة بشكل مباشر، ولكن يمكن الاستدلال عليها من سلوك الأفراد.
- تساعد الثقافة في التمييز بين الأفراد بسبب الاختلافات الثقافية.

إن ما يجعل المجتمع الإنساني حالة خاصة مقارنة بمجتمعات الأنواع الأخرى هو تطور الثقافة والتي يتم نقلها من جيل لآخر هذه الديناميكية والتغير هو ما يميز الثقافة التي تعرف جيدا انطلاقا من تعريفها محليا واستنادا إلى الأبعاد التاريخية للمجتمع الحامل لهذه الثقافة[2].

تتمثل وظائف الثقافة فيما يلي:

- تمد الأفراد بمجموعة من الأنماط السلوكية لتحقيق حاجاتهم وضمان استقرارهم.
- تتيح للأفراد التعاون من خلال مجموعة القوانين والنظم.
- تساعد الأفراد على تحقيق التكيف والتفاعل وتحقق لهم الوحدة الثقافية والتجانس.
- تمكن الإنسان من التنبؤ بالأحداث المتوقعة و المواقف الاجتماعية المحتملة.

وتتواجد الثقافة من ناحية الاعتقادات والقيم المشتركة عند الكثير من المستويا ، فعلى مستوى المجتمع توجد الثقافة المجتمعية، وعلى مستوى الثقافة الوطنية، وفي داخل أي دولة أو مجتمع يوجد عدد من الثقافات المتداخلة في نفس الوقت تسمى الثقافات الفرعية تمييزا لها عن ثقافة الدولة أو المجتمع ككل، فهناك ثقافات للمناطق الاقليمية المختلفة أو المجموعات الدينية تحمل كل منها ثقافة متمايزة عن غيرها. كما تتواجد أيضا عند الشركة ثقافة تنظيمية، بالإضافة إلى أن لكل مجموعة عمل أو مهنة معينة ثقافتها الفرعية.

---

(1) Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions, Op.Cit, P: 68.

(2) Pamela M.Cole and Patricia Z.Tan, Emotion Socialization from a Cultural Perspective,Handbook of Socialization, The Guilford Press New York, USA, 2007, P: 518.

أجريت عدة محاولات لتقسيم الثقافة إلى عدة أبعاد يغطي كل منها جانبا واحدا من الثقافة، ومن بين الأبعاد الثقافية لـــ Hofstede:

أ- الفردية : تشير الفردية إلى تفضيل أفراد المجتمع إطار مرتخي Loosely يتميز برابطة غير قوية بحيث يفترض في تلك الثقافة اهتمام الأفراد بأنفسهم وبعائلاتهم، وعلى العكس تشير الجماعية إلى تفضيل أفراد المجتمع إطار اجتماعي محكم يتميز برابطة قوية وشديدة بحيث يفترض في تلك الثقافة اهتمام الأفراد بأقربائهم والولاء غير المحدود لروح الجماعة[1]. فترتيب الفردية العالي يشير إلى أن الفردية وحقوق الفرد تكون سائدة في المجتمع. أما ترتيب الفردية المنخفض فيشير إلى مجتمعات ذات طبيعة أكثر جماعية مع روابط قريبة بين الأفراد[2].

ب- مسافة السلطة : يركز هذا البعد على درجة المساواة أو عدم المساواة في توزيع السلطة بين أعضاء المجتمع. والمجتمع الذي يتسم بالتفاوت الواسع في مسافة السلطة يقبل أفراده النظام الهرمي حيث يحتل كل شخص موقعا دون تقديم أي تبرير للآخرين[3]. أما المجتمع الذي يتسم بتفاوت ضيق في السلطة فإن أفراده يناضلون من أجل تحقيق المساواة في السلطة ويطلبون تبريرا لحالات عدم المساواة.والترتيب العالي لمسافة السلطة يشير إلى عدم المساواة في توزيع السلطة والثروة المتاحة لنمو المجتمع، أما الترتيب المنخفض لمسافة السلطة فيشير إلى المجتمع الذي لا يركز على الفروق بين السلطة والثروة للمواطنين وأن المساواة وتكافؤ الفرص في هذا المجتمع تكون مؤكدة[4].

ت- تجنب عدم التأكد : يركز هذا البعد على درجة شعور أعضاء المجتمع بعدم الراحة تجاه عدم التأكد والغموض ومحاولة تجنبه ، ويقود هذا الشعور إلى اعتقادات باليقين وإلى الحفاظ

---

(1) Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M. , The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16,131-147, 2007 , P : 138.

(2) Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. Op.Cit., P: 69.

(3) Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M., The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Op.Cit.,P : 139.

(4) Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions, Op.Cit.,P : 69.

على مؤسسات تحمي الانسجام وعدم التناقض[1]. والترتيب العالي لتجنب عدم التأكد يشير إلى وجود دساتير صارمة ولوائح وقوانين كثيرة وعدم تقبل الأفكار المنحرفة أو الأشخاص المنحرفين عن الخطوط العامة، أما الترتيب المنخفض لتجنب عدم التأكد فيشير إلى أن المجتمع ذو تسامح أكبر لعدم التأكد والغموض، حيث تحتل الممارسة مكانا أكثر من المبادئ مما يتيح الفرصة لتقبل الآراء المعارضة للمفاهيم السائدة، ويجعل هناك فرصة دائمة للإبداع والتفكير الخلاق[2].

ث- الذكورية: عرف Hofstede(2001) الذكورية بأنها تشير إلى تفضيل المجتمع للإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي. أما الأنوثة فتشير إلى تفضيل العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعفاء وبنوعية الحياة. والترتيب العالي للذكورية يشير إلى أن المجتمع يضع أهمية أكبر للإنجاز والبطولة والنجاح المادي، أما الترتيب المنخفض للذكورية فيشير إلى أن المجتمع يضع أهمية أكبر على العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعيف وبنوعية الحياة[3].

ومن الدراسات التي عالجت هذا المحدد دراسة Tsakumis, et al (2007) [4]، حيث قام بإختبار العلاقة بين الابعاد الثقافية في المجتمعات والتهرب الضريبي، وقد تناولت أربعة عناصر أساسية مثلت هذه الثقافة بين المجتمعات وهي درجة عدم التأكد في الموقف المعرفي والشخصية الفردية التي تسود تحرك المجتمع ونموه وعامل الذكورة في المجتمع و مسافة السلطة، واعتمدت هذه الدراسة على اختبار تلك العلاقة بالنسبة لخمسين دولة من خلال بيانات احصائية عن سنوات 2000-2002 وصاغت الدراسة أربعة فروض أساسية لاختبار تلك العلاقة وهي:

5- كلما زادت ظروف عدم التأكد في الموقف المعرفي والثقافي في المجتمع كلما زاد التهرب الضريبي فيه.

6- كلما زادت الفردية في المجتمع كلما انخفض مستوى التهرب الضريبي.

---

(1) Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M. , The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Op.Cit.,P : 136-137.

(2) Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. Op.Cit.,P : 69.

(3) Idem.

(4) Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M., The relation between national cultural dimensions and tax evasion,Op.Cit., P : 144.

7- هناك علاقة قوية بين عامل الذكورة في المجتمع ومستوى التهرب الضريبي.

8- كلما زادت مسافة السلطة (درجة التفاوت بين طبقات المجتمع) كلما زاد مستوى التهرب الضريبي.

ولقد خلصت تلك الدراسة إلى أن عدم الالتزام الضريبي في الدول يكون نتيجة زيادة تجنب عدم التأكد، وانخفاض الفردية والذكورية وزيادة مسافة السلطة.

وفي دراسة قام بها Richardson (2008) [1] اعتمد من خلالها على النتائج التي توصل إليها Tsakumis, et al (2007) من خلال دراسة العلاقة بين الأبعاد الثقافية لـــ Hofstede(2001) والتهرب الضريبي لـــ 47 دولة (من بينها الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الأرجنتين واليابان). وقد اعتمد في هذه الدراسة على متغيرات أخرى بالإضافة إلى الأبعاد الثقافية وهي المتغيرات القانونية (إنفاذ القانون) والسياسية (الثقة في الحكومة) و الدينية (التدين) .

والنتيجة التي توصل إليها هي أن كل من تجنب عدم التأكد والفردية تعتبر الأبعاد الثقافية الوحيدة التي لها علاقة معنوية مع التهرب الضريبي للدول. حيث انتقد النتائج التي توصل إليها Tsakumis, et al (2007) ويرى أنه قد بالغ في أهمية كل من مسافة السلطة والذكورة في شرح التهرب الضريبي بين الدول ويرجع سبب ذلك إلى: (1) الخصائص الكامنة وراء بيانات التهرب الضريبي و/أو (2) إغفال العوامل الرئيسية الأخرى التي تؤثر على التهرب الضريبي في نموذجهم (أي إنفاذ القانون، الثقة في الحكومة و التدين) مما يسبب مشكلة في نموذج الانحدار.

وعموما نتائج الانحدار في هذه الدراسة تشير إلى أن ارتفاع مستوى تجنب عدم اليقين وانخفاض مستوى النزعة الفردية وإنفاذ القانون والثقة في الحكومة والتدين يؤدي إلى ارتفاع مستوى التهرب الضريبي بين الدول.

---

[1] Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions, Op.Cit., P: 75.

ناقشنا في هذا القسم الفرعي محددات الالتزام الضريبي من منظور ثقافي، حيث تدل الدراسات السابقة أن العامل الثقافي له دور معنوي في التأثير على سلوك الالتزام الضريبي للمكلفين. وفي الجزء الفرعي الموالي نتناول أثر العوامل الديمغرافية على الالتزام الضريبي.

4.3- العوامل الديمغرافية:

نتناول في هذا القسم العوامل الأخرى (يغلب عليها الطابع الديمغرافي) التي كانت محل اهتمام الدراسات والأبحاث والتي من المحتمل أنها تؤثر على سلوك المكلف وتشمل هذه العوامل : العمر، الجنس والتعليم.

1.4.3- العمر:

يعتبر العمر أحد أهم المتغيرات الشخصية والتي تؤثر على سلوك الالتزام الضريبي، وتشير نظرية Kohlberg (1969) إلى أنه مع تقدم الإنسان في العمر فإن أحكامه ومعتقداته تتغير بالإيجاب تجاه ما هو أخلاقي أو غير أخلاقي كنتيجة لتجاربه وخبراته السابقة، وبالتالي فإنه يتوقع أن كبار السن سيكونون أكثر مراعاة للقيم والمبادئ الأخلاقية ومن ثم أكثر التزاما[1]. كما تشير الدراسات التجريبية أن الشباب أكثر استعدادا لاتخاذ المخاطرة و أقل حساسية للعقوبة، ومن ناحية أخرى كبار السن لهم خبرة عالية، ينفرون من المخاطرة ويكونون أكثر حكمة ومعرفة. هذه الخصائص من المرجح أن تجعل الشباب أكثر تهربا من دفع الضريبة وكبار السن أكثر التزاما[2]. ومع ذلك الدراسات التي عالجت أثر العمر على سلوك الامتثال الضريبي توصلت إلى نتائج مختلطة.

Spicer and Lundstedt (1976) اختبر علاقة موقف دافعي الضرائب تجاه التهرب الضريبي لبعض العوامل الديمغرافية في الولايات المتحدة الأمريكية، ووجد أن العمر له علاقة معنوية لموقف المكلف تجاه التهرب الضريبي. وفي دراسة أجريت على دافعي الضرائب في الولايات المتحدة

---

(1) أحمد يوسف العبيدي، دور بعض المتغيرات الشخصية وأبعاد شدة الموقف الأخلاقي في عملية صنع القرار الأخلاقي لطلبة المحاسبة في ليبيا، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، المجلد الأول، العدد الثاني، ليبيا، 2012، ص :68.

(2) James O. Alabede, An Exploratory Analysis of Individual Taxpayers' Compliance Behaviour in Nigeria: a Study of Demographic Differences and Impact , International Journal of Accounting and Taxation , Vol. 2, No. 2 ,2014, P :43-44.

الأمريكية وهونغ كونغ، قام بها Chan, Troutman and O'Bryan, (2000) وجدوا أن قرار الامتثال للقوانين الضريبية يتأثر بمتغيرة العمر للمستجوبين وتوصلوا إلى أن المكلفين الأكبر سنا أكثر التزاما من المكلفين الشباب . وفي دراسات أخرى لـــ Birch, et al. (2003), Richardson (2005), Devos (2008) توصلوا أيضا إلى نفس النتيجة بين العمر والامتثال الضريبي[1].

ومع ذلك توصلت دراسة Wallschutzky (1984) أن المكلفين الأكبر سنا هم أكثر تهربا من دفع الضريبة في استراليا. ومن ناحية أخرى في دراسة Coltfelter (1983) لم يتوصل إلى وجود فرق في مستوى الامتثال الضريبي بين المكلفين الصغار والأكبر سنا. وتوصل Gupta (2009) أيضا إلى أن السن ليس له تأثير على موقف دافعي الضرائب تجاه التهرب الضريبي[2].

ومن خلال دراسة قام بها Song and yarbrough (1978) [3] توصلوا من خلالها إلى أن الأفراد الذين تكون أعمارهم أقل من 40 سنة وأكثر من 65 سنة أظهروا مستوى متدني من الإلتزام الضريبي وهذا لكون المرحلة العمرية قبل الأربعين سنة تكاد تكون أهم مرحلة في حياة الأفراد من الناحية المالية لأنها مرحلة صنع الأسرة ومن ثم فهي تحتاج إلى أعباء مالية مرتفعة مما يؤدي بهم للوقوع في التهرب الضريبي لمواجهة هذه الأعباء. أما بالنسبة لمن هم في المرحلة العمرية الأكثر من 65 سنة فربما تزداد حاجتهم إلى المال نظرا لمرورهم بأمراض الشيخوخة، خاصة في ظل فشل أو قصور نظم التأمين الاجتماعي، أما أولئك الذين تنحصر أعمارهم بين 40 و 65 سنة فأظهروا مستوى مقبول من الالتزام الضريبي وهذا لوجودهم في وضع مالي مريح. والجدول الموالى يلخص النتائج الرئيسية لبعض الأبحاث التي قامت بدراسة العلاقة بين العمر والامتثال الضريبي.

---

(1) Ibid. ,P :44.

(2) Idem.

(3) Song, Y. and Yarbrough, T. E, 'Tax Ethics and. Taxpayer Attitudes: A Survey", Public Administration Review, Vol. 38(5), 1978, P :444.

الجدول(2.3): نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين العمر والالتزام

المتغيرة	الباحثين	النتائج المتوصل إليها
العمر	Spicer and Lundstedt (1976)	العلاقة غير محددة.
	Spicer and Becker(1980)	لا توجد علاقة معنوية أي العمر لا يؤثر على الالتزام.
	Warneryd and Walerud(1982)	هناك علاقة سلبية؛ أي كلما زاد العمر كلما كان الشخص أقل التزاما.
	Clotfelter(1983)	هناك علاقة معنوية بين العمر والالتزام؛ الفئة العمرية المتوسطة أقل التزاما.
	Wallschutzky(1984)	المكلفين الأكبر سنا أكثر تهربا.
	Wahlund(1992)	هناك علاقة سلبية؛ الفئة العمرية الأكبر سنا هي الأقل التزاما.
	Wearing and Headey(1997)	هناك ارتباط سلبي بين العمر وعدم الامتثال.
	Mohani (2001)	كبار السن فوق 50 سنة أقل التزاما.

المصدر: Mohani, A, Personal income tax non-compliance in Malaysia.Op.Cit.,P: 39

وباختصار توصلت الدراسات إلى أن العمر قد يكون له تأثيرات مختلفة على الامتثال وعلى سبيل المثال السن له تأثير سلبي على الامتثال(Tittle (1980); Warneryd and Walerud (1982) and Wahlund (1982))، أثر ايجابي (Clotfelter (1983), Dubin and Wilde (1986) and Beron *et. al.* (1992))، وبعض الدراسات الأخرى توصلت إلى أنه لا توجد علاقة بين العمر والامتثال.

2.4.3- الجنس:

يعتبر الجنس (ذكر أو أنثى) من أكثر المتغيرات الشخصية التي تمت دراستها في الأبحاث والدراسات المتعلقة بالالتزام الضريبي وعلى الرغم من أن كثيرا من تلك الدراسات (مثل Vogel(1974), Mason and Calvin(1978) , Kinsey and Grasmick(1993)) توصلت

إلى نتيجة مفادها أن النساء أكثر حساسية والتزاما من الرجال، إلا أن البعض الآخر من الدراسات (مثل Richardson(2008), Spicer and Becker (1980) قد توصل إلى خلاصة مفادها أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الذكور والإناث.

تفترض نظرية التنشئة الاجتماعية أن وجهة نظر الرجال والنساء تجاه الجوانب الأخلاقية لأي مشكلة يعود في الأساس إلى التنشئة الاجتماعية المبكرة لهم، ونظرا لأن الرجال يهتمون أكثر بتحقيق الإنجازات والنجاحات فإنهم سيكونون أكثر ميلا لخرق القواعد القانونية ومن ثم عدم مراعاة الجوانب الأخلاقية إذا لزم الأمر لتحقيق أهدافهم، أما بالنسبة للنساء فإنهن نظرا لكونهن أكثر اهتماما بتنفيذ أعمالهن بدقة وعناية ومن ثم فإنهن أكثر تقيدا واحتراما للقواعد، وعليه فإنهن أقل خرقا وارتكابا للسلوكات غير الأخلاقية من الرجال، وبالتالي فإن سلوكيات الجنسين نحو الالتزام الضريبي تكون مختلفة[1].

كما أن الأدبيات التي اهتمت بدراسة السلوك وجدت أدلة تشير إلى اختلاف سلوك الذكور والإناث فيما يخص المخاطرة وقد أشارت الدراسات إلى أن الاناث أكثر نفورا من المخاطرة من الذكور في القرارات المتخذة وخاصة في القرارات المالية ذات مخاطرة، والتفسيرات النظرية للاختلاف في سلوك الذكور عن الاناث قدمت في مختلف النظريات البيولوجية والاجتماعية النفسية. فالنظرية البيولوجية ترجع الاختلاف في السلوك تجاه المخاطرة بين الذكور والإناث إلى الاختلاف في الهرمونات والجينات، بينما النظرية الاجتماعية النفسية ترجعه إلى الاختلاف في التنشئة الاجتماعية بين الذكور والإناث وهذه الخاصية السلوكية يكون تأثيرها أيضا على سلوك الامتثال الضريبي لكل من الذكور والإناث[2].

بصفة عامة تشير الدراسات إلى أن الاناث أكثر امتثالا للقوانين الضريبية من الرجال، وقد أشار Richardson and Sawyers (2001) أن هناك اختلاف بين الذكور والإناث فيما يتعلق بسلوك الامتثال الضريبي إلا ان الفجوة في الاختلاف بين الذكور والإناث في تناقص بسبب الجيل الجديد

---

[1] أحمد يوسف العبيدي، دور بعض المتغيرات الشخصية وأبعاد شدة الموقف الأخلاقي في عملية صنع القرار الأخلاقي لطلبة المحاسبة في ليبيا، مرجع سبق ذكره، ص :69.

[2] James O. Alabede, (2014), An Exploratory Analysis of Individual Taxpayers' Compliance Behaviour in Nigeria: a Study of Demographic Differences and Impact, Op.Cit.,P : 42-43.

من النساء غير التقليديات.Eicher, Thomas and Wendy (2002) قاموا بدراسة تصورات الأفراد حول مختلف الجرائم بما في ذلك الغش الضريبي، ووجدوا أن النساء كن أكثر تقبلا من الرجال لفكرة أنه من الخطأ الغش بعدم التصريح بالدخل الحقيقي للإدارة الضريبية[1]. والجدول الموالي يلخص النتائج الرئيسية لبعض الأبحاث التي قامت بدراسة العلاقة بين الجنس والامتثال الضريبي.

الجدول(3.3): نتائج الدراسات السابقة حول االعلاقة بين الجنس والالتزام.

المتغيرة	الباحثين	النتائج المتوصل إليها
الجنس	- Vogel(1974) - Mason and Calvin (1978)	الذكور أقل إلتزاما.
	Friedland, Maital and Rutenberg(1978)	الإناث أقل إلتزاما.
	Tittle(1980)	الذكور أقل إلتزاما.
	Grasmick, Finley and Glaser(1984)	الجيل الجديد من النساء غير التقليديات يمكن أن تسد فجوة الامتثال الضريبي بين الرجل والمرأة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي.
	Jackson and Milliron(1986)	فجوة الامتثال بين الاناث والذكور تتقلص مع مرور الوقت.
	Kinsey and Grasmick(1993)	النساء أكثر التزاما من الرجال.

المصدر: Mohani, A, Personal income tax non-compliance in Malaysia,Op.Cit.,P: 42

3.4.3- التعليم:

ما من نشاط بشري يخلو من التعلم، ولا يقتصر هذا على الأنماط السلوكية فحسب، بل أن اختلاف السلوك يعد نوعا من التعلم، فالتعليم عملية أساسية في الحياة، يسير معها ويمتد بامتدادها، فكل فرد يكتسب الانماط السلوكية التي يعيش بها عن طريق التعلم، من خبرات الأجيال التي سبقته، وبما يضيفه النمو إلى الحصيلة المستمرة للمعرفة الإنسانية فالتقليد والقوانين والأديان واللغات والمؤسسات الاجتماعية تعتبر نتيجة لقدرة الإنسان على التعلم[2].

---

[1] Ibid. ,P :43.

[2] سيد محمد خير الله ،ممدوح عبد المنعم الكيلني،سيكولوجية التعلم،دار النهضة العربية،بيروت، 1983، ص: 5.

ليس من السهل تعريف التعلم، والسبب في ذلك أننا لا نستطيع أن نلاحظ عملية التعلم ذاتها بشكل مباشر، ولا يمكن أن نشير إليها كوحدة منفصلة، أو ندرسها كوحدة منعزلة والشيء الوحيد الذي يمكن في الواقع دراسته هو السلوك. والسلوك يعتمد على عمليات أخرى غير التعلم. ولذلك ننظر إلى التعلم على أنه عملية افتراضية يستدل عليها من ملاحظة السلوك ذاته حيث أننا لا نستطيع أن نعزل عملية التعلم بشكل مباشر عن باقي جوانب السلوك[1]. لذلك يمكن أن يعرف التعلم على أنه تعديل وتغيير في السلوك على أن يكون هذا التعديل والتغيير ثابت نسبيا، ولا يكون مؤقتا مرهونا بظروف أو حالات طارئة[2]. كما يمكن تعريف التعلم أيضا بأنه اكتساب الفرد خبرات ومهارات لم يعرفها و لم يخضع لها سابقا، ويكون محتاجا لها، وعندما يتعلم ذلك فإنه يكتسب عضوية مجتمعية، متضمنة سلوكيات وأفكارا واتجاهات ومواقف ومعتقدات، حصل عليها من خلال تفاعله بشكل مباشر مع أبويه وأفراد أسرته ومجتمعه المحلي، ومدرسته وعمله لتجعله قادرا على مواجهة ظواهر ومشكلات الحياة ، والتعامل معها.

يؤثر التعليم على الالتزام الضريبي بدرجة كبيرة فعندما يكون المكلف على درجة عالية من التعليم فإن ذلك يزيد من تفهمه للنظام الضريبي وأهدافه، وبالتالي يمكن أن يزيد من درجة التزامه، كما أن ارتفاع مستوى التعليم يجعل المكلف على دراية تامة بالقوانين الضريبية ومحاولة الاستفادة من التيسيرات المتاحة فيه وبالتالي تقل محاولاته للتهرب من دفع الضرائب.

كما أن الجهل الضريبي لا يعوق أفكار دافعي الضرائب فحسب، بل سنجد أن السياسة الضريبية في نظر أغلبهم ليست قضية هامة، كما أن الوعي الضريبي والمالي يتأثران بالمعلومات التي تعلنها الحكومة ولذلك يجب أن تبسط الدولة في شرح نظمها المالية وتقديم الايضاحات الأفضل للشعب عن طريق ممثليه.

---

[1] أنور محمد الشرقاوي، التعلم نظريات وتطبيقات، مكتبة الأنجلو مصرية، مصر ،2012، ص: 11.

[2] وليد أحمد جابر، طرق التدريس العامة تخطيطها وتطبيقاتها التربوية، الطبعة الثانية، دار الفكر، عمان،2005، ص: 65.

أثر التعليم على الالتزام الضريبي للمكلف أيضا وجد أنه غير واضح، من خلال الدراسات السابقة. وأسباب وجود هذه النتائج المتضاربة متنوعة، ومن بينها وجود صعوبة لتحديد مقياس للتعليم وقد حددت الأدبيات أربعة مقاييس للتعليم : درجة المعرفة بالمالية العامة، المعرفة التي تنطوي على فرص الغش، التحصيل التعليمي العام و المعرفة الخاصة بالضريبة . هذه الأبعاد المختلفة قد تساعد على تفسير الاختلاف الحاصل في الدراسات الخاصة بتأثير متغيرة التعليم على الالتزام الضريبي. أيضا علاقة الارتباط بين التعليم ومتغيرات الالتزام الأخرى تؤدي إلى نتائج غير متناسقة [1]، ومتغيرات الالتزام الأخرى التي يمكن أن يكون لها علاقة مع التعليم هي: الجنس، العمر، مستوى الدخل، تصورات الانصاف و العدالة، احتمال الكشف. كما أنه من المرجح أن المستوى العالي من المعرفة بالمالية العامة والمعرفة الخاصة بالضريبة يقابله مستوى عالي من الالتزام الضريبي بسب أن هذين الأخيرتين تخلق تصورات أكثر إيجابية فيما يخص الضرائب، بينما المستوى العالي من المعرفة الخاصة بفرص التهرب الضريبي لها تأثير سلبي على الامتثال الضريبي كما أنها تساعد على عدم الالتزام الضريبي، كما أن الغالبية العظمى من الدراسات التي عالجت أثر التعليم على التهرب الضريبي استخدمت التعليم العام لدافعي الضرائب لقياس التعليم.

توصل Kassipillai (2003) إلى أن هناك علاقة ايجابية بين التعليم والامتثال الضريبي الطوعي، لأن التعليم يوفر لدافعي الضرائب المعرفة الضريبية اللازمة للامتثال ويغير من تصوراتهم ومواقفهم تجاه الامتثال الضريبي من خلال خلق مواقف أكثر إيجابية وقد أكد ذلك في دراسة استبيانية أجريت على طلبة جامعيين في جامعة ماليزيا، بإستخدام استبيان في بداية الفصل الدراسي لاختبار مواقفهم تجاه الالتزام الضريبي وهذا قبل أن يدرسوا مقرر الضرائب وفي نهاية الفصل الدراسي استخدم استبيان آخر لاختبار مواقفهم تجاه الامتثال الضريبي بعد اكتساب معارف حول الضرائب، وأكدت النتائج الاحصائية وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مستوى التعليم والالتزام الضريبي الطوعي[2].

---

(1) Ken Devos,(2014), Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, Op.Cit., P:90.

(2) Clifford G. Machogu , Jairus B. Amayi, The effect of taxpayer education on voluntary tax compliance, among smes in mwanza city- tanzania, Vol.2, No. 8,2013, P:16.

وفي دراسة استقصائية لدافعي الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية، وجد Song and Yarbrough (1976) أن مستوى التعليم له تأثير على السلوك الأخلاقي لدافعي الضرائب، وخلص الباحثان إلى أن مستوى التعليم يرتبط بشكل ايجابي بأخلاقيات الضرائب[1].

قام Rashid and Noor (2004) باختبار تأثير المعرفة الضريبية على سلوك الامتثال الضريبي بين دافعي الضرائب في ماليزيا ومن خلال التحليل الاحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام استبيان توصلا إلى أن هناك علاقة ايجابية معنوية بين التعليم والالتزام الضريبي حيث المكلفين الذين لهم مستوى أعلى من المعرفة الضريبية كان مستوى الالتزام الضريبي لهم عالي[2].

وفي دراسة قام بها Clifford G. Machogu et al (2013) توصلوا إلى أن المعرفة الضريبية لها دور أساسي في تعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، ويرون أنه من الضروري لدافعي الضرائب اكتساب المعرفة الضريبية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الصحيحة للامتثال الضريبي، كما تسهل المعرفة الضريبية أيضا الحفظ في السجلات في مجال الأعمال التجارية وتقليل تكاليف الامتثال، كما يرون أيضا أنه من الواجب تدريس مقرر الضرائب على جميع مستويات التعليم بدءا من المدارس الابتدائية إلى المدارس الثانوية دون التركيز على تدريسها على المستوى الجامعي فقط، مستندا في ذلك إلى خصائص عينة الدراسة التي أغلب مفرداتها هم أصحاب أعمال في مشاريع صغيرة ومتوسطة لهم مستوى تعليمي يتراوح بين الابتدائي والثانوي. وأشاروا إلى أنه من المهم نقل المعرفة الضريبية في المراحل الأولى من المدرسة أو الحياة لأنه من السهل التغيير في السلوك في هذه المرحلة بينما في المراحل العمرية المتقدمة يكون من الصعب تغيير السلوك وخصوصا في حالة إكتساب تصورات سلبية حول القوانين الضريبية والنظم الضريبية مما قد يؤدي إلى استمرار عدم الالتزام الضريبي[3].

هناك تضارب من خلال الدراسات حول العلاقة بين التعليم والتهرب الضريبي، فهناك مجموعة من الدراسات توصلت إلى وجود علاقة طردية بين التعليم والامتثال الضريبي ومن بين هذه

(1) James O. Alabede, (2014), An Exploratory Analysis of Individual Taxpayers' Compliance Behaviour in Nigeria: a Study of Demographic Differences and Impact , Op.Cit.,P :43.

(2) Clifford G. Machogu , Jairus B. Amayi, (2013), Op.Cit., P:17.

(3) Clifford G. Machogu , Jairus B. Amayi, (2013), Op.Cit., P:21.

الدراسات نجد (Dubin and Wilde (1988), Eriksen and Fallan (1996), Song and Yarbrough (1978) , Chan et al. (2000), Richardson (2006) , Frey and Torgler (2007)، وفي المقابل هناك دراسات توصلت إلى وجود Torgler and Schaffner(2007) , (2007)) علاقة سلبية ومن بينها (Wallschurzky (1984), Witte and Woodbury (1985) , Ritsema et al. (2003)، وأيضا هناك مجموعة من الدراسات توصلت إلى عدم وجود علاقة بين التعليم والالتزام الضريبي ومن بينها نجد (Dubin et al. (1987), Dubin et al. (1990), Wilson and Sheffirin (2005)).

إذن المعرفة الضريبية عامل مهم في تحسين الامتثال الضريبي الطوعي لأنها تساعد المكلف على معرفة ما له من حقوق وما عليه من واجبات، بالإضافة إلى اجراءات دفع الضرائب. والجهود الرامية إلى تحسين الامتثال الضريبي لدافعي الضرائب الذين لا يعرفون ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات لن تؤدي إلى نتائج ايجابية. هذا يعني أنه لتصميم استراتيجيات لتحسين مستوى الالتزام الضريبي ينبغي التركيز أولا على تثقيف دافعي الضرائب.

كما تعتبر برامج تعليم دافعي الضرائب أحد الاستراتيجيات المهمة لتحسين تقديم الخدمات لدافعي الضرائب، وتحسين تقديم الخدمات له دور هام في تحسين الامتثال الضريبي الطوعي لأن عدم الامتثال الضريبي الطوعي يجبر السلطات الضريبية على استخدام وسائل مكلفة وردعية لإنفاذ القانون الضريبي، ولهذا يعتبر التعليم أحد الأدوات الهامة لتمكين دافعي الضرائب فهم القوانين والإجراءات الضريبية، ويتم هذا من خلال تأطير موظفين داخل الإدارات الضريبية تكون مهمتهم الأساسية توفير التعليم والمشورة والدعم لدافعي الضرائب، وأيضا من خلال وسائل الإعلام المختلفة والتي تشمل الصحف والتلفزيون والبرامج الاذاعية والمواقع الإلكترونية ومكتب استقبال للمساعدة في نشر المعلومات الأساسية لدافعي الضرائب.

ناقشنا في هذا القسم الفرعي محددات الالتزام الضريبي من منظور ديموغرافي، حيث تدل الدراسات السابقة أن العمر الجنس والمستوى التعليمي لها دور معنوي في التأثير على سلوك الالتزام لدافعي الضرائب.

خلاصة الفصل الثالث:

تتعدد وتتنوع العوامل المؤثرة في سلوك الالتزام الضريبي للمكلف، وهي عوامل بطبيعتها متغيرة من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فإلى جانب العوامل الاقتصادية يتعين الإشارة إلى مجموعات أخرى من العوامل غير الاقتصادية.

تتمثل المجموعة الأولى من المحددات غير الاقتصادية -كما تم التطرق إليها من خلال هذا الفصل- في المحددات المؤسسية والتي تبين لنا من خلالها أن لها دور هام في التأثير على التهرب الضريبي، حيث نجد أن الغالبية العظمى من الدراسات التي تمت مراجعتها توصلت إلى أن كفاءة الادارة الضريبية، الثقة في الحكومة و التصورات الايجابية نحو الانصاف والعدالة تعمل على تحفيز المكلفين نحو الالتزام الضريبي، وبالإضافة إلى ذلك تعمل التصورات الايجابية تجاه سياسات مكافحة الفساد وتخفيض تكاليف الالتزام كأدوات لمكافحة التهرب الضريبي.

أما من خلال المجموعة الثانية التي تتمثل في المحددات الاجتماعية والثقافية فقد توصلت معظم الدراسات إلى أن هذه المحددات تلعب دورا هام في تحفيز سلوك الإلتزام الضريبي، وذلك لأن الفرد يساير الجماعة في قراراتها وأحكامها من دون نقاش حتى لا يقع عليه العقاب ولا يتعرض لأساليب الضغط الاجتماعي، فهو لا يتحمل عقاب الجماعة ولكنه قد يتحمل عقاب القانون.

بينما النتائج المتعلقة بالمجموعة الثالثة من المحددات الديموغرافية كانت أقل ثباتا، حيث توحي الدراسات فيما يتعلق بمتغيرتي العمر والجنس أن دافعي الضرائب الذكور والأصغر سنا من المرجح أن يكونوا أكثر عرضة للتهرب الضريبي بالمقارنة مع نُظرائهم (دافعي الضرائب الإناث وكبار السن على التوالي)، أما النتائج التي تم التوصل إليها فيما يخص متغيرة التعليم كانت أقل وضوحا، فمن ناحية المعرفة المالية قد تؤثر بالإيجاب على التهرب الضريبي بسبب أن دافعي الضرائب الأكثر تعليما يكونون على فهم أفضل لفرص التهرب من الالتزامات الضريبية، ومن ناحية أخرى فهم المكلفين لأهمية الضرائب يزيد من مستوى الالتزام الضريبي الطوعي لهم.

الفصـــــل الـــــرابع:

النمـــوذج الافتـــــراضي

للـــــدراســـة

تمهيد:

يأخذ النموذج شكله ومضمونه من الأطر النظرية التي ينتمي إليها ويمثلها، وتبنى النماذج وفق تصورات منظمة لعلاقات متبادلة بين عدد من المتغيرات أو وفق تصورات ذهنية لمجموعة من الظواهر. ويكون على هيئة مخطط أو شكل هيكلي أو تمثيل مبسط أو طرح نظري يحدد عناصر ومكونات النموذج وفقا لتصورات الباحث وخلفيته النظرية حول الظاهرة محل الدراسة. وفيما يلي نتطرق إلى مفهوم النمذجة ثم نتطرق إلى نظرية السلوك المعقول ونظرية السلوك المخطط اللتين تعتبران الخلفية النظرية لنموذج الدارسة وأخيرا نقوم بعرض نموذج الدراسة وفرضياته.

1.4- مفهوم النمذجة:

إن مصطلح نموذج نجده في العلوم الطبيعية والاجتماعية والاقتصادية والإنسانية بصور وأشكال عدة، ويأخذ هذا المفهوم –النموذج– أبعاده ومحدداته من الأطر النظرية التي ينبثق عنها، فنراه في العلوم الطبيعية بحكم ثباتها النسبي شديد الميل للصيغ الرياضية التي تعبر عن العلاقة بين متغيرات الدراسة، أما العلوم الاقتصادية والاجتماعية والإنسانية ذات الطبيعة المعقدة فيعتمد على التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة.

وتعتبر النماذج من الموضوعات التي دأب الباحثين على الاهتمام بها لأهميتها في بناء النظريات والاستفادة منها في تحليل وفهم وتفسير الظواهر، وقد دارت مناقشات كثيرة حول النماذج بسبب التنوع في التصورات عن بنائها وأنماط تصنيفها واستخدامها حيث إن مفهوم النموذج يستخدم استخدامات مختلفة حسب اتجاه المنظر والمجال العلمي الذي ينتمي إليه، بالإضافة إلى التداخل بين مفهوم النموذج ومفاهيم أخرى وثيقة الصلة به من حيث المعنى والاستخدام[1].

[1] صالح بن سعد بن ناصر المقبل، بناء نموذج لمهارات التحقيق الاستدلالي في جرائم الابتزاز الإلكتروني، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2015، ص: 25 .

والنموذج هو تمثيل مبسط، على شكل مخطط مثلا، حيث يمكن التعرف من خلاله على مختلف العناصر المكونة للنظرية الممثلة، ويبين بدقة التأثيرات المتبادلة بين هذه العناصر، ويصف النتائج المحصل عليها .

والنموذج يمكن تعريفه على أنه بيان أو تعبير واضح ومحدد عن تصورنا وإدراكنا للواقع والحقيقة[1]. ويمكن تعريف النماذج بأنها أبنية اصطناعية للواقع تسهم في مساعدة الباحث والمستخدم لها في وصف، وشرح، وفهم الظاهرة، أو المشكلة المبحوثة، كما تساعد في التنبؤ بالعناصر المؤثرة، و المتأثرة من حولها[2].

كما أن العالم الحقيقي الذي نعيش فيه معقد جدا بشكل يستعصي على الإنسان فهم المشاكل الحقيقية بشكل كامل أو حتى جزئي ولهذا يلجأ الإنسان إلى التقريب والتبسيط لشرح طبيعة هذه المشاكل لكي يحاول حلها.

والنموذج هو تمثيل للحقيقة، فمثلا لو سئل عدة أشخاص ما هو النموذج ؟ قد يجيب أحدهم: هو معادلة رياضية، أو هو نموذج لمبنى يراد إنشاءه، أو دمية ترتدي ثوب في أحد محلات الخياطة. العامل المشترك في إجابتهم نجد أنه تمثيل الحقيقة، لكن هذا التعريف غير كاف، فكيف يمكننا تقييم ومقارنة النماذج المختلفة؟ فلا يمكن إستخدام احدها مكان الآخر، فهناك أشياء جوهرية لتقييم النموذج هي:1- الغرض الذي يستدل بالنموذج عليه، 2- الوضوح من خلال التفاصيل الضرورية والهامة التي تدخل في بناء النموذج، 3- الموارد وتشمل المواد المعطاة والزمن المتاح والخبرة المتوفرة والدعم البشري والمالي[3].

---

[1] تركي بن عبد الرحمن المويشير ، بناء نموذج أمني لمكافحة الجرائم المعلوماتية وقياس فاعليته، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2009، ص: 180 .

[2] أحمد بن عبد الرحمن القضيب، بناء نموذج لاستخدام التقنيات الحديثة في مجال مكافحة جرائم تهريب المخدرات في المملكة العربية السعودية، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2010، ص: 154 .

[3] صالح بن سعد بن ناصر المقبل ، بناء نموذج لمهارات التحقيق الاستدلالي في جرائم الابتزاز الإلكتروني، مرجع سبق ذكره ، 2015، ص: 26 .

1.1.4- فوائد النموذج:

تعد النماذج ضرورية ومفيدة لتبسيط المعقد من القضايا وإظهار ما هو كامن فيها وفي نفس الوقت يجعل المشكلة أكثر وضوحا للبحث والتحليل، كما تساعد النماذج في طرح الأفكار وتساعد في ترشيد القرارات الإدارية في كافة المنظمات وكافة المجالات والأنشطة[1].

وللنماذج فوائد عدة لعل من أهمها ما يلي:

1- يوفر الخيوط التي تسمح برؤية العلاقات في ظاهرة ما والتي لا يمكن إدراكها بطريقة أخرى.
2- تأكيد وتعزيز الفهم والإدراك الصحيح للظواهر موضع النمذجة، فالتبسيط والتحديد والبيان والتعبير الواضح للنموذج عن الظواهر يساعد على الفهم والإدراك الصحيح للظواهر كما يسهم في نشر هذا الفهم وتوحيده، كما أن النمذجة تساعد على تبيين الجوانب والعناصر المهمة المرتبطة بالظاهرة، كما تساعد على إدراك المعنيين بالظاهرة للافتراضات المرتبطة ببناء النموذج والمؤثرة على الظاهرة موضع النمذجة[2].
3- وكذلك تساعد النمذجة على تقويم الظواهر موضع النمذجة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك من خلال مقارنة الأوضاع والحالات المختلفة للظاهرة بالنموذج الموضوع للظاهرة موضع النمذجة.
4- تمثل النماذج صورا للنظريات حيث تتيح الفهم السريع والشامل لأنواع العلاقات بين المتغيرات التي تفرضها النظريات، وتوضح بصورة أكبر الحدود التصورية للنظريات من خلال تركيز الاهتمام على الظواهر التي يراد إدراجها في النظرية، كما يساعد بناء النموذج في المعرفة الدقيقة لآليات العلاقات البنائية بين المتغيرات[3].

---

[1] أحمد بن عبد الرحمن القضيب، بناء نموذج لاستخدام التقنيات الحديثة في مجال مكافحة جرائم تهريب المخدرات في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره ، ص: 154 .

[2] تركي بن عبد الرحمن المويشير ، بناء نموذج أمني لمكافحة الجرائم المعلوماتية وقياس فاعليته، مرجع سبق ذكره ، ص: 183 .

[3] صالح بن سعد بن ناصر المقبل ، بناء نموذج لمهارات التحقيق الاستدلالي في جرائم الابتزاز الإلكتروني، مرجع سبق ذكره، ص: 28 .

5- يعمل النموذج كهمزة وصل بين النظرية الأساسية المنظومة وبين البيانات الواقعية غير المحددة نسبيا.

6- يساعد على التنبؤ بالظاهرة.

7- يساعد على تحسين عملية إتخاذ القرار.

2.1.4- معايير وإشتراطات إختيار النموذج الفعال:

ذكر العديد من المتخصصين عددا من المعايير والاشتراطات والاعتبارات التي يجب توفرها في إختيار النموذج الفعال والكفء لعل أبرزها ما يلي:

1. أن يكون النموذج بسيطا، فبساطة النموذج تساعد على فهمه، وتساعد على التركيز على الأمور والقضايا والعناصر المهمة.
2. أن يكون النموذج قويا ومقنعا، بمعنى أن يكون مشتملا على الأصول والعناصر الأساسية، وأن يساعد هذا النموذج على الإجابة على التساؤلات المرتبطة بالظاهرة موضع النمذجة.
3. أن يكون النموذج متكيفا ومتوافقا، بمعنى قدرته على التعامل مع أي تغيرات ويستطيع التوافق معها والاستجابة لها، أيا كانت تلك التغيرات، بيئية أو غير بيئية، داخلية أو خارجية.
4. أن يكون النموذج شاملا وكاملا ، بمعنى إشتماله على كامل العناصر والأمور المهمة والحيوية مع الأخذ بعين الاعتبار الحفاظ على بساطة النموذج، لأن البساطة لا تعني إسقاط العناصر المهمة والحيوية من النموذج، كما أن الكمال أو الشمول لا يعنيان تعقيد وغموض النموذج.
5. أن يكون النموذج سهل الفهم، بمعنى وضوح وتحديد المصطلحات والمفاهيم واللغة المستخدمة في بنائه.
6. أن يعكس النموذج وبوضوح العلاقات بين متغيراته وعناصر ومكوناته وبيان التأثيرات المتبادلة بين العناصر والمكونات واتجاهات هذا التأثير[1].

---

[1] أحمد بن عبد الرحمن القضيب، بناء نموذج لاستخدام التقنيات الحديثة في مجال مكافحة جرائم تهريب المخدرات في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره ، ص: 158-159 .

2.4- نظرية السلوك المعقول والسلوك المخطط:

أدخل Ajzen and Fishbein نظرية السلوك المعقول سنة 1975، وكان أساسها قائم على علاقة السلوك بالاتجاه و المعايير الذاتية، ومنذ سنة 1986 وسعت هذه النظرية وذلك من خلال الأخذ بعين الإعتبار شعور الفرد بقدرته على إنجاز السلوك والتحكم فيه.

1.2.4- نظرية السلوك المعقول:

تعتبر نظرية السلوك المعقول أحد نظريات علم النفس الاجتماعي التي تهدف إلى تفسير السلوك البشري، قام بتقديمها Ajzen and Fishbein (1980). والفكرة الرئيسية في هذه النظرية هي افتراضها بأن أفعال الأفراد أو سلوكياتهم مرتبطة مسبقا بوجود النية أو دافعية الأفراد الشخصية لأداء أو عدم أداء الأفعال أو السلوكيات. وتعرف نية أداء السلوك بأنها ميول شخصي يحفز ويجذب الشخص لأداء السلوك. ولذلك نية قوية تجاه السلوك تؤدي إلى إحتمال أكبر لأداء السلوك، وفي المقابل أيضا إفترضا بأن نية أداء السلوك تتحدد بعاملين أساسيين هما[1]:

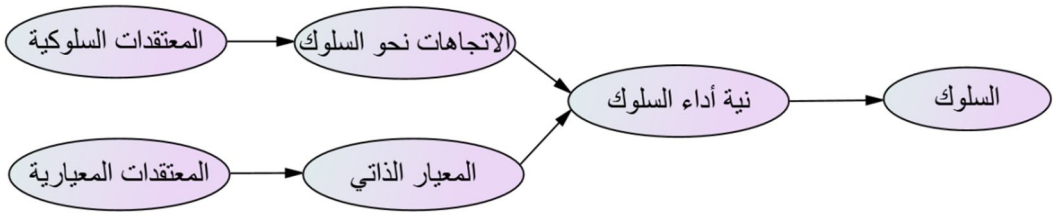
أولاً: اتجاهات الأفراد نحو هذه السلوكيات من خلال التقييم الإيجابي أو السلبي للنتائج المترتبة على أداء هذه السلوكيات أو الأفعال.

ثانياً: الدعم الاجتماعي الذي يتلقاه الأفراد من الأشخاص المحيطين والمجتمع الذي ينتمي إليه لأداء السلوكيات أو الأفعال المرغوب فيها. والشكل رقم (1.5) عبارة عن مخطط يوضح نظرية السلوك المعقول لـــ Ajzen .

---

[1] البلوشي سليمان و الرواحي ناصر، معتقدات معلمي التربية البدنية والعلوم في سلطنة عمان حول التعلم التعاوني باستخدام نظرية السلوك المخطط، المجلة التربوية، المجلد السادس والعشرون، العدد 101، الجزء الأول، عمان، 2011،ص:287.

الشكل رقم (1.4) : نظرية السلوك المعقول لـــ Ajzen



المصدر: Ajzen Icek & Madden Thomas, Prediction of goal-directed behavior: attitudes, intentions, and perceived behavioral control, journal of experimental social psychology 22, 453-474, P:454.

من خلال الشكل أعلاه يتضح لنا أن نظرية السلوك المعقول لـــ Ajzen تتكون من المتغيرات التالية:

أ- **السلوك:** يعرف بأنه مجموعة من الحركات المنسقة التي تقود إلى فعل ما، فتمكن صاحبها من الوصول إلى غاية أو غرض مادي أو معنوي[1]. والواقع أن كلمة السلوك متعددة الجوانب، فتشمل جميع أوجه النشاط العقلي والحركي والانفعالي والاجتماعي الذي يقوم به الفرد، والسلوك يتمثل في النشاط المستمر الدائم الذي يقوم به الفرد لكي يتوافق ويتكيف مع بيئته، ويشبع حاجاته ويحل مشكلاته. كما يمكن تعريف السلوك على أنه: سلسلة من الإختيارات يقوم بها الفرد من بين استجابات ممكنة عند تنقل الفرد من موقف إلى آخر. فالسلوك هو كل ما يصدر عن الفرد، وهو يتشابه إلى حد كبير مع إتخاذ القرارات.

وهكذا فإن كل فرد يواجه في حياته عددا لا حصر له من المواقف وعليه أن يختار الإستجابات المناسبة والسلوك المناسب الذي يقوده إلى الهدف. وهذا النشاط الكبير المتنوع الذي يقوم به الفرد في مواجهة المواقف بغرض الوصول إلى أهدافه هو ما يطلق عليه السلوك[2].

---

[1] عباس محمد حسين سعيد، تأثير نظرية السلوك المخطط في الأداء التنظيمي عبر مشاركة المعرفة –بحث استطلاعي لأراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية المأمون الجامعة–، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 7، العدد 13، 2015، ص:358 .

[2] فاروق عبده فليه وآخرون، السلوك التنظيمي في إدارة المؤسسات التعليمية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، مصر ، بدون سنة نشر، ص: 29.

وقد أصبح السلوك البشري من الموضوعات الرئيسية التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في المنظمات كافة وبالخصوص في الادارة الضريبية لأنه بات واضحا بأنه لا يمكن لهذه المنظمات تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية من دون فهم لسلوك الأفراد (سواءا كانوا الموظفين أو المكلفين بالضريبة بالنسبة للإدارات الضريبية)، إذ تسهم عملية دراسة السلوك البشري في المنظمات في تحقيق أهداف عدة سواءا بالنسبة للفرد أو المنظمة، إذ تساعد المنظمة على فهم الدوافع والإدراكات والقيم التي تحكم السلوك فضلا عن إدارة ذلك السلوك وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف من خلال التدعيم الايجابي للسلوك المرغوب، أما على مستوى الفرد فتسهم في تدعيم فرص الالتزام بالسلوك الصحيح وتجنب العوامل التي تؤدي إلى الإدراك الخاطئ والتي قد تشوه عملية التواصل وتؤدي للتوتر وعدم التفاعل والاستجابة غير الصحيحة[1].

ب-**النية السلوكية:** النية كما وصفها Ajzen and Fishbein تشير إلى ما يفكر الناس القيام به تجاه شيء ما، أي تشير إلى أي حد يعزم الشخص الشروع في الفعل، وبذلك تمثل أهم العوامل المحفزة التي تحدد السلوك البشري.

وبحسب هذه النظرية، فإن لنية الأفراد وقعا مباشرا على سلوكهم، وبالتالي على تصرفاتهم التعليمية، حيث النية على حسب تقدير Ajzen and Fishbein متوقفة على إتجاه الفرد (سلبا أو إيجابا) تجاه السلوك، وكذلك تجاه إدراكهم للمعايير المفروضة من طرف المحيط (المتطلبات الإجتماعية والمهنية) [2]

ت-**الاتجاه نحو السلوك:** يشمل مشاعر وأحاسيس الفرد التي تؤيد أو تعارض أداء السلوك في موقف معين[3]، وهذا العامل مرتبط بطبيعة الشخص واتجاهاته نحو السلوك والمتمثل في تقييماته الإيجابية أو السلبية نحو أداء السلوك، أي بأحكام الفرد نحو أداء سلوك ما بأنه حسن أو سيئ، وأنه يفضل

---

[1] عباس محمد حسين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص:358 .

[2] عزالدين بشقة، تحليل نقدي للصفة التنبؤية والسببية وقابلية الدحض لنظريتي العلاقة بين الإتجاه والسلوك: نظرية السلوك المعقول ونظرية السلوك المخطط، مجلة علوم الإنسان والمجتمع، العدد: 14، 2015، ص: 227.

[3] عباس محمد حسين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص:357 .

أو يعارض أدائه، وكلما كان موقف المكلف إيجابي نحو الالتزام الضريبي فإن هناك احتمال أكبر لتشكيل نية الالتزام الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

ث-المعيار الذاتي: هذا العامل يعكس التأثير الاجتماعي والمتمثل في إدراكات الفرد للضغوط الاجتماعية عليه لأداء أو عدم أداء السلوك المقصود، فهذا المعيار يتعامل مع القواعد المدركة ويقيس كيف يفكر الآخرون بتقدير السلوك. وكلما كان المعيار الذاتي تجاه الإلتزام الضريبي مقبولا كلما زاد احتمال نية المكلف للالتزام الضريبي، بمعنى آخر كلما كان إدراك المكلف بالضريبة بأن نظرة المجتمع للغش الضريبي مقبولة كلما زادت نية المكلف للغش الضريبي أما إذا أدرك المكلف بأن الغش الضريبي غير مقبول في المجتمع فلن يكون لديه نية الغش الضريبي.

إن الافتراض الذي بنيت عليه نظرية السلوك المعقول يتمثل في أن السلوك يحدث تحت سيطرة الفرد الإرادية، أي أن السلوك لا يحتاج إلى مهارة خاصة أو دعم وبالتالي يمكن تأديته بشكل جيد، إلا أن الحقيقة أن هناك العديد من العوامل التي تتداخل مع السيطرة على السلوك، بعضها داخلي بالنسبة للفرد كالمهارات، والقدرات، والمعرفة، والتخطيط السليم، والبعض الآخر خارجي كالوقت، والفرص، واعتماد السلوك بالمشاركة مع الآخرين. بالإضافة إلى ذلك فإن نظرية السلوك المعقول تفترض أيضا بأن الأفراد يتصرفون بشكل منطقي. وهذان الافتراضان يؤكدان قصورا في النظرية لأن الأفراد عادة يتصرفون بشكل اعتيادي وعفوي أو تلقائي، ومعظم السلوكيات ليست تحت السيطرة الإرادية الكاملة. مما أدى إلى تفكير الباحثين بأن الانتقال من النوايا السلوكية إلى تحقيق السلوك يمكن أن يعتمد على مستوى ضبط الأفراد لسلوكياتهم، وبالتالي جاءت نظرية السلوك المخطط.

2.2.4- نظرية السلوك المخطط :

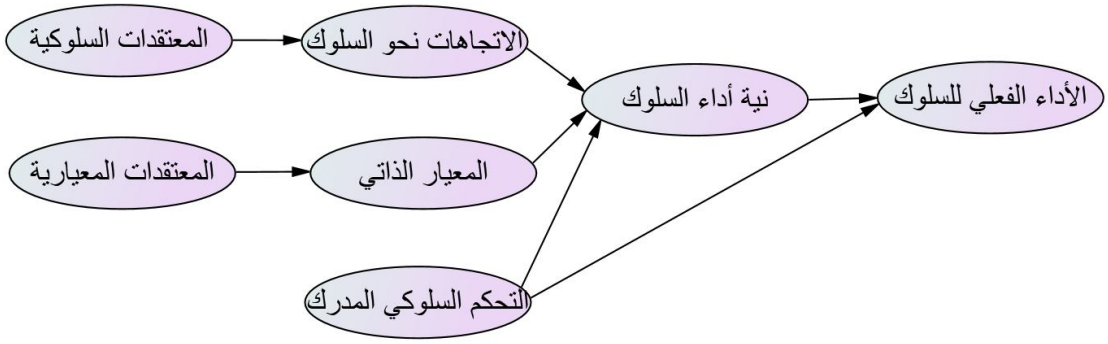
تعتبر نظرية السلوك المخطط امتداد لنظرية السلوك المعقول من خلال تضمين مفهوم "التحكم السلوكي المدرك" كعامل تنبؤي للنوايا من أجل تنفيذ السلوك، إلى جانب كل من الاتجاهات والمعايير الذاتية. حيث تم إضافة هذا المتغير الجديد الذي بواسطته نأخذ بعين الإعتبار الظروف التي

تنفلت من تحكم الفرد، والتي تترجم تأثير الإدراكات الشخصية تجاه المصادر والظروف المتعلقة بتبني سلوك معين، هذه الإدراكات تتعلق بما يلي[1]:

- معتقدات التحكم (إدراك إمكانية وجود الموارد، القدرات والفرص).
- التسهيلات المدركة (تقييم ذاتي لأهمية الموارد لإنجاز السلوك).

أما فيما يخص معتقدات التحكم فيمكن أن تكون داخلية (توفر المعلومات، المهارة، القدرة، إرادة أو فعالية ذاتية)، وقد تكون خارجية أو ضمنية متعلقة بالوضعية (الفرص المتاحة ،الوقت ، المال، تعاون الآخرين) ، وسمي هذا المتغير بالتحكم السلوكي المدرك نظرا لإدراك الفرد لمدى قدرته على القيام بسلوكيات معينة دون وجود صعوبات أو انعكاسات سلبية عليه نتيجة قيامه بهذه السلوكيات، فعندما يعتقد الأفراد أن لديهم تحكم منخفض حول أداء سلوك معين بسبب النقص في المستلزمات للقيام بهذا السلوك فإن نواياهم لأداء هذا السلوك تكون منخفضة على الرغم من امتلاكهم موقف إيجابي تجاه هذا السلوك ومعيار ذاتي مفضل ومقبول تجاه هذا السلوك، وبناءا عليه فإنه كلما كان لدى المكلف بالضريبة تحكم سلوكي مدرك تجاه الغش الضريبي كلما زاد إحتمال أن يكون لديه نية للغش الضريبي، أو بعبارة أخرى المكلف بالضريبة الذي يمتلك قدرة كبيرة على الغش الضريبي دون أن تتأثر مصلحته الشخصية فإن نيته للغش الضريبي تكون كبيرة. والشكل التالي عبارة عن مخطط لنظرية السلوك المخطط.

الشكل رقم (2.4) : نظرية السلوك المخطط لـــAjzen



المصدر: Ajzen Icek & Madden Thomas, Op.Cit.,P:458.

[1] عزالدين بشقة، مرجع سبق ذكره ، ص: 229.

من خلال الشكل نلاحظ أن نظرية السلوك المخطط تفترض أن التحكم السلوكي المدرك له أثر على النوايا السلوكية (أي التحكم السلوكي المدرك له تأثير وسيط على السلوك من خلال النوايا)، أي أن الأفراد الذين يعتقدون أنهم لا يملكون المصادر ولا الفرص لأداء سلوك محدد لا يمكن أن يشكلوا نوايا سلوكية قوية لهذا السلوك، حتى لو كانوا يحملون اتجاهات إيجابية ومفضلة نحو السلوك ويعتقدون بأهمية الآخرين في أدائهم للسلوك، وبذلك يكون هناك ترافق وتوافق بين التحكم السلوكي المدرك والنوايا، ويكون التحكم السلوكي المدرك مرتبطا مع الاتجاهات والمعايير الذاتية ويمارس أثرا على النية السلوكية ومن ثم على السلوك، أي أن أثر التحكم السلوكي المدرك على السلوك يتوسط بشكل كامل بالنوايا السلوكية التي تسبق السلوك مباشرة. أما الإفتراض الآخر لهذه النظرية هو إمكانية وجود ارتباط مباشر بين السلوك والتحكم السلوكي المدرك، ففي كثير من الأحيان لا يعتمد أداء السلوك على النوايا فقط بل أيضا على السيطرة على السلوك المقصود، وهذا يعني أن التحكم السلوكي المدرك يمكن أن يساعد في تحقيق الهدف بشكل مستقل عن النية السلوكية بدرجة يمكن أن يعكس ضبط حقيقي بدرجة من الدقة.

وهكذا نجد أن نظرية السلوك المخطط تربط بين السلوك الشخصي وكل من المعتقدات والاتجاهات والدعم الإجتماعي وتؤثر على عزم الفرد لأداء سلوك ما أو ما يعرف بالنية السلوكية والتي تؤثر بدورها بشكل مباشر على السلوك. ويتوقع حسب النظرية وجود أثر قوي للتحكم السلوكي المدرك على السلوك تحت شرطين:

- أن لا يكون السلوك المتنبأ به تحت السيطرة الإرادية الكاملة، وإلا فإن مفهوم التحكم السلوكي المدرك يصبح ليس له علاقة بالتنبؤ بالسلوك، وتقلص نظرية السلوك المخطط إلى نظرية السلوك المعقول.
- إن التحكم السلوكي المدرك لا بد أن يعكس التحكم الحقيقي في الأوضاع بدرجة من الدقة.

إذن نظرية السلوك المعقول ونظرية السلوك المخطط وضعتا لهدف التنبؤ وتفسير السلوك الإجتماعي بواسطة مجموعة محددة من المفاهيم النفسية مثل الإتجاه، المعايير الذاتية، التحكم

السلوكي المدرك والنية السلوكية. وهذا التحديد الدقيق يجعلها قابلة للتطبيق لمجال واسع وعريض من أنواع السلوك، الشيء الذي يفسر بقاء النظريتين لأكثر من 30 سنة من النظريات المهيمنة في دراسة أخذ القرار السلوكي.

3.4- نموذج الدراسة وفرضياته

بناءا على نظرية السلوك المخطط من الممكن بناء النموذج المفترض للدراسة من خلال المتغيرات التالية:

1- تأثير اتجاهات الفرد:

يمكن أن يؤثر موقف الشخص من السلوك من خلال زيادة الدافع للقيام بالسلوك، والأفراد الأكثر عرضة للانخراط في السلوك يرون بأن النتائج المترتبة على السلوك تكون مواتية بالنسبة لهم، أما الأفراد الأقل عرضة للانخراط في السلوك يرون أن النتائج المترتبة على هذا السلوك غير مواتية لهم.

وتتشكل المواقف بناءا على العقوبات الغير قانونية التي تتضمن مشاعر الذنب، والشعور بالواجب الوطني والقيم الأخلاقية، وتعتبر هذه العناصر مجتمعة ذات تأثير كبير على سلوك الامتثال الضريبي. وفي بحثنا هذا نعتبر أن كل من تصورات الانصاف والعدالة، التصورات بشأن الانفاق الحكومي، التصورات حول الفساد، التصورات حول الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب، التعقيد الضريبي ، المعرفة الضريبة هي المتغيرات التي تمثل اتجاهات الفرد بناءا على العقوبات غير الرسمية.

وتتشكل المواقف أيضا بناءا على العقوبات القانونية التي تتضمن تصورات الفرد حول احتمال الكشف، والتصورات حول يقينية العقوبات، والتصورات حول شدة العقوبات القانونية، والغالبية العظمى من الأدبيات التي عالجت موضوع الالتزام الضريبي أقرت بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العناصر من العقوبات القانونية وسلوك عدم الالتزام الضريبي. وفي بحثنا هذا

نعتبر أن كل من احتمال الخضوع للتدقيق و معدل الغرامة يمثلان اتجاهات الفرد بناءا على العقوبات الرسمية.

إذن من المفترض أن دافع الضرائب الذي له موقف إيجابي (بناءا العقوبات الرسمية أو غير الرسمية) نحو الالتزام الضريبي لها تأثير معنوي على نية الفرد تجاه الامتثال للقوانين الضريبية. وينعكس هذا في الفرضيات التالية المقترحة لاختبار العلاقة بين الموقف ونوايا الامتثال الضريبي:

- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين احتمال الخضوع للتدقيق و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين معدل الغرامة و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التعقيد الضريبي و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين الفساد و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين تصورات الانصاف والعدالة و نوايا الإلتزام الضريبي.
- هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين المعرفة الضريبة و نوايا الإلتزام الضريبي.

2- تأثير المعايير الذاتية:

تتوقع نظرية السلوك المخطط بأن المعايير الذاتية التي تتكون من المعتقدات المعيارية والدافع للامتثال ستؤثر على نوايا الأفراد للانخراط في السلوك المستهدف، فالأفراد الذين يعتقدون بأن جماعة المرجع ترى بأنه ينبغي على الفرد الانخراط في سلوك معين مثلا الالتزام الضريبي، فإن هذا سيعقد قاعدة ذاتية إيجابية تجاه السلوك، وعلى العكس من ذلك إذا كان يعتقد الفرد بأن جماعة المرجع ترى بأنه لا ينبغي الانخراط في سلوك معين فإن هذا ينتج عنه قاعدة ذاتية سلبية تجاه

السلوك، كما أن هذا يعتمد على درجة مسايرة الفرد للجماعة المرجعية، فإذا كان الفرد أقل حماسا لمسايرة الجماعة المرجعية فإنه من المتوقع أن يعتمد على معيار شخصي محايد.

الدراسات التي تمت في هذا المجال تؤكد بأن دافعي الضرائب الذين يعتقدون بأن أصدقاؤهم وأقرباؤهم أقل التزاما للقوانين الضريبية فإن هذا سيكون دافعا لهم لعدم الامتثال الضريبي، كما قد حددت العديد من الدراسات وجود علاقة بين خطر فقدان الاحترام من الأصدقاء والأقارب والالتزام الضريبي، فالأفراد الذين يعتقدون أنهم سيفقدون إحترام أصدقاؤهم وأقرباؤهم إذا لم يمتثلوا هم أكثر امتثالا للقانون الضريبي، وإن كان في معظم الحالات قرارات عدم الامتثال الضريبي للأفراد ليست متاحة للجمهور عامة بسبب العقوبات القانونية، فإنه أيضا الخوف من فقدان الاحترام من الأصدقاء والأقارب يعتبر بمثابة رادع ضد عدم الامتثال الضريبي.

ومن جانب آخر أكدت الدراسات أن الأفراد يلتزمون بالقوانين الضريبية طالما أنهم يعتقدون بأن الالتزام الضريبي هو السائد بين عامة الناس. حيث إذا كان دافع الضرائب يعتقد بأن عدم الالتزام الضريبي سلوك مقبول من طرف الآخرين فإنه سيميل للغش الضريبي.

استنادا إلى التوقعات المذكورة أعلاه فإن النية السلوكية سوف تتأثر من خلال الضغوط الاجتماعية للفرد، وانطلاقا من هذا اعتمد الباحث على متغيرة أشمل من المعايير الذاتية وهي متغيرة المعايير الاجتماعية، وينعكس هذا في الفرضية التالية :

- هناك علاقة معنوية بين المعايير الاجتماعية وسلوك الالتزام الضريبي.

4- تأثير التحكم السلوكي المدرك:

يعبر التحكم السلوكي المدرك عن النظرة التي ينظر بها الفرد لصعوبة أو سهولة أداء السلوك، حيث يرى Ajzen بأن السلوك الذي يكون من السهل القيام به يتمتع بتحكم سلوكي مرتفع بينما السلوك الذي يصعب القيام به يتمتع بتحكم سلوكي مدرك منخفض، كما يشير Ajzen إلى أن التحكم السلوكي المدرك المرتفع لسلوك ما يجعل الفرد يقوم بهذا السلوك والعكس صحيح في حالة تحكم سلوكي مدرك منخفض. كما تفترض نظرية السلوك المخطط أنه يمكن التنبؤ بسلوك الفرد من خلال تقييمات الفرد لقدراته وتصوراته لسهولة (أو صعوبة) أداء (أو الامتناع

أو تجنب) السلوك المستهدف، كما يتم تفعيل التحكم السلوكي المدرك للفرد من خلال الحصول على المهارات والموارد وعدم وجود أي عقبات تحول دون أداء السلوك المستهدف.

كما تشير البحوث السلوكية للالتزام الضريبي إلى أن دافع الضرائب الذي يعتقد بأنه بإمكانه أن يقوم بعملية التصريح الضريبي بنجاح دون أخطاء، فإن هذا الشخص يتصور بأن له تحكم سلوكي مرتفع وبالتالي من المتوقع أن يمتثل للالتزامات الضريبية، وبالمثل إذا كان دافع الضرائب يعتقد بأنه قادر على القيام بالتجنب أو التهرب الضريبي دون أن يكتشف إذا خضع للتدقيق الضريبي فإن هذا الفرد أيضا يتصور بأن له تحكم سلوكي عالي بشأن عدم الالتزام الضريبي، وبالتالي من المفترض أن يتجنب أو يتهرب من دفع الضريبة.

كما يتأثر التحكم السلوكي المدرك من خلال ثلاث متغيرات هي: وجود (أو عدم وجود) فرص، درجة وضوح دخل الفرد (وجود طرف ثالث في التصريح بالدخل كنظام الحجز من المنبع)، والقيود المالية.

فالدخول الخاضعة للتصريح بواسطة طرف ثالث أو الدخول الواضحة يمكن أن تمارس تأثير كبير على الإمتثال الضريبي [1] ، وبالتالي درجة وضوح الدخل يمكن أن يمثل عقبة أمام نوايا عدم الالتزام الضريبي، ومن جهة أخرى الأفراد المتعثرون ماليا يعتبرون أكثر عرضة للإنخراط في التهرب من دفع الضرائب، فعدم وجود أموال لدفع الضرائب من شأنه أن يمنع أو يعمل كعقبة أمام أي نوايا للإمتثال قد تكون لدى دافعي الضرائب. وقد أظهرت الدراسات أن القيود المالية لها تأثير مباشر وقوي على سلوك الالتزام الضريبي، وبالتالي تحكم سلوكي منخفض سببه هو عدم وجود الفرصة أو دخل يخضع لنظام التصريح من طرف ثالث وهذا ما قد يعتبر كحاجز يعيق القيام بالسلوك المستهدف (التهرب الضريبي)، لذلك كلما زادت معتقدات الشخص حول وجود العوامل التي قد تعوق دون القيام بسلوك التهرب الضريبي كلما زاد احتمال امتثال الفرد للقوانين الضريبية.

---

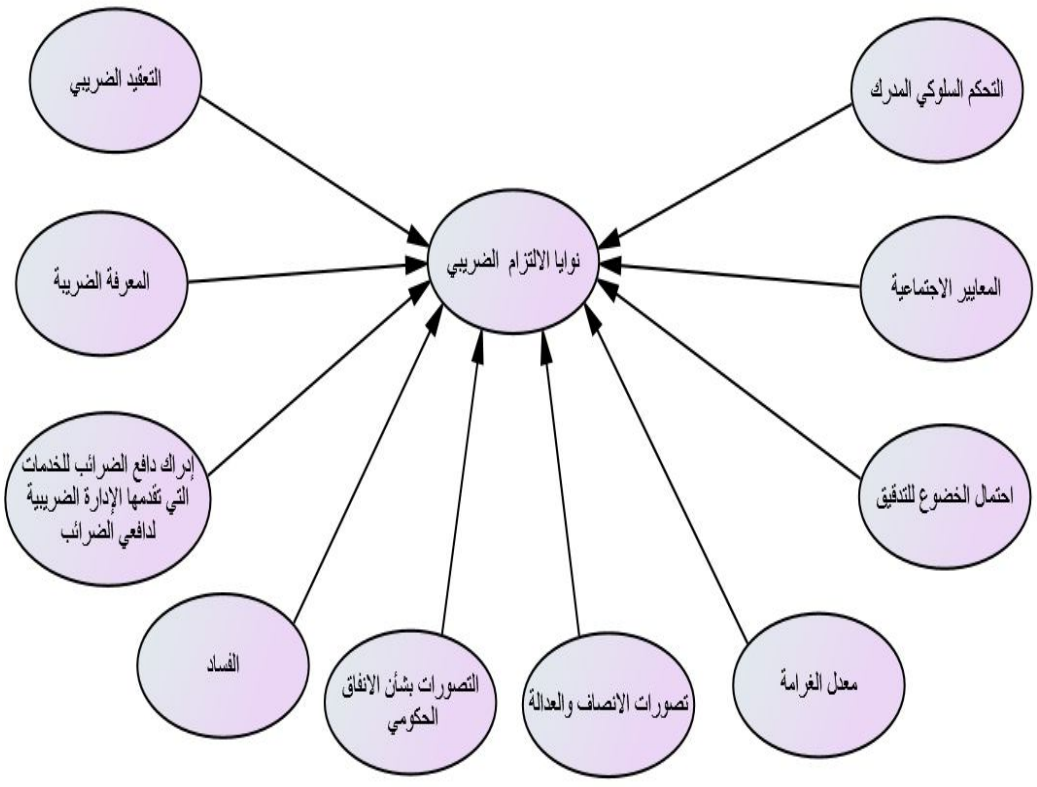
[1] خير مثال على هذا النوع الأفراد الذين يعملون في الشركات وتقوم هذه الشركات بالتصريح بدخولهم للإدارة الضريبية، فإن هذه الفئة من المكلفين ليست لديهم أية نية حول التهرب الضريبي.

كما يرتبط التحكم السلوكي المدرك مع المهارات والموارد التي يمتلكها الفرد، نظريا الشخص الذي له معرفة ضريبية عالية يكون له تحكم سلوكي مدرك أعلى مقارنة بالأفراد الذين لديهم معرفة ضريبية أقل، وفي هذا الصدد معرفة ضريبية عالية تعمل على تعزيز مهارات وموارد الفرد للتعامل مع الالتزامات الضريبية (أو عدم الالتزام الضريبي). ولاختبار العلاقة بين التحكم السلوكي المدرك و النوايا السلوكية نقترح الفرضية التالية:

- درجة منخفضة من التحكم السلوكي المدرك على التهرب الضريبي تؤثر إيجابيا على سلوك الالتزام الضريبي.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة النموذج المفترض للدراسة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3.4): النموذج الافترضي للدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

الفصـــــل الخـــــــامس:

الإجـــــراءات المنـــهـجـــية

للدراســـــة

تمهيد

بعد المناقشة التي أجريناها من خلال الفصول السابقة، ومن خلال جرد الدراسات السابقة والإطلاع الأولي على موضوع البحث، ومن خلال جميع المعطيات والحقائق والملاحظات المتوافرة لدينا من ميدان البحث، ومن خلال صياغة الفرضيات العامة التي تعد محركا للبحث ومحكا للاختبار وحلقة الربط بين الإطار النظري والإطار الميداني، وفي إطار اختبار صحة هذه الفرضيات، وتجسيدا لما طرح من أهداف، وما أثير من قضايا وتساؤلات في الإشكالية والتي تحتاج إلى التحقيق الإمبريقي، سنحاول في هذا الفصل والمعنون بالإجراءات المنهجية للدراسة والذي يعتبر امتداد للفصول السابقة إلى تحديد وضبط منهجية الدراسة المتبعة في إجراء هذا البحث، ونظرا لطبيعة وخصوصية موضوع البحث تم تبني المنهج الوصفي لأنه أقدر المناهج تلاؤما مع هذا النوع من البحوث، كما تم في هذا الفصل تحديد مجتمع البحث وعينة الدراسة واختيار الأسلوب الأنسب للمعاينة، ثم انتقلنا إلى تحديد الأداة التي استخدمناها لتجميع البيانات من خلال التعرف على أداة الدراسة، ومراحل تصميمها، وأيضا التأكد من صدق وثبات هذه الأداة، حيث تضمنت الأداة مقاييس متعددة تهدف لتحقيق القياس الكمي لمتغيرات الدراسة والتي وجهت إلى أفراد العينة محل الدراسة للإدلاء بآرائهم التي تتمايز ضمن سلم قياس يدعى "ليكرت".

وفي الأخير تم الاستعانة ببعض أساليب التحليل كأسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية، وهذا بغية اختزال ركام المعلومات وضمان استقراء مضامينها بكل يسر، وهذا ما يوفر مناخ ملائم وأرضية صلبة لاستنباط جميع الحقائق والنتائج ذات المشروعية والمصداقية العلمية.

1.5- منهج الدراسة:

ليس هناك بحث علمي دون منهج واضح يتم وفقا لقواعده دراسة المشكلة محور البحث وتحديد أبعادها ومسبباتها ومعرفة جوانبها وتأثيرها وتأثرها بالظواهر المحيطة، وفقا لأدوات يتم قياسها والتنبؤ بحركاتها والوصول إلى معالجات ونتائج محددة لتصحيح الخلل القائم المسبب للمشكلة، وعليه لكي تكون دراستنا علمية وموضوعية لابد أن يحتوي هذا البحث على منهج علمي خاص تبنى عليه وتسير وفقه الدراسة أو البحث، ونوع المنهج مرتبط بنوع الدراسة أو المشكلة أو الظاهرة المراد دراستها.

وبناءا على هذا اعتمدنا بعد فحص وتحليل موضوع وطبيعة الدراسة الحالية على المنهج الوصفي الذي يصف الظاهرة محل الدراسة، ويوفر بيانات مفصلة عن الواقع الفعلي للظاهرة أو موضوع الدراسة، كما أنه يقدم في الوقت نفسه تفسيرا واقعيا للعوامل المرتبطة بموضوع الدراسة التي تساعد بشكل أو بآخر على التنبؤ المستقبلي للظاهرة.

كما أن هذا المنهج يصف طبيعة الظاهرة من خلال تحليل بنيتها وبيان العلاقة بين مكوناتها[1]، واستخدام المنهج الوصفي أسلوبا للدراسة يبرر بكونه أسلوبا من أساليب التحليل المستند إلى المعلومات الكافية والدقيقة عن الظاهرة أو الموضوع المدروس خلال مرحلة زمنية مرصودة، بهدف الحصول على نتائج عملية تفسر بطريقة موضوعية وتنسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة. إلى جانب كونه جهدا علميا منظما مرتبا بشكل يوجه محاولة الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق أو وضع السياسات والإجراءات المستقبلية الخاصة بها.

كما أننا سوف نستخدم أحد تطبيقات هذا المنهج وهو "المسح بالعينة" من خلال دراسة عينة مسحوبة من مجتمع البحث نتيجة كبر مفردات مجتمع الدراسة، وهدفنا من خلال هذا المنهج إلى وصف الظاهرة، وجمع البيانات عنها، و وصف الظروف والممارسات المختلفة لتحليل هذه البيانات واستخراج الاستنتاجات ومقارنة المعطيات، إضافة إلى توفير كم مناسب من الاحصائيات والبيانات التي يقوم الباحث بتحليلها، والربط بين عواملها المؤثرة والمتأثرة بها بهدف تفسير المشكلة محل البحث أو معالجة أسبابها والوصول إلى نتائج متوافقة مع خصائص وصفات هذا المجتمع.

تجدر الاشارة إلى أن دراستنا التي نحن بصددها تهدف إلى تحديد أهم المحددات المؤثرة في سلوك الالتزام الضريبي، لذلك تم الاعتماد على هذا المنهج الذي يحقق أهداف البحث، باعتباره لا نقوم فيه فقط بجمع البيانات أو المعلومات وتبويبها وعرضها، بل أنه يشمل كذلك على تحليل دقيق

---

[1] صادق آمال وأبو حطب فؤاد، مناهج البحث وطرق التحليل الاحصائي، الأنجلو المصرية، القاهرة، 1991، ص:35.

لهذه البيانات والمعلومات وتفسير عميق لها، وسبر أغوارها من أجل استخلاص الخصائص والتعميمات الجديدة التي تساهم في تراكم وتقدم المعرفة الإنسانية[1].

كما لم تقتصر هذه الدراسة على جمع واستقصاء المعطيات وتحليلها والبحث في خفايا الظاهرة المدروسة فحسب، إنما سعت من وراء ذلك إلى تجميع البيانات وفقا لأهداف الدراسة المسطرة وفرضياتها ثم تصنيفها تصنيفا دقيقا بالاعتماد على بعض مبادئ المنهج الاحصائي لوضع وتفريغ البيانات المحصل عليها من الميدان في شكل جداول بسيطة ومركبة مستخدمين في ذلك النسب المئوية والتكرارات وأساليب المعالجة الاحصائية المتمثلة في النمذجة بالمعادلات البنائية بهدف الوصول إلى نتائج رقمية وكمية واضحة وشاملة لكافة خصوصيات وإجابات مفردات مجتمع الدراسة.

2.5- تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

-**مجتمع الدراسة:** يعتبر تحديد مجتمع البحث من أهم الخطوات المنهجية في البحوث وهي تتطلب من الباحث دقة بالغة حيث يتوقف عليها البحث وتصميمه وكفاءته ونتائجه، كما أن المجتمع الأصلي هو مجموعة الأفراد المحددة تحديدا واضحا، ويهتم الباحث بدراستها وتعميم نتائج البحث عليها، وفي ضوء ذلك فإن المجتمع الأصلي يتحدد بطبيعة البحث وأغراضه. وبما أن الدراسة التي نحن بصدد الوقوف عليها تهدف إلى معرفة أهم المحددات التي تؤثر على سلوك الالتزام الضريبي، فإنه من الطبيعي أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المكلفين بالضريبة في المجتمع الجزائري، إلا أنه من الصعب على الباحث أن يقوم بتطبيق دراسته على جميع المكلفين بالضريبة في المجتمع الجزائري الذين يكونون مجتمع البحث بالنسبة للدراسة الراهنة، والذي يوصف بأنه مجتمع بحث غير محدود نظرا لعدم القدرة على حصر كل العناصر والوحدات المكونة له، لذا فإن الباحث يكتفي بعدد محدود من أفراد المجتمع الأصلي يتم التعامل معها في حدود الوقت المتاح له والإمكانات المتوفرة. وعليه فقد حدد الباحث مجتمع البحث الذي ستجرى عليه الدراسة في

[1] ربحي عليان و عثمان غنيم، مناهج وأساليب البحث العلمي النظرية والتطبيق، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2000، ص:44.

أولئك المكلفين بالضريبة الذين يصرحون بدخولهم لمصلحة الضرائب في ولايتي تيارت وعين الدفلى.

-**عينة الدراسة:** يعتبر اختيار العينة الممثلة للمجتمع المبحوث من أصعب الأمور التي تواجه الباحثين والدارسين، ويلجأ الباحث إلى دراسة المجتمع الأصلي من خلال عينة يشكلها وفق أسس علمية يعتقد أنها تمثل المجتمع الأصلي تمثيلا جيدا، بحيث تحمل نفس خصائصه ومميزاته وتسمح بتعميم النتائج على باقي أفراد المجتمع.

والعينة عبارة عن مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة، وإجراء الدراسة عليها، ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي[1]، أي أنها عبارة عن بناء نماذج صغيرة عن المجتمع الكلي بغية الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم على المجتمع المستخرج منه.

وعادة ما يلجأ الباحث عند إجراء الدراسة إلى الاعتماد على طريقة العينة في جمع البيانات خاصة عندما يجد نفسه غير قادر على القيام بدراسة شاملة على جميع مفردات البحث، نتيجة ارتفاع التكلفة والوقت والجهد، إضافة إلى أن كبر عدد مفردات المجتمع يضعف من قدرة الباحث على حصر كامل عناصر مجتمع الدراسة، والقدرة على رقابة هذا المجتمع.

ويتوقف اختيار الأسلوب المناسب للمعاينة على جملة من العوامل كالتكلفة، الوقت المتاح، نوع وحجم البيانات المطلوب تجميعها، بالإضافة إلى درجة سهولة الأسئلة ومستوى الدقة المطلوب في الإجابات، هذا من ناحية البحث وخصائصه أما من ناحية المجتمع المستهدف فإنه يؤثر أيضا من خلال وجود إطار للمعاينة. ونظرا للعوامل سابقة الذكر، يعتمد هذا البحث على العينة الميسرة أو الملائمة Convenient Sample من خلال مزجها مع العينة الحصصية Quota Sampling لاختيار عناصر العينة حيث تحرى الباحث أن تتضمن العينة جميع الشرائح العمرية

---

[1] عبيدات محمد وآخرون، منهجية البحث العلمي-القواعد والمراحل والتطبيقات- ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص:84.

وكذا المستويات التعليمية والجنس لأن ذلك يخدم أهداف الدراسة ويساهم في الاجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها.

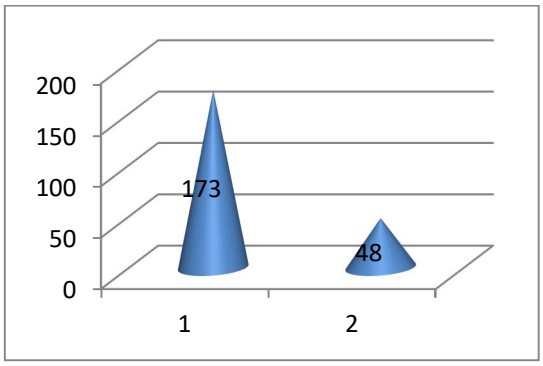
– **خصائص عينة الدراسة:** إن المقصود بخصائص العينة هو معرفة الخصائص الشخصية والاجتماعية و الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وذلك بتحديد سمات وملامح مفردات العينة وربطها بمتغيرات وأبعاد موضوع الدراسة، وقد أشرت إلى هذه الخصائص في الجزء الأول من الاستبانة والمعنون بالمعلومات الشخصية، حيث تم اختيارها عن قصد، وبشكل يمكن أن يفيد فهم واقع موضوع الدراسة ويساعد على تحليل وتفسير المعطيات الكمية المتحصل عليها، ويمكن تحديد هذه الخصائص فيما يلي:

أ– الجنس: إن توزيع العينة حسب نوع الجنس بالنسبة للمكلفين، يبينه الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(1.5): توزيع العينة حسب نوع الجنس بالنسبة للمكلفين

	العدد	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
ذكر	173	78.3	78.3
أنثى	48	21.7	100.0
المجموع	**221**	**%100**	

الشكل رقم(1.5): توزيع العينة حسب نوع الجنس بالنسبة للمكلفين



المصدر : من إعداد الباحث

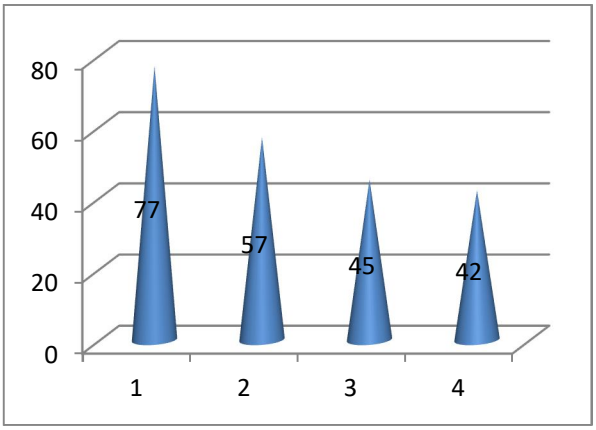
تبين الشواهد الكمية المتعلقة بمتغير الجنس في الجدول أعلاه إلى أن نسبة المكلفين الذكور تمثل الأغلبية بنسبة 78.3% وبعدد مقدر بـــ 173 مكلف من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين يقدر عدد المكلفين الاناث بـــ 48 مكلفة وبنسبة 21.7% من اجمالي مفردات العينة، هذه القيم الاحصائية يمكن تفسيرها كما يلي: طغيان فئة الذكور على فكرة الإناث في عينة البحث يعود بالأساس إلى المكونات الثقافية للمنطقة.

ب- العمر: كان توزيع العينة حسب الفئات العمرية كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(2.5): توزيع العينة حسب الفئات العمرية بالنسبة للمكلفين

	العدد	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
أقل من 30 سنة	77	34.8	34.8
من 31-40 سنة	57	25.8	60.6
من 41-50 سنة	45	20.4	81.0
أكثر من 51 سنة	42	19.0	100.0
المجموع	**221**	**%100**	

الشكل رقم(2.5): توزيع العينة حسب الفئات العمرية بالنسبة للمكلفين



المصدر : من إعداد الباحث

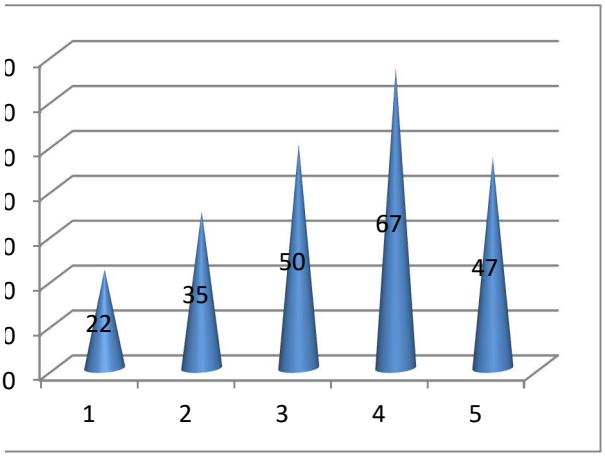
من خلال المعطيات النسبية المسجلة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن الفئة العمرية أقل من 30 سنة والتي تقدر ب 77 مكلف وبنسبة 34.8% هي الفئة الغالبة في عينة بحثنا، تليها الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة بـــ 57 مكلف وبنسبة 25.8% ثم الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة بـــ45 مكلف وبنسبة 20.4% وفي الأخير الفئة العمرية 51 سنة فما فوق والمقدرة بـــ 42 مكلف وبنسبة 19% من اجمالي مفردات العينة.

ت- المستوى التعليمي: إن توزيع العينة حسب المستوى التعليمي موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(3.5): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي بالنسبة للمكلفين

	العدد	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
بدون مستوى	22	10.0	10.0
مستوى ابتدائي	35	15.8	25.8
مستوى متوسط	50	22.6	48.4
مستوى ثانوي	67	30.3	78.7
مستوى جامعي	47	21.3	100.0
المجموع	**221**	**%100**	

الشكل رقم(3.5): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي بالنسبة للمكلفين



المصدر : من إعداد الباحث

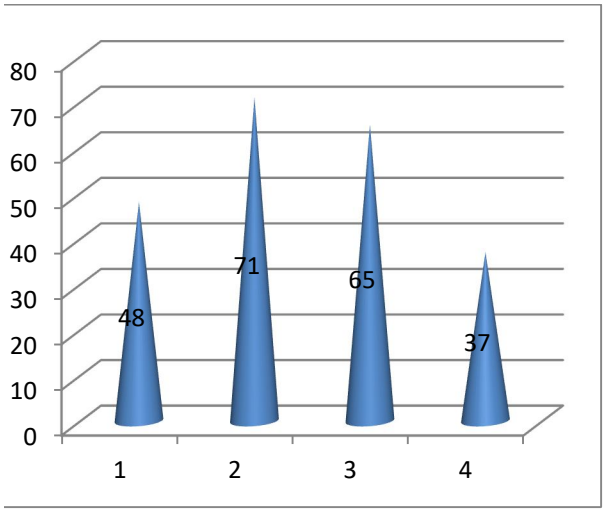
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 10% من مفردات العينة المدروسة بدون مستوى تعليمي، في حين أن ما نسبته 15.8% لهم مستوى ابتدائي، بينما نسبة المكلفين الذين لهم مستوى متوسط وثانوي في مفردات العينة هي على التوالي22.6% و 30.3% ، بالمقابل بلغت نسبة المكلفين الذين لهم مستوى جامعي 21.3%.

ج- عدد سنوات الخبرة: إن توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(4.5): توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة بالنسبة للمكلفين

	العدد	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
أقل من 5 سنوات	48	22.0	22
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	71	32.0	54
من 11 سنة إلى 15 سنة	65	29.0	83
أكثر من 15 سنة	37	17.0	100.0
المجموع	**221**	**%100**	

الشكل رقم(4.5):توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة بالنسبة للمكلفين



المصدر : من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 22% من مفردات العينة المدروسة تقل خبرتهم عن 5 سنوات، في حين أن ما نسبته 32% تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات، بينما ما نسبته 29% تتراوح خبرتهم بين 11 و 15 سنة، بالمقابل يشكل ذوو الخبرة الطويلة التي تتجاوز 15 سنة ما نسبته 17%.

3.5- أدوات الدراسة وإجراءاتها:

يلجأ الباحث عند قيامه ببحثه إلى مجموعة من الأدوات والتي تساهم بشكل كبير في تعرية واستجلاء جوانب الظاهرة المطروحة وتحليلها تحليلا دقيقا، وتمكن الباحث عند استخدامها من الحصول على عدد وكم كاف ومناسب من المعلومات حول موضوع الدراسة. كما تختلف هذه الأدوات من موضوع لآخر أي أنها توظف دائما حسب طبيعة الموضوع المدروس وتحظى هذه الوسائل بعناية كبيرة نظرا لتوقف جميع نتائج الدراسة عليها، والباحث عند استخدامها يستعين بقدراته ومواهبه واستعداده الفطري ومدى براعته في التنسيق بين هذه الأدوات أفضلها وأكفأها والتي تتفق مع دراسته الراهنة بطريقة منظمة ومخطط لها مسبقا، على اعتبار أن هذه الأدوات هي وسائل ربط بين الباحث ومجتمع البحث، يهدف من ورائها إلى جمع المعلومات بموضوعية ودقة متعالية من مجتمع البحث.

تتعدد أدوات البحث التي تستخدم في جمع المعلومات والبيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات الدراسة، وذلك من أفراد المجتمع، وهي تتراوح بين الملاحظة والمقابلة والإستبانة والاختبار والقياس وقد استخدم الباحث الإستبانة في جمع المعلومات اللازمة لبحثه باعتبارها أنسب أدوات البحث العلمي التي تتفق مع معطيات الدراسة وتحقق أهداف الدراسة المسحية للحصول على معلومات وحقائق مرتبطة بواقع معين.

كما أن الإستبانة هي الوسيلة التي تجمع بها المعلومات اللازمة للإجابة على أسئلة البحث، وتمشيا مع ظروف هذه الدراسة وطبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وأهدافها وتساؤلاتها، والوقت المسموح لها، والإمكانيات المادية المتاحة- تم التوصل إلى ان الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة هي الإستبانة.

ويستعمل الباحثون الاستبانة بكثرة لما لها من مزايا عديدة بالنسبة لاختصار الجهد والتكلفة وسهولة معالجة بياناتها بالطرق الاحصائية، إضافة إلى التقليل من التحيز في إجابات المبحوثين بما أن الأسئلة المطروحة عليهم موحدة، كما يمكن للباحث استعمالها بكفاءة عالية لقياس متغيرات ومؤشرات البحث، ويعرف الاستبيان على أنه وسيلة للحصول على إجابات الأسئلة وذلك باستعمال استمارة يقوم المجيب بتدوين الإجابات عليها[1].

كما يعرف على أنه نموذج يضم مجموعة من الأسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكل أو موقف، ويتم تنفيذ الاستبيان إما عن طريق المقابلة الشخصية أو أن ترسل إلى المبحوث عن طريق البريد[2].

كما يعرف أيضا على أنه أداة استقصاء منهجية لأنها عبارة عن مجموعة من الخطوات المنتظمة تبدأ بتحديد البيانات المطلوبة وتنتهي باستقبال الاستمارات، ومقننة لأن تنظيمها يتم بطريقة نمطية توفر الوقت والجهود والنفقات، وتوفر على الباحث ثانية في مراحل التطبيق[3].

ويعتبر الاستبيان تقنية مباشرة لطرح الأسئلة على الأفراد بطريقة موجهة، ذلك أن جميع الإجابات تحدد مسبقا، هذا ما يسمح بالقيام بمعالجة كمية بهدف اكتشاف علاقات رياضية وإقامة مقارنات كمية، وفي محاولة منا للإلمام أكثر بجوانب الظاهرة المدروسة قمنا بتصميم استبيان موجه لفئة المكلفين بالضريبة، يتضمن مقياس "ليكرت" الخماسي الدرجات:

(موافق بشدة -1-،موافق-2-، محايد-3-، غير موافق-4-، غير موافق بشدة -5-)

وكتوضيح يصمم مقياس "ليكرت" للتعرف على مدى موافقة المبحوث (الفرد محل الدراسة) على عبارات معينة، حيث يقوم الباحث بوضع مجموعة من العبارات ذات العلاقة بالظاهرة المدروسة وأمامها مجموعة من الدرجات (تتراوح بين ثلاث أو خمس درجات أو أكثر حسب سلم ليكرت المختار من قبل الباحث)، يقوم المبحوث من خلالها بتحديد مدى موافقته على هذه

---

(1) حامد سوادي عطية، دليل الباحث في الادارة والتنظيم، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1993 ، ص:95.

(2) زيدان عبد الباقي، قواعد البحث الاجتماعي، الطبعة الثانية، مطبعة السعادة، 1998، ص:181.

(3) عبد الحميد محمد، البحث العلمي في تكنولوجيا التعليم، الطبعة الأولى، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 2005، ص: 351.

العبارات، وبعد عمليات تفريغ وتحليل وتفسير تلك الدرجات يتم التعرف على اتجاهات المبحوث بشأن الظاهرة المدروسة.

وعليه قمنا بتطوير وتصميم وصياغة فقرات أداة الإستبانة وذلك بمراعاة الأدب النظري المرتبط بموضوع الدراسة، ومراجعة المقاييس المستخدمة في الدراسات السابقة، دون إهمال أن تخدم هذه الأسئلة الأهداف المراد تحقيقها من هذه الدراسة.

4.5- خطوات إعداد الإستبانة:

1.4.5- المرحلة الأولى : بناء أداة الدراسة

قام الباحث بتصميم الاستبانة وبناؤها انطلاقا من موضوع الدراسة وأهدافها وتساؤلاتها، وطبيعة البيانات والمعلومات المرغوب الحصول عليها، وذلك بعد القراءة المتأنية لما أتيح له من الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة من كتب وبحوث ودراسات علمية ورسائل جامعية ومناقشة محاور الإستبانة مع ذوي الاختصاص، بالإضافة إلى الإستفادة من آراء الخبراء والمختصين، وخبرات الباحث العلمية والعملية، واشتملت في جزئها الأول على المعلومات الشخصية للمبحوث، أما في جزئها الثاني اشتملت على المقاييس التالية:

1- قياس نوايا الالتزام الضريبي:

إن أكثر ما يميز العلوم الطبيعية عن العلوم الانسانية هو ما تتسم به الأولى من التعبير الموضوعي الدقيق عن الظواهر المختلفة التي تدرسها، وذلك من خلال أساليب كمية غاية في الدقة، وهذا يرجع بدرجة كبيرة إلى دقة الأدوات التي تعتمد عليها البحوث والدراسات في ميدان العلوم الطبيعية، والتي تخضع في قياسها لقواعد مقننة متفق عليها تتدرج فيها وحداتها تدريجا معياريا دقيقا، وهذا ما يصعب توافره في قياس السمات والظواهر الإنسانية، مما كان دافعا للعلماء في مختلف العلوم الانسانية إلى محاولة ابتكار طرق وأساليب جديدة في القياس تسترشد بأساليب القياس في العلوم الطبيعية وتسعى لتحقيق الموضوعية بمفهومها العلمي الصحيح، ومن بين طرق القياس التي أصبحت تستخدم في العلوم الانسانية هو "السيناريو"، حيث نجد أن معظم الدراسات

التي تناولت موضوع قياس نوايا الالتزام الضريبي استخدمت هذا النوع من القياس، ومن بين هذه الدراسات نجد :

Peggy D. Jimenez 2013 [1]، Bobek et al. 2007 [2] ، Bobek et al. 2013 [3] ، Martha 2013 Smart [4] ، Natrah Saad 2011 [5] ، Sapiei Noor Sharoja 2014 [6]، Suhaila Abdul Hamid 2013 [7] . وعلى ضوء هذه الدراسات ولقياس نوايا الالتزام الضريبي انتقينا ثلاث سيناريوهات، بالنسبة للسيناريو الأول (الحالة رقم 4 في الاستبيان) تم استخدامه من طرف Peggy D. Jimenez 2013، أما السيناريو الثاني تم إعداده من طرف الباحث لغرض الدراسة الحالية وفيما يخص السيناريو الثالث استخدمه كل من Peggy D. Jimenez 2013, Bobek et al. 2007 and Kaplan et al. 1997 ، وهذه السيناريوهات موضحة فيما يلي:

الحالة 04 : السيد "سليم" خارج إطار العمل يصمم برامج إعلام آلي لكسب أموال إضافية. وخلال هذه السنة تحصل على 300.000 دج كمداخيل من هذا العمل في شكل سيولة حيث لا

---

(1) Peggy D. Jimenez, Tax compliance in a social setting: the influence of norms, perceptions of fairness, and trust in government on taxpayer compliance , Dissertation Prepared for the Degree of Doctor of Philosophy, University of North Texas, 2013,P :65.

(2) Bobek, D., R. Roberts, & J. Sweeney,The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. Journal of Business Ethics 64(6): 49-64,2007, P :63.

(3) Bobek et al.(2013), Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Op.Cit., P : 466.

(4) Smart Martha , The Application of the theory of planned behaviour and structural equation modelling in tax compliance behaviour:a new zealand study, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation Department of Accounting and Information Systems at the University of Canterbury, 2012, P :259.

(5) Natrah Saad, Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments , A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation in the University of Canterbury, 2011,P :492.

(6) Sapiei Noor Sharoja et al., Determinants of tax compliance behaviour of corporate taxpayers in Malaysia, eJournal of Tax Research vol 12, no. 2, pp. 383-409,2014, P :408.

(7) Suhaila Abdul Hamid, Tax Compliance Behaviour of Tax Agents: A Comparative Study of Malaysia and New Zealand, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation in the University of Canterbury, 2013, P :427.

توجد أية وثيقة تثبت هذا المدخول. السيد "سليم" واع بأن الـــ 300.000 دج تمثل مدخول خاضع للضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بالمدخول الاضافي (300.000 دج)؟

نعم		لا	

ما هو احتمال عدم تصريحك لمصلحة الضرائب بالدخل الاضافي؟(Inco1)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 05: السيد "سليم" يملك مسكن إضافي، قرر في بداية السنة القيام بعملية كرائه، حيث تحصل من خلال هذه العملية على دخل في شكل سيولة قدره 250.000 دج وهو يعي بأن هذا الدخل خاضع للضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بهذا المدخول (250.000 دج)؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال عدم تصريحك لمصلحة الضرائب بهذا المدخول (250.000 دج)؟(Inco2)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 06: علما أن القانون الضريبي يسمح للأفراد خصم مصاريف السيارة المستخدمة في نشاطهم ولا يسمح بخصم مصاريف السيارة ذات الاستعمال الشخصي. السيد "سليم" يملك سيارة يستخدمها في إطار نشاط المؤسسة وفي بعض الحالات يستخدمها في أموره الشخصية. قدر السيد "سليم" بأنه استخدم السيارة بنسبة 60% من إجمالي استعمال السيارة خلال هذه السنة في إطار نشاط المؤسسة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بأنك استخدمت السيارة بنسبة 40% لأمورك الشخصية؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال عدم تصريحك بجزء مصاريف السيارة التي استخدمت في أمورك الشخصية؟(Inco3)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

2- احتمال الخضوع للتدقيق:

من أجل قياس هذا العامل تم الاعتماد على سيناريو واحد و أربع فقرات، بالنسبة للسناريو تم اقتباسه من دراسة Mohd Rizal Palil 2010 [1]، أما فيما يخص الفقرات تم اقتباس ثلاثة منها من دراسة "بيان سعيد علي أبو شعبان 2013"[2] وفقرة واحدة تم اعدادها من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة، وهي موضحة فيما يلي:

الحالة 03: نظرا لعدم تعرض السيد "سليم" للرقابة من طرف مصلحة الضرائب خلال السنوات الماضية، قرر في سنة 2016 التصريح بجزء من دخله الحقيقي (أي لم يصرح بجزء من الدخل الحقيقي)، ومن خلال هذا الإجراء وفر ما قيمته 150.000 دج من اجمالي الضريبة المستحقة.

- إذا كنت في نفس حالته هل احتمال خضوعك للتدقيق يؤثر على قرار عدم التصريح بالدخل الحقيقي؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال أن يؤثر احتمال خضوعك للتدقيق على قرار عدم التصريح بالدخل الحقيقي في تقييم سنة 2016؟ (AudPr01)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

AudPr02	حسب معرفتي هناك احتمال كبير لخضوع دافع الضرائب لعملية التدقيق."بيان سعيد 2013"
AudPr03 ®	من الصعب على مصلحة الضر ائب اكتشاف الذين لا يدفعون الضريبة أو يدفعون ضريبة أقل مما هو مطلوب.
AudPr04	أقوم بالتصريح بالدخل الحقيقي لمصلحة الضرائب لإدراكي بإمكانية كشف أي تلاعب من خلال التدقيق. "بيان سعيد 2013"
AudPr05	احتفظ بالسجلات المحاسبية والفواتير للمدة القانونية نظرا لإمكانية تدقيقها."بيان سعيد 2013"

[1] Mohd Rizal Palil , Tax knowledge and tax compliance determinants in Self Assessment System in Malaysia, A thesis submitted to the University of Birmingham for the degree of Doctor of Philosophy, The University of Birmingham, 2010,P :430.

[2] بيان سعيد علي أبو شعبان، العوامل المؤثرة على نظام الالتزام الضريبي الطوعي في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة الضريبية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013، ص:272.

- الرمز ® يعني الفقرة عكسية، حيث تم عكس علامات هذه الفقرة لتتوافق مع باقي علامات الفقرات الأخرى.

3- الغرامة:

تم الاعتماد على أربع عبارات لقياس هذا العامل، ثلاثة منها تم اقتباسها من دراسة "بيان سعيد 2013 " وعبارة واحدة تم اقتباسها من دراسة Maneekwan Chandarasorn 2012 :

FiRa01	أقوم بتعبئة التصريح الضريبي خوفا من التعرض للعقوبات. "بيان سعيد 2013"
FiRa02	أقوم بسداد الضريبة في الوقت المحدد لتجنب العقوبات. "بيان سعيد 2013"
FiRa03 ®	إذا اكتشف عدم التصريح بالدخل الحقيقي أعتقد بأن السلطة الضريبية متسامحة تجاه هذا التعدي واحتمال كبير سوف يتم هذا بدون عقوبة. (Maneekwan Chandarasorn 2012)
FiRa04 ®	العقوبات الضريبية يمكن تحملها لذلك يمكنني إعطاء معلومات غير كاملة عند تعبئة التصريح الضريبي. "بيان سعيد 2013"

4- إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب:

في الجانب النظري تطرقنا إلى تأثير كفاءة الادارة الضريبية على درجة الالتزام الضريبي، إلا أننا في الجانب التطبيقي سنعتمد على عامل "إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب" بدلا من عامل كفاءة الادارة الضريبية، لأن هذا الأخير مفهوم واسع يتضمن العديد من العوامل الأخرى كالفساد، التعقيد الضريبي، معدل الغرامة، التدقيق الضريبي، الإنصاف والعدالة...، وبذلك لا يمكننا حصر عامل كفاءة الادارة الضريبية في مجموعة من الفقرات وأيضا من أجل تفادي تداخل هذا العامل مع العوامل الأخرى استعنا بعامل "إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب" بدلا من عامل كفاءة الادارة الضريبية، وهذا العامل تم قياسه من خلال 5 عبارات تم اقتباس ثلاثة منها من دراسة "بيان سعيد 2013" وعبارتين تم إعدادهما من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة وهي موضحة كالآتي:

TxAu01	تستخدم الادارة الضريبية مختلف وسائل الاعلام لنشر الوعي الضريبي. "بيان سعيد 2013"
TxAu02	موظفو الضرائب متعاونين في الرد على الاستفسارات الضريبية. "بيان سعيد 2013"
TxAu03	أعتقد أن موظفي الادارة الضريبية خبراء في التعامل مع دافعي الضرائب. "بيان سعيد 2013"
TxAu04	تعتمد الإدارة الضريبية على تقنيات متطورة من أجل الوقوف ضد الغش الضريبي.
TxAu05	تسهر الإدارة الضريبية على تطبيق أحكام القانون الضريبي دون الإخلال بالعدالة بين المكلفين.

5- التعقيد الضريبي:

تم الاعتماد على خمسة فقرات لقياس التعقيد الضريبي، أربعة منها تم اقتباسها من دراسة Natrah Saad 2012 وفقرة واحدة تم إعدادها من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة وهي موضحة كالآتي:

TxCo1	إجراءات تعاملك مع الإدارة الضريبية معقدة جدا.
TxCo2	المصطلحات المستخدمة في المطبوعات الضريبية (مثل الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة) وفي نموذج التصريح الضريبي تعتبر صعبة الفهم بالنسبة للأشخاص مثلي. (Natrah Saad 2012)
TxCo3	القواعد المتعلقة بضريبة الدخل الفردي غير واضحة.(Natrah Saad 2012)
TxCo4	أحتاج في معظم الوقت الرجوع إلى الآخرين للمساعدة على التعامل مع مواضيع الضريبة.(Natrah Saad 2012)
TxCo5	أبذل جهدا كبيرا في فهم الشروحات في الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة.. (Natrah Saad 2012)

6- الفساد:

تم الاعتماد على خمسة فقرات من أجل قياس هذا العامل، وهي موضحة كما يلي:

Crpt01	أعتقد بأن أعضاء الحكومة أو السياسيين فاسدين.
Crpt02	أظن بأن الرشوة منتشرة بكثرة في الادارة الضريبية .
Crpt03 ®	موظفو الإدارة الضريبية يتمتعون بالنزاهة والشفافية.
Crpt04	موظفو الادارة الضريبية يقومون بابتزاز المكلفين من خلال تضخيم ضرائبهم حتى يتحصلون على رشوة.
Crpt05	أعتقد بأن أغلب دافعي الضرائب يقومون بدفع الرشوة من أجل تخفيض أو تجنب دفع الضريبة.

7- التصورات بشأن الانفاق الحكومي:

لقياس هذا العامل تم الاعتماد على سيناريو واحد و ثلاث فقرات، بالنسبة للسناريو تم اقتباسه من دراسة Mohd Rizal Palil 2010 [1]، أما فيما يخص الفقرات تم اعدادها من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة، وهي موضحة فيما يلي:

الحالة 01: يدفع السيد "سليم" أموال معتبرة من الضرائب، إلا أنه مؤخرا لاحظ بأن الحكومة تبذر الكثير من الأموال في إطار الانفاق الحكومي من خلال تنظيم العديد من الحفلات حيث قامت باستدعاء فنانين أجانب مقابل مبالغ ضخمة ، كما أنه تم مضاعفة المنحة الخاصة بأعضاء البرلمان، وفي نفس الوقت تقترح الحكومة فرض رسوم جديدة على خدمة الحد الأدنى للعلاج وزيادة مصاريف التدريس وكذلك زيادة أسعار الوقود.

- إذا كنت في نفس حالته هل التصور الخاص بك حول نفقات الحكومة يدفعك لأن تكون دافع ضرائب غير شريف؟

نعم ☐ لا ☐

[1] Mohd Rizal Palil , Tax knowledge and tax compliance determinants in Self-Assessment System in Malaysia, Op.Cit.,P :430.

- ما هو احتمال محافظتك على نزاهتك؟ ® (Trust01)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

Trust02	أظن أنني أدفع ضرائب أكثر مقارنة مع ما أتلقاه من خدمات حكومية (رعاية صحية، هياكل قاعدية ...)
Trust03	الحكومة تبذر الكثير من المال.
Trust04	الحكومة تصرف مبالغ غير معقولة على الأمور غير الضرورية (كالاحتفالات ...).

8- تصورات الانصاف والعدالة:

تم الاعتماد على أربعة فقرات من أجل قياس هذا العامل ، وهي موضحة كما يلي:

Fair01	الحكومة تطبق سياسات ضريبية بطريقة عادلة. (Peggy D. Jimenez 2013)
Fair02 ®	القانون الضريبي لا يعامل الجميع بعدالة لذا أنا أقوم بإصلاح الوضع من خلال عدم التصريح بمعلومات صحيحة. "بيان سعيد 2013"
Fair03	أدفع نفس قيمة الضرائب مع المكلفين الذين لهم نفس الدخل.
Fair04	الادارات الضريبية تعامل جميع المكلفين بصفة عادلة سواء الغني أو الفقير ، كل واحد معرض لنفس القوانين والعقوبات ولا يوجد أي فرق في المعاملة بين الغني والفقير . (Maneekwan Chandarasorn 2012)

9- المعايير الاجتماعية:

لقياس المعايير الاجتماعية تم الاعتماد على عشرة فقرات تم اقتباس ثمانية منها من الدراسة التي قام بها (Peggy D. Jimenez 2013)، أما العبارتين الباقيتين تم اقتباسها أحدهما من دراسة "بيان سعيد 2013" والعبارة الأخرى تم إعدادها من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة وهي موضحة كالآتي:

SoNr 01	مسؤولية كل فرد سداد الضريبة الصحيحة في الوقت المحدد. (بيان سعيد2013)
SoNr 02	الغش في الضرائب هو خطأ من الناحية الأخلاقية مهما كان حجم المبلغ. (Peggy D. Jimenez 2013 and Bobek et al. 2007)
SoNr 03	إذا تماديت في الغش الضريبي أحس بأني مذنب.(Peggy D. Jimenez 2013 and Bobek et al. 2007)
SoNr 04 ®	أظن أنه من المقبول تقديم هدايا بمبالغ قليلة لتجنب دفع الضرائب (Peggy D. Jimenez 2013) .
SoNr 05 ®	من المقبول اجتماعيا تجنب دفع الضرائب بأي وسيلة ممكنة. (Peggy D. Jimenez 2013 and Bobek et al. 2007).
SoNr 06 ®	يقوم أغلب دافعي الضرائب بفعل أي شيء لتجنب دفع الضرائب. (Peggy D. Jimenez 2013 and Bobek et al. 2007).
SoNr 07	رأي الآخرين مهم بالنسبة لي لذا أقوم بسداد الضريبة الصحيحة حتى لا يقال عني متهربا.
SoNr 08	أغلب دافعي الضرائب يعتقدون أنه من غير الأخلاق لأي شخص أن يغش في الضرائب. (Peggy D. Jimenez 2013).
SoNr 09 ®	أغلب دافعي الضرائب لا يدفعون المستحقات الضريبية. (Peggy D. Jimenez 2013) .
SoNr 10 ®	أغلب دافعي الضرائب لا يصرحون بجميع مداخيلهم لمصلحة الضرائب. (Peggy D. Jimenez 2013).

10- المعرفة الضريبة:

تم الاعتماد على ستة (06) فقرات لقياس المعرفة الضريبية، ثلاثة منها تم اقتباسها من دراسة Natrah Saad (2012) وثلاث فقرات تم إعدادهم من طرف الباحث لغرض هذه الدراسة وهي موضحة كالآتي:

TxKn01	نظام الضريبة على الدخل هو طريقة شرعية للحكومة لجمع المداخيل لتسيير الاقتصاد. (Natrah Saad 2012)
TxKn02	مثل المخالفات الاجرامية الأخرى أعتقد بأن الأشخاص يمكن لهم أن يحاكموا في حالة عدم خضوعهم لقانون الضريبة على الدخل.(Natrah Saad 2012)
TxKn03	أعرف العديد من الطرق التي يمكن بها التهرب من دفع الضريبة.
TxKn04	لدي فكرة عن كل الخصومات والتخفيضات التي يمكن أن أطالب بها كدافع ضريبة عند ملئ نموذج التصريح الضريبي الخاص بي.(Natrah Saad 2012)
TxKn05	أعرف عقوبة عدم التصريح بالدخل لمصلحة الضرائب.
TxKn06	أقوم بملء نموذج التصريح الضريبي بنفسي.

11- التحكم السلوكي المدرك:

من أجل قياس هذا العامل تم الاستعانة بثلاثة فقرات وسيناريو واحد، تم اقتباس الفقرات من دراسة Smart Martha 2012 ، وهي موضحة كالآتي:

PBC01	إذا كانت لدي فرصة فإنني سأقوم بعدم التصريح بدخلي الحقيقي. (Smart Martha 2012)
PBC02	عدد الفرص المتاحة أمامي من أجل عدم التصريح بدخلي الحقيقي كثيرة ومتنوعة. (Smart Martha 2012)
PBC03	عدد المرات التي أواجه فيها ضائقة مالية وتتطلب مني عدم التصريح بدخلي الحقيقي كثيرة.(Smart Martha 2012)

في حين أن السيناريو تم إقتباسه من دراسة Mohd Rizal Palil 2010 ، وهو مبين في الحالة رقم 02 من الاستبيان.

الحالة 02: مؤخرا تعرضت مؤسسة السيد "سليم" لمشاكل مما جعل مداخيلها تنخفض، وهذا بدوره أثر على الوضعية المالية للسيد "سليم". حيث استطاع في السنوات الماضية أن يدفع بسهولة ما بين 80.000 دج إلى 120.000 دج كضريبة على الدخل سنويا، غير أنه في تقييم هذا العام لسنة 2016 ، ونظرا للصعوبات المالية لم يقم بملئ نموذج التصريح الضريبي بصفة دقيقة وصحيحة وذلك بتخفيض التصريح بالمدخول وبذلك قام بدفع 40.000دج كضريبة على الدخل وبإتباع

هذه الطريقة استطاع تعويض الدخل المنخفض الذي عانى منه طول السنة عن طريق تخفيض الضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تؤثر وضعيتك المالية على قرار التصريح بالدخل؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال ملئ نموذج التصريح الضريبي بصفة غير دقيقة وغير صحيحة إذا كانت وضعيتك المالية صعبة؟ (PBC04)

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

2.4.5- المرحلة الثانية: التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة (الإستبانة)، وذلك على النحو التالي:

يعتبر اختباري الصدق والثبات اختبارين مهمين يستوجب على الباحث أخذهما بعين الاعتبار عند تصميم أداة الدراسة وتطبيقها وذلك لأنهما يتعلقان بمصداقية الدراسة، وإمكانية تعميم نتائجها:

أولا: صدق أداة الدراسة (الإستبانة)

تتسم أداة الدراسة بالصدق عندما تقيس ما أعدت لقياسه، وصدق الإستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يعتبر صدق أداة الدراسة بعدا أساسيا في تصميم الأداة وذلك لأننا نريد أن نقيس ظاهرة معينة وليس ظاهرة أخرى غيرها، ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث بعرض أداة الدراسة على مجموعة من المختصين علميا وعمليا لتحكيمها، حسب ما هو موضح بالملحق رقم (2) من هذه الدراسة وذلك بهدف الاستئناس بوجهات نظرهم حول محاور وعبارات أداة القياس للتأكد من أنها مترابطة ومتسقة وتقيس ما صممت لقياسه، حيث أرسلت إلى (06) محكمين في مجالات متعددة ذات علاقة بالدراسة شملت التخصصات الاقتصادية والاجتماعية وبعض المختصين في الجهات ذات العلاقة بالدراسة، وذلك للتأكد من مدى سلامة بناء الإستبانة، إذ تم سؤالهم عن (مدى وضوح العبارة، ومدى انتماءها للمحور، ومدى أهميتها)، وما يرونه من حيث الحذف أو الإضافة، وعلى المحكم أن يقرر ذلك على حسب معيار كمي

ثنائي، حيث يمثل 1 الوضوح وإنتماء العبارة للمحور، ويمثل 2 عبارة غير واضحة وغير منتمية للمحور.

ثانيا: تقدير ثبات الإستبانة

في هذه الجزئية سوف يقوم الباحث بالتحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال التعرف على مدى ثبات كل عبارة من العبارات المكونة لكل محور أو متغير رئيس في الدراسة وذلك بإيجاد معامل الثبات 'Alpha de Cronbach'، و ثبات أداة الدراسة يدل على إمكانية الحصول على النتائج نفسها لو أعيد تطبيق الأداة على نفس أفراد المجتمع، ويقصد به إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها ؟ أو ما هي درجة اتساقه و انسجامه وإستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة. وللوقوف على ثبات أداة الدراسة قام الباحث بالاعتماد على العينة الكلية التي تم سحبها من مجتمع الدراسة في حساب معامل الإتساق الداخلي 'Alpha de Cronbach' لكل محور من محاور الدراسة على حدى، وهذه الخطوة موضحة في الفصل السادس عندما ندرس الصدق البنائي لكل مقياس من مقاييس أداة الدراسة.

5.5- النمذجة بالمعادلات البنائية:

يستخدم الباحثون العديد من الأساليب الإحصائية في دراساتهم المختلفة حيث يتوقف اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب على عدة أمور، أولها طبيعة البيانات حيث أن بعض الأساليب الإحصائية تفترض فروضا خاصة على البيانات، وثانيها هو هدف الدراسة فقد يكون هدف الدراسة هو التنبؤ بقيم متغير تابع بمعلومية متغير مستقل أو أكثر، لذا يمكن في هذه الحالة استخدام تحليل الانحدار للتوصل إلى معادلة انحدار تفيد في هذا التنبؤ. أما إذا كان هدف الدراسة هو تفسير أسباب حدوث الظاهرة موضع الاهتمام فسيتم اللجوء إلى طرق إحصائية أخرى مثل معاملات الارتباط الجزئي، حيث لا يمكن اعتبار هذه المعاملات على أنها دليل على علاقات سببية أو علاقة أثر ونتيجة، فالبحث في العلاقة السببية أمر ليس بالسهل إذ يتطلب بعض النماذج التفسيرية التي توضح تأثير المتغيرات التي تشمل عليها الظاهرة موضع البحث بعضها في البعض الأخر.

لكن في واقع الحياة العملية يواجه الباحثون دراسات أكثر تعقيدا حيث العلاقات المتبادلة والمعقدة بين المتغيرات ووجود تأثيرات مباشرة وغير مباشرة للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، فمثل هذه الشبكة من العلاقات لا يمكن التوصل إليها بإستخدام أساليب الانحدار التقليدية، لذلك هناك أساليب نمذجة تسمح وبسهولة استكشاف ودراسة العلاقات المتبادلة والمعقدة مثل أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية.

1.5.5- مدخل للنمذجة بالمعادلات البنائية:

على مدى الثلاثين سنة الماضية ازداد استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية في العديد من التخصصات مثل الاقتصاد، علم النفس، الطب وعلم الاجتماع. والنمذجة بالمعادلات البنائية هي أسلوب للنمذجة الاحصائية تستخدم على نطاق واسع في العلوم السلوكية و الاجتماعية، وهي الإطار الذي يسمح للباحثين ترجمة النظرية إلى نماذج قابلة للاختبار. وهي أيضا طريقة حديثة تسمح بتقييم الفرضيات السببية بين مجموعة من المتغيرات.

يرى Schumacker and Lomax(2004) [1] أن مناقشة تاريخ النمذجة بالمعادلات البنائية تقتضي التعرض لتطور النماذج الأساسية الثلاثة (نموذج الانحدار، والنموذج العاملي ونموذج تحليل المسار)، فالنموذج الأول يتضمن نماذج الانحدار الخطي التي تستخدم معامل الارتباط ومحك المربعات الصغرى لحساب الأوزان الانحدارية، وقد ظهرت نماذج الانحدار نتيجة الجهود التي قام بها عالم الرياضيات Karl Pearson في عام 1894 حيث قام بإنشاء صيغة نموذج الانحدار .بمعامل الارتباط للعلاقة بين متغيرين، وفي عام 1904 استخدم عالم النفس Charles Spearman معامل الارتباط لتحديد الفقرات المرتبطة أو الفقرات التي تمثل نموذج عاملي، حيث كان Charles Spearman أول من استخدم مصطلح التحليل العاملي في تحديد العوامل لبناء نظرية الذكاء. وفي عام 1921 طور عالم الوراثة الأمريكي Sewell Wright الأسس العامة لتحليل المسار من خلال استخدامه في قياس درجة العلاقة بين الأقارب ودرجة تماثل العوامل الوراثية وفي ايجاد معامل

[1] Schumacker, E., Lomax G., A Beginners Guide to Structural Equation Modeling, Second Edition, Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey,2004 , P:4-6.

الارتباط الوراثي والبيئي والمظهري واستخدمه أيضا في دراسة السلوك الوراثي لكثير من الصفات الوراثية، وتحليل المسار هو أسلوب احصائي يعتمد على تحليل الانحدار والارتباط المتعدد بهدف التوصل إلى تفسير مقبول لعلاقات الارتباط المشاهدة وذلك بإنشاء نماذج للعلاقات السببية بين المتغيرات، والتي كان يطلق عليها "النمذجة السببية". Tucker في عام 1955 قام بإستخدام مصطلحين جديدين وهما التحليل العاملي الاستكشافي والتحليل العاملي التوكيدي. وهذا الأخير (أي التحليل العاملي التوكيدي) طور أكثر من طرف Joreskog في عام 1960 عندما قام باختبار فيما إذا كانت مجموعة من البيانات تعرف بناء أم لا. وقد طورت النمذجة بالمعادلات البنائية من طرف Karl Joreskog ، Ward Keesling و David Wiley وذلك خلال الفترة الممتدة 1969-1973 ولذلك سميت لأول مرة بنموذج JKW، وبعدها عرفت باسم نموذج العلاقات البنائية الخطية[1] في عام 1973. والنمذجة بالمعادلات البنائية تجمع بين نماذج تحليل المسار والتحليل العاملي التوكيدي وتتمثل الميزة الأبرز في النمذجة بالمعادلات البنائية في أن لها القدرة على التعامل مع المتغيرات الكامنة متصلة بالمتغيرات الجلية من خلال نموذج القياس.

النمذجة بالمعادلات البنائية تختبر أو تتناول هيكل العلاقات المتبادلة بين مجموعة من المتغيرات، والتي تتمثل في المتغيرات الجلية (المقاسة، الملاحظة) والمتغيرات الكامنة. وأيضا النمذجة بالمعادلات البنائية هي مجموعة من الأساليب الاحصائية التي تسمح بدراسة و اختبار مجموعة من العلاقات بين متغير واحد أو مجموعة من المتغيرات المستقلة (إما مستمرة أو متقطعة) ومتغير واحد أو مجموعة من المتغيرات التابعة (إما مستمرة أو متقطعة)، وهي أيضا تقنية لتحليل البيانات الاحصائية تستخدم لتطوير واختبار النظرية وكذلك التأكد من صحة بنائها[2].

يمكن استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية للتحقق من صحة القياس (التحليل العاملي التوكيدي)، وأيضا لتقييم العلاقات البنائية بين مجموعة من المتغيرات أو لتحقيق الغرضين معا. حيث تعمل النمذجة بالمعادلات البنائية على تأكيد النظرية أو رفضها بدلا من التحليل

---

(1) Linear Structural Relation Model (LISREL)

(2) Nazura Mohamed Sayuti, Antecedents of supply chain relationships between mncs and smes in agile environment, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy from the Royal Melbourne Institute of Technology,2013,P:156-157.

الاستكشافي للبيانات. والنمذجة بالمعادلات البنائية تتكون من عائلة من النماذج الاحصائية التي تسعى لتفسير العلاقة بين متغيرات متعددة، وهي تختبر هيكل العلاقات المعبر عنها بسلسلة من المعادلات، كسلسلة من معادلات الانحدار المتعدد. هذه المعادلات تصف كل العلاقات بين المتغيرات (كل من المتغيرات المستقلة والتابعة)[1].

وتعتبر المتغيرات الكامنة "الضمنية" أحد أهم المفاهيم في النمذجة بالمعادلات البنائية، والتي لا يمكن أن تلاحظ إلا من خلال متغيرات يتم قياسها من خلال بعض السلوكيات التي يمكن ملاحظتها ومن الأمثلة على المتغيرات الكامنة (الذكاء ، العاطفة، الثقة ...)، لذلك يستخدم نموذج المعادلات البنائية للتنبؤ بالمعالم المجهولة في المعادلات الخطية البنائية حيث تكون المتغيرات في هذه المعادلات غالبا متغيرات كامنة أو متغيرات مقاسة ملاحظة بصورة مباشرة[2].

ويعد التحليل العاملي التوكيدي أحد تطبيقات النمذجة بالمعادلات البنائية، يتمثل الهدف منه في اختبار صحة الفروض حول العلاقات بين المتغيرات المقاسة والمتغيرات الكامنة ولذلك يستخدم أسلوب التحليل العاملي التوكيدي للتحقق من الصدق البنائي للمقاييس المختلفة التي يتم بناؤها في ضوء إطار نظرية سابقة، وبعبارة أخرى التحليل العاملي التوكيدي هو أسلوب يهتم باستخدام بيانات مجموعة من المتغيرات لاختبار صحة تكوين معين يعتمد على معرفة سابقة نظرية أو بحثية، بمعنى أنه يبدأ بتصور لتكوين معين يجمع بين المتغيرات المستخدمة في التحليل، ويحاول التأكد من صحة الافتراض، ويوضح الصلة المفترضة بين المتغيرات وتكوينها العاملي، وهو بذلك يضع في البداية تحديدا مسبقا للعوامل ونظاما للعلاقات أو الصلة بينها وبين المتغيرات، ثم يحاول مطابقة النموذج المفترض مع البيانات المستخدمة، وبالطبع لا يكون التطابق تاما بين النموذج المفترض والبيانات وإنما يكون هناك جزء من الخطأ يدل على الانحراف عن النموذج.

ونموذج المعادلات البنائية يتكون من نوعين من النماذج: 1) نموذج القياس (نموذج خارجي) وهو النموذج الذي يصف العلاقة بين المتغيرات الكامنة ومؤشراتها، 2) النموذج الهيكلي (نموذج

---

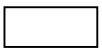
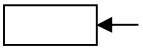
(1) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:157.

(2) Karadag Engin, Basic Features of SEM and Path analysis with its place and importance in educational research methodology , Bulgarian Journal of Science and Education Policy (BJSEP), Vol.6, No1, pp: 194-212 ,2012, P :196.

داخلي) وهو النموذج الذي يعرف العلاقة السببية بين المتغيرات الكامنة (غير المشاهدة)، فهو يحدد أي المتغيرات يؤثر- بصورة مباشرة أو غير مباشرة- على التغيرات في قيم متغيرات أخرى كامنة داخل النموذج. وتحليل المسار هو حالة خاصة من النمذجة بالمعادلات البنائية و الذي يحتوي على الجزء الهيكلي (النموذج الهيكلي) بينما نماذج التحليل العاملي التوكيدي الجزء القياسي فقط (نموذج القياس)[1].

ويتميز أسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية بخاصية تمثيل العلاقات بين متغيرات الدراسة بصورة رسوم بيانية لها بعض الأشكال الخاصة والتي يعبر كل شكل فيها عن مدلول معين نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم(5.5): الأشكال المستخدمة في النمذجة البنائية ومدلولاتها.

الشكـــل	المدلـــــــول
	متغير كامن، بمعنى بناء فرضي لا يقاس مباشرة.
	متغير مشاهد أو مقاس، وهو المتغير الملحوظ الذي يتم أخذ القياس عليه.
	"علاقة سببية" المتغير الخارج منه السهم يؤثر في المتغير الذي يصله السهم.
	علاقة سببية متبادلة بين المتغيرين.
	خطأ البناء للمتغيرات الكامنة.
	خطأ القياس للمتغيرات الملاحظة.
	علاقة ارتباط أو تغاير دون أن ينطوي ذلك على علاقة سببية بين المتغيرين.

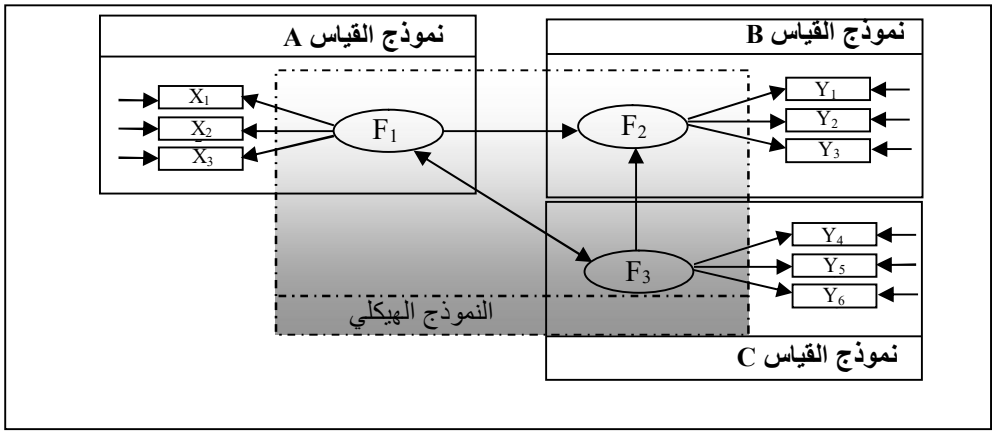
المصدر: الهنداوي ياسر فتحي، منهجية النمذجة بالمعادلات البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية، مجلة التربية والتنمية، السنة 15، العدد 40،القاهرة، 2007، ص:26.

(1) Lassoued Rim, How Trust in the Food System and in Brands Builds Consumer Confidence in Credence Attributes: A Structural Equation Model, A thesis Submitted to the College of Graduate Studies and Research In Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of Doctor of Philosophy In the Department of Bioresource Policy, Business and Economics University of Saskatchewan Saskatoon, 2014, P:42.

وفيما يتعلق بالمصطلحات الخاصة بنموذج المعادلات البنائية ، يطلق على المتغيرات (كامنة أو مقاسة) التي تمارس "تأثير على المتغيرات الأخرى "متغيرات خارجية" ، بينما يطلق على المتغيرات التي تتلقى تأثيرا من أي متغيرات أخرى " متغيرات داخلية".

تصوريا يمكن فهم النموذج البنائي في الشكل أدناه كما يلي: F_1 وF_3 عبارة عن متغيرين كامنين **مرتبطين** ومؤشراتهما الملحوظة هي: X_1 إلى X_3 و Y_4 إلى Y_6 على التوالي، كما يتأثر المتغير الكامن F_2 (متغير داخلي مؤشراته الملحوظة هي : Y_1 إلى Y_3) **سببيا** بكل من المتغيرين الكامنين الخارجيين F_1 وF_3 .

الشكل رقم(6.5) : شكل توضيحي لنموذج القياس والنموذج الهيكلي.



المصدر: من إعداد الباحث

كما يحدد في أدبيات النمذجة بالمعادلات البنائية نوعين مختلفين من نماذج القياس: أ) النموذج العكسي والذي تكون فيه السببية من المتغير الكامن إلى المؤشرات، ب) النموذج التكويني حيث يكون اتجاه العلاقة السببية من المتغيرات الملاحظة إلى المتغير الكامن.

كما أن المرونة التي تتمتع بها النمذجة بالمعادلات البنائية تساعد على تصميم علاقات معقدة بين المتغيرات، وتساعد أيضا على وضع تصور للمتغيرات الكامنة التي لا يمكن قياسها مباشرة، ونمذجة أخطاء القياس للمتغيرات المقاسة (الجلية) والاختبار الاحصائي المسبق (التحليل العاملي التوكيدي) للنظريات المقترحة من خلال البيانات التجريبية. بينما أساليب التحليل الاحصائية الأخرى تتطلب عدة تحليلات منفصلة للقيام بذلك. وبهذا تعتبر النمذجة بالمعادلات البنائية أشمل (أي متعددة الاستعمال) من الطرق الأخرى لتحليل المتغيرات المتعددة لأنها تسمح لنا بدراسة

علاقات الارتباط المتعددة بين المتغيرات في آن واحد من خلال تقييم النماذج المركبة بالعديد من المتغيرات الظاهرة لكل متغير كامن. وهناك العديد من المزايا من استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية على بعض تقنيات التحليل متعددة المتغيرات الأخرى، وعلى سبيل المثال يستند التحليل التقليدي للبيانات على قياسات ملاحظة فقط ولا يتعامل مع المتغيرات الكامنة في حين أنه في النمذجة بالمعادلات البنائية يتم إدراج المتغيرات الكامنة و المتغيرات المقاسة. وبالإضافة إلى ذلك أوضح Byrne (2001) أن النمذجة بالمعادلات البنائية تأخذ بعين الاعتبار خطأ القياس المرتبط بالمؤشرات لذلك فهو تحليل يتيح لنا تقديرات أكثر موثوقية للمتغيرات الكامنة من أساليب التحليل الكلاسيكية مثل التحليل العاملي الاستكشافي[1]. وعلى وجه التحديد تمتاز النمذجة بالمعادلات البنائية بالمزايا التالية:

- نماذج المعادلات البنائية تختبر النموذج بصورة شاملة خلافا لتحليل الانحدار المتعدد الذي يختبر معلمات النموذج كل على حدى.
- قدرة النمذجة بالمعادلات البنائية على اختبار النموذج في حالة تعدد المتغيرات التابعة.
- استخدام التحليل العاملي التوكيدي يحد من خطأ القياس وذلك من خلال وجود متغيرات مفسرة لكل متغير كامن.
- تقدير علاقات الارتباط المتعددة والمتبادلة.
- تمثيل المفاهيم الغير مقاسة في هذه العلاقة، والقدرة على تصحيح أخطاء القياس في عملية التقدير.
- أداء اختبار أثر المتغيرات لجميع مسارات العلاقة ذات الصلة بالنموذج.

2.5.5- خطوات النمذجة بالمعادلات البنائية:

تعتمد النمذجة بالمعادلات البنائية على مجموعة من الخطوات الاساسية وهي : 1) بناء النموذج أو تحديده 2) تعيين النموذج 3) تقدير النموذج 4) تقييم النموذج 5) تعديل أو إعادة تصميم النموذج. في كل من هذه الخطوات تكمن التحديات التقنية المحتملة في تطبيق النمذجة بالمعادلات البنائية، وفيما يلي لمحة عامة عن كل خطوة.

(1) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:158.

1- بناء النموذج أو تحديده Model specification: عند استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية نبدأ دائما ببناء وتصميم النموذج وهي العملية التي يقوم من خلالها الباحث بإنشاء النموذج المفترض لشرح العلاقات بين المتغيرات المتعددة، وهذه العملية يجب أن يكون لها أساس نظري أي يجب أن يمثل النموذج –بدرجة كافية– التوقعات النظرية عن هيكل علاقة المتغيرات، وبالتالي تصميم النموذج يرتكز إما على أساس النتائج المتحصل عليها في البحوث السابقة أو من خلال المعرفة المتوفرة في ذلك المجال. ويعتبر كل من اختيار المتغيرات وتعيين العلاقات بين هذه المتغيرات وتعيين المعالم المتعلقة بهذه العلاقات خطوات يجب القيام بها لتصميم النموذج، إذن تحتاج عملية تصميم النموذج مجموعة من القضايا الرئيسية التي يتعين النظر فيها، بما في ذلك : ما الذي يتضمنه النموذج، كيف يتم قياس الفرضيات المبنية، ما هو اتجاه العلاقات بين المتغيرات، درجة تعقيد النموذج وحالة المعالم (مقيدة أم حرة)[1].

كما تتطلب صياغة النموذج البنائي تحديد المتغيرات الكامنة الرئيسية وكيفية ارتباطها مع بعضها البعض (أي الفرضيات التي تشكل النموذج الهيكلي)، وأيضا يتطلب بناء نموذج القياس الذي يحدد العلاقة بين المتغيرات الكامنة و الجلية. والمعلومات اللازمة لتحديد تكوين مصفوفة المتغيرات الكامنة ونماذج القياس يعتمد على الخبرة الفنية للباحثين وإلى أي مدى يستند النموذج على مجموعة واضحة من التنبؤات النظرية[2].

وغالبا ما يكون النموذج عرضة لبعض أخطاء التحديد ولعل أهمها افتقار النموذج إلى متغير أو متغيرين أو متغيرات هامة وجوهرية لم يتفطن إلى أهميتها الباحث، ولذلك لم يدرجها في نموذجه أو أن يعاني النموذج المفترض من وفرة زائدة في المتغيرات المدرجة بحيث أن متغيرا أو متغيرين أو عددا من المتغيرات لا تؤدي وظيفة محددة في النموذج، بل قد تعرقل أو تحجب دور المتغيرات

---

(1) Wencui Zhang, A Structural equation modeling approach to factors that influence farmers' behaviour and behavioural intentions towards water policy changes, A Thesis Submitted to the School of Graduate Studies of the University of Lethbridge in Partial Fulfilment of the Requirements for the Degree Doctor of philosophy, CANADA, 2014, P :98.

(2) Lassoued Rim, Op.Cit., P:43.

الحرجة في النموذج[1]. وأيضا حذف مسارات مهمة أو إضافة مسارات لا لزوم لها في النموذج ، كما يمكن أن يكون أيضا من خلال حذف أو إضافة أحد الارتباطات بين الأخطاء أو الارتباطات بين المتغيرات التي تكون في النموذج الصحيح وتغيب في النموذج المقدر، في حين أن الغياب في الارتباطات هو مشكل أكثر تعقيدا من إدراج معلمات اضافية[2].

ومن بين أخطاء التحديد التي يتعرض لها نموذج القياس هي أن تكون بعض المؤشرات التي حددها الباحث لقياس العامل الكامن غير هامة رغم كثرتها، أو أن الباحث غفل عن تحديد بعض المؤشرات بحيث أن المؤشرات المستعملة لقياس العامل لا تغطي جوانبه الجوهرية[3]، وبعد الانتهاء من مرحلة تحديد النموذج تأتي مرحلة تعيين النموذج والتي سنتطرق إليها في الجزء الموالي.

2- تعيين النموذج Model identification: بعد التحديد النظري للنموذج وقبل الانتقال إلى تقدير معالمه، لا بد من معالجة قضية تعيين النموذج[4]. ويمكن القول أن نموذج المعادلات البنائية معينا لو كانت هناك إمكانية لتقدير جميع معالم النموذج رياضيا بإستخدام طريقة التقدير المناسبة. ويشير ذلك إلى إمكانية الوصول لقيم خاصة للمعالم الحرة للنموذج، ولا يتعلق تعيين النموذج بطبيعة أو حجم البيانات فلو كان النموذج غير معين فإن ذلك لا يعني أن زيادة حجم العينة سوف يؤدي لتعيينه ولذلك فإن النماذج التي تفتقر إلى التعيين يجب أي يعاد توصيفها (الخطوة الأولى) لأن المضي قدما في تقدير المعالم يعد عديم الفائدة في هذه الحالة. ويمكن تعريف تعيين النموذج بأنه مدى كفاية البيانات التي تقدمها العينة لإجراء تقدير معالم النموذج المفترض[5]. أي تتلخص قضية التعيين في السؤال التالي: بناءا على البيانات المتوفرة في العينة المدروسة التي تتخذ شكل مصفوفة التباين والتغاير للعينة، وبناءا على النموذج المفترض الذي تمثل بياناته مصفوفة التباين والتغاير للمجتمع (والتي يرمز لها بـــ Σ)، هل يمكن التوصل إلى تقديرات وحيدة محددة

---

(1) تيغزة أحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، بحث علمي محكم، قسم علم النفس، كلية التربية ، جامعة الملك سعود، الرياض: السعودية، 2011، ص:57.

(2) Lassoued Rim, Op.Cit., P:43.

(3) تيغزة أحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، مرجع سبق ذكره، ص:57.

(4) المرجع السابق، ص:61.

(5) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:162.

للمعالم الحرة للنموذج المفترض. وبتعبير آخر تعني مشكلة تعيين النموذج بمدى توفر المعلومات الكافية في بيانات العينة للتوصل إلى حل وحيد ومحدد للمعالم الحرة للنموذج المفترض. فإذا افتقر النموذج إلى التعيين مثلا ، يستحيل تقدير قيمة محددة وحيدة لكل معلمة من المعالم الحرة للنموذج المفترض. فيكون لكل معلمة عدد كبير من القيم التي تمثل حلا له، وبالتالي يستحيل انتقاء الحل الأنسب لكل معلمة[1].

3- تقدير معالم النموذج Model Estmation:

الغرض الرئيسي من تقدير النموذج هو الحصول على تقدير لجميع المعالم الحرة للنموذج المراد تقديرها، وهناك عدة طرق لتقدير المعالم الحرة للنموذج، مثل طريقة المربعات الصغرى ذات المرحلتين، طريقة المعقولية العظمى، طريقة المربعات الصغرى المعممة وطريقة المربعات الصغرى المرجحة. وفي هذه المذكرة نستخدم طريقة المعقولية العظمى لتقدير المعالم الحرة للنموذج لأنها الأكثر استخداما في النمذجة بالمعادلات البنائية[2].

4- تقييم النموذج- مؤشرات مطابقة النماذج البنائية الخطية للبيانات-:

يهتم الباحث عادة عند استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية، بملائمة النموذج النظري الذي يقترحه للبيانات الواقعية الملاحظة التي يجمعها من الميدان، وللقيام بذلك هناك ما يعرف بمؤشرات حسن المطابقة، وهي مؤشرات إحصائية أو وصفية تحدد قيمة تساعد الباحث على تحديد مدى جودة النموذج المقترح، عن طريق مقارنته بنموذج آخر أو باختبار التوافق بين مصفوفة التباين/التغاير التي يقترحها النموذج والمصفوفة الملاحظة.

تستهدف مؤشرات حسن المطابقة اختبار مطابقة النموذج النظري الذي يضعه الباحث للبيانات بمعنى هل النموذج النظري الذي إفترضه الباحث يمثل البيانات الإمبريقية أحسن تمثيل أي يجد في البيانات مصداقا على صحته، وبرهانا على صدقه. ولا يتمتع النموذج النظري المفترض

---

(1) تيغزة أمحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، مرجع سبق ذكره، ص:61-62.

(2) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:163.

بمطابقة جيدة، أي بمستوى مرتفع من الصدق أو الصحة إلا إذا أمكن إعادة إنتاج مصفوفة التباين والتغاير للعينة بدقة انطلاقا من العلاقات المفترضة في النموذج النظري.

وتجدر الإشارة إلى أن مؤشرات حسن المطابقة تزودنا بصورة عامة أو إجمالية عن مطابقة النموذج للبيانات ، ولا تزودنا بمعلومات تفصيلية عن الأجزاء أو المكونات الفردية (المعالم الفردية) للنموذج التي تفتقر إلى المطابقة والتي قد تشكل مواطن ضعف فيه، على الرغم من أن مؤشرات حسن المطابقة قد تدل على مطابقة جيدة للنموذج ككل. ولعل التصنيف الأكثر استخداما وشيوعا التصنيف الذي يقسم مؤشرات المطابقة على اختلافها وتباينها إلى ثلاثة أصناف أو مجموعات كبرى وهي[1]:

أ- مؤشرات المطابقة المطلقة Absolute Fit indices

سميت بمؤشرات المطابقة المطلقة لأنها تختبر مطابقة النموذج على مستوى عام. وذلك من خلال تقدير مدى الفروق بين مصفوفة البيانات (مصفوفة التباين/التغاير) المستمدة من النموذج المقترح وبين مصفوفة بيانات العينة (مصفوفة التباين/التغاير) مع التسليم بأن النموذج المقترح صحيح، فإذا كان الفرق بين المصفوفتين صغيرا فإن هذا يدل على أن النموذج المفترض مناسب لبيانات العينة وإذا كان الفرق كبيرا فإنه دليل على أن النموذج المفترض غير مناسب للعينة، بدون مقارنة مطابقة النموذج المفترض بنماذج أخرى مقيدة، ومن بين مؤشرات المطابقة التي تندرج تحت مؤشرات المطابقة المطلقة ما يلي:

- مربع كاي χ^2 : - ويرمز له أيضا بـــ CMIN - وهو من أشهر مؤشرات المطابقة التي تعرضها كل البرامج الاحصائية. ويعكس هذا المؤشر مدى التباين بين مصفوفة التباين/التغاير الملاحظة من البيانات الفعلية وتلك المصفوفة التي تقترحها العلاقات بين المتغيرات الموجودة في النموذج النظري. ويتميز هذا المؤشر بأنه يمكن اختبار دلالته الاحصائية. فإذا كانت قيمة χ^2 لأحد النماذج دالة احصائيا، كان ذلك مؤشرا على إختلاف النموذج النظري بشكل كبير

[1] تيغزة أمحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، مرجع سبق ذكره، ص:101-102.

ومعنوي عن النموذج الفعلي الذي يحدد العلاقات بين المتغيرات. وبناءا على ذلك فإن القيمة الدالة احصائيا لهذا المؤشر تعني رفض النموذج المقترح أو إعادة توصيفه. وعلى العكس إذا كانت قيمة χ^2 غير دالة احصائيا فإن الباحث يقبل النموذج على أنه قد يكون النموذج الصحيح الذي يصف العلاقات بين المتغيرات[1].

ولعل أهم عيوب هذا المؤشر هو تأثره بحجم العينة المستخدمة وكذلك بدرجة تعقد النموذج (أي عدد المعالم المقدرة)، فالنموذج الأكثر تعقيدا والعينات ذات الحجم الكبير قد تؤدي لرفض النموذج حتى لو كان النموذج جيد أو قريب من النموذج الحقيقي وحتى لو كان الاختلاف بين النموذج المقترح والبيانات صغيرة . أكد Hair et al (2006) بأن حجم العينة إذا كان كبير فإن مقدر المعقولية العظمى لـــ χ^2 يصبح حساسا جدا مما قد يؤدي لرفض النموذج وكذلك قد تؤدي العينات صغيرة الحجم إلى قبول نماذج أقل جودة أو ذات اختلاف كبير نسبيا بينها وبين البيانات الملاحظة[2]. لذلك ينصح باستخدام مؤشرات أخرى للمطابقة بجانب مؤشر χ^2 إذا زاد حجم العينة عن 200.

- **مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب** (The Root Mean Square Error of Approximation): هذا المؤشر يصحح ما يقوم به مؤشر χ^2 من رفض للنموذج في حالة العينات الكبيرة، ويعتبر هذا المؤشر من أهم مؤشرات جودة المطابقة، فهو يبين مقدار الخطأ في النموذج ونسب انحرافه عن المعايير المثلى، فإذا كانت قيمته مساوية 0.05 أو أقل دلّ ذلك على مطابقة النموذج بصورة جيدة مع البيانات، أما إذا كانت قيمة المؤشر RMSEA محصورة بين 0.05 و 0.08 دلّ ذلك على أن النموذج متفق مع البيانات بدرجة مقبولة، أما إذا ارتفعت قيمته عن 0.08 دلّ ذلك على وجود الكثير من نواحي الخلل و القصور في النموذج، ويتم رفض النموذج في هذه الحالة[3].

(1) Schumacker, E., Lomax G., Op.Cit. , P:100.

(2) Wencui Zhang, Op.Cit., P :98.

(3) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:175-176.

وكما هو معلوم أن هدف الباحثين من اقتراح النماذج هو التوصل إلى الحقيقة قدر الإمكان، حيث لا يوجد نموذج ما مطابق تماما للواقع، بمعنى أنه لا بد أن يوجد درجة ما من الخطأ في توصيف النموذج. وهذا المؤشر RMSEA بدوره يقدر هذا الخطأ عن طريق قياس مدى التناقض بين مصفوفة التباين/ التغاير التي يمكن تكوينها من البيانات الملاحظة و المصفوفة المستخلصة من النموذج المقترح.

- مؤشر جودة المطابقة (Goodness-of-Fit Index(GFI: تتراوح قيمة مؤشر جودة المطابقة GFI بين الصفر والواحد، ويمكن القول أنه يرادف دور معامل التحديد R^2 في تحليل الانحدار، وتعد 0.90 أقل قيمة مقبولة لهذا المؤشر.

- مؤشر جودة المطابقة المصحح (Adjusted Goodness-of-Fit Index(AGFI: إن مؤشر جودة المطابقة المصحح AGFI يعدل من نتيجة مؤشر جود المطابقة GFI بتخفيضها كلما ازداد النموذج المفترض تعقيدا. ويتراوح المدى النظري لمؤشر AGFI – شأنه شأن مؤشر جودة المطابقة– من الصفر إلى الواحد الصحيح، بحيث كلما اقتربت قيمته من الواحد كلما دلّ ذلك على ازدياد مطابقة النموذج المقترح تحسنا، وينبغي ألا تقل درجة القطع لهذا المؤشر عن 0.90 للدلالة على توفر مطابقة، وإلا دلّ ذلك على افتقار النموذج للمطابقة.

ب- مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية Comparative Fit Indices/incremental Fit Indices:

وهي المؤشرات التي تقدر مقدار التحسن النسبي في المطابقة التي يتمتع بها النموذج المفترض (نموذج الباحث) مقارنة بنموذج قاعدي، ويتمثل النموذج القاعدي في الغالب في النموذج ذي المتغيرات المستقلة، ويدعى اختصارا بالنموذج المستقل أو نموذج العدم الذي يقوم على افتراض أن تغايرات المتغيرات الملاحظة على مستوى المجتمع تساوي صفرا أو منعدمة ولا تبقى إلا قيم تباين هذه المتغيرات. وتوجد عدة مؤشرات مطابقة تنتمي إلى مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية منها ما يلي:

– مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit index (CFI) : يعتبر مؤشر المطابقة المقارن CFI من أفضل المؤشرات القائمة على المقارنة. ويقوم منطقه على ما سبق توضيحه بمقارنة χ^2 لنموذج البحث أو المفترض بقيمة χ^2 للنموذج المستقل.

وكقاعدة عملية تنطبق على هذا المؤشر ومؤشرات المقارنة الأخرى، فإن القيمة التي تتعدى (0.90) يمكن أن تدل على مطابقة معقولة لنموذج البحث أو المفترض، علما بأن قيم هذا المؤشر تتراوح من الصفر إلى الواحد الصحيح [1].

– مؤشر 'تاكر – لويس' Tucker-Lewis Index (TLI) : ويسمى أحيانا بمؤشر المطابقة غير المعياري(Non-Normed Fit Index(NNFI. وينطوي هذا المؤشر فضلا عن منطق المقارنة بنموذج قاعدي (النموذج المستقل أو نموذج العدم) على دالة عقابية عند تعقيد النموذج بإضافة معالم حرة (لتقدير قيمتها في النموذج المفترض) بدون جدوى، أي بدون أن تؤدي هذه الإضافة إلى أي تحسن في مستوى المطابقة للنموذج المفترض، وذلك لتعويض أثر تعقيد النموذج المفترض.

وإذا كان مؤشر CFI له مجال محدد ، فإن مؤشر TLI يفتقر إلى مجال محدد للقيم أو المعايير بحيث تقع بعض قيمه خارج المدى الذي يتراوح من الصفر إلى الواحد، لذلك فهو غير معياري. غير أن تأويله يسري على شاكلة مؤشر CFI ، أي أن قيم مؤشر TLI التي تفوق 0.90 تدل على مطابقة معقولة لنموذج البحث أو النموذج المفترض[2].

–مؤشر المطابقة المعياري Normed-Fit index (NFI) : إن الفكرة المنطقية التي يقوم عليها هذا المؤشر تتجلى في مقارنة النموذج المفترض (النموذج الذي يفترضه الباحث) بالنموذج الذي ينطوي على نفس متغيرات النموذج المفترض لكن بدون احتوائه على علاقات بين هذه المتغيرات، ولذلك يسمى النموذج الأخير بنموذج العدم أو ذي المتغيرات المستقلة، حيث أن النموذج المستقل أو العدم يمثل الحالة المتطرفة الدالة على عدم وجود علاقات بين المتغيرات. وبالتالي

---

[1] تيغزة أمحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، مرجع سبق ذكره، ص:118-119.

[2] المرجع السابق، ص:119.

فمقارنة "مربع كاي" للنموذج المفترض النظري "بمربع كاي" لنموذج انعدام العلاقات هدفه تقدير مدى التحسن في المطابقة التي أحرز عليها النموذج المفترض النظري مقارنة بسوء مطابقة نموذج العدم للبيانات. وتتراوح قيم هذا المؤشر من الصفر إلى الواحد بحيث أن قيمه التي تتجاوز 0.90 تدل على نسبة التحسن في المطابقة التي أنجزها النموذج المفترض عن النموذج القاعدي المتمثل في نموذج العدم. فمثلا إذا كان مؤشر NFI يساوي 0.90 فمعنى ذلك أن النموذج المفترض الذي اقترحه الباحث يتفوق بنسبة 90% من حيث جودة المطابقة على نموذج العدم. ورغم الاستعمال الواسع لهذا المؤشر، غير أنه يتأثر بمدى تعقيد النموذج، أو عدد المعالم المجهولة أو الحرة الواجب تقديرها التي ينطوي عليها النموذج[1].

ج- مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد Parsimony Correction Indices :

تصنف مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد في المعالم الحرة أو غير المقيدة أحيانا تحت مسمى المؤشرات المطلقة، غير أن هذه المؤشرات تختلف عن مؤشر "مربع كاي" ومؤشر جذر متوسطات البواقي وغيرها بانطوائها على دالة عقابية عند تحرير أو إضافة معالم حرة للنموذج بدون جدوى، أي بدون أن يرافق ذلك تحسن في مطابقة النموذج المفترض. وهو الوضع الذي يسمى بالافتقار للاقتصاد في المتغيرات أو المعالم الحرة غير المقيدة التي تحتاج إلى تقدير. ومن بين مؤشرات المطابقة التي تندرج تحت مؤشرات المطابقة الاقتصادية ما يلي:

- مربع كاي المعياري (χ^2/df) : يعتبر مربع كاي المعياري (χ^2/df) - ويرمز له أيضا بـــ CMIN- من أشهر مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد تم الإستعانة به لحل مشكلة تأثر قيمة مؤشر χ^2 بحجم العينة، وفقا لذلك إذا كانت النسبة (χ^2/df) محصورة بين 1 و 2 دلّ ذلك على ملائمة جيدة جدا للنموذج (Holmes-Smith, Coote and Cunningham(2004); Byrne(2010))، ولقد اختلف الباحثون في تحديد درجات القطع الدالة على توفر مطابقة، فهناك من يرى أنه عندما تكون أقل من 2 ((Tabachnick and Fidell 2001); Ullman(2001)) [2]،

---

[1] المرجع السابق، ص:121-123.

[2] Lassoued Rim, Op.Cit., P:49.

وهناك أيضا من يرى أنه عندما تكون أقل من 3 (Carmines & McIver, 1981) [1]، ويحدد آخرون الحد الأقصى الذي يجب أن لا يتجاوزه المؤشر بالقيمة 5 (Wheaton et al(1977); Schumacker and Lomax(2004))[2]، ولهذا لا يعتمد الباحثين على هذا المؤشر فقط لقبول أو رفض النموذج بل يستخدمون مؤشرات أخرى بالإضافة لهذا المؤشر لتقييم ملائمة النموذج.

- محك المعلومات 'لأيكيك' Akaike Information Criterion (AIC) ومحك المعلومات المتسق 'لأيكيك' (CAIC):

إن محك المعلومات 'لأيكيك' ومحك المعلومات المتسق 'لأيكيك' يختبران حسن المطابقة وخاصية الاقتصاد في استعمال المعالم الحرة التي تتطلب التقدير في النموذج المفترض، ولذلك يأخذان بعين الاعتبار المقاييس الاحصائية لجودة المطابقة، وكذلك عدد معالم النموذج التي تحتاج إلى تقدير. وبتعبير آخر، يتم مفاضلة النموذج الذي يحقق مطابقة مع البيانات بأقل عدد من المعالم (مقتصدا في عدد المعالم) على نموذج آخر يحقق ذات المطابقة ولكن بعدد أكبر من المعالم (الافتقار إلى الاقتصاد في عدد المعالم المقدرة في النموذج)[3].

وفي الأخير يمكننا أن نقول أنه عندما تشير المؤشرات التي يستعملها الباحث إلى وجود مطابقة فهل يعني ذلك أن النموذج صحيح من الناحية الدلالية أو النظرية؟ وهل دلالة ذلك أيضا أنه النموذج الوحيد والفريد الذي يطابق البيانات أم أنه من المحتمل أن توجد نماذج أخرى أكثر قدرة على تفسير بيانات المتغيرات من النموذج المختبر رغم تمتعه بمطابقة جيدة؟ إذن أسئلة عديدة تطرح نفسها، إذن لا بد من التطرق إلى الجوانب التالية التي تعكس دور مؤشرات المطابقة، وتصحح بعض التصورات غير الدقيقة التي رافقت استعمالها:

- إن قيم مؤشرات المطابقة على اختلافها تدل فقط على المطابقة العامة أو الاجمالية للنموذج. فالمؤشرات قد تظهر مطابقة عامة جيدة للنموذج المفترض، رغم أنه قد يحتوي على مشاكل

(1) Nazura Mohamed Sayuti, Op.Cit.,P:178.

(2) Lassoued Rim, Op.Cit., P:49.

(3) تيغزة أمحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، مرجع سبق ذكره، ص:125.

موضعية في بعض جوانب البحث. إذن لا ينبغي أن يكتفي الباحث بمؤشرات المطابقة التي استعملها، ويركن إلى نتائجها العامة بأن نموذجه المفترض يتمتع بمطابقة جيدة للبيانات بدون أن يتمتع ذلك بفحص دقيق موضعي لجوانب النموذج، ليكشف عن بعض مواطن الخلل في النموذج رغم توفر النموذج على مطابقة عامة.

- إن المؤشرات التي أظهرت جودة المطابقة للنموذج المفترض يجب أن لا تجعلنا نؤول بأن هذه المطابقة دليل على صحة التنظير، أو أنها دليل على صدق العلاقات المفترضة بين متغيرات النموذج المفترض، أو أنها دليل على أن نموذج البحث المفترض هو النموذج الوحيد الصحيح، وأنه لا توجد نماذج أخرى منافسة له، أو نماذج أخرى يمكن أن تتفوق عليه. إن تمتع نموذج معين بالمطابقة لا يعني إطلاقا أنه النموذج الوحيد في مجاله ولا توجد نماذج منافسة تتفوق عليه في جودة المطابقة مع البيانات.

- عملية تقويم النموذج ليست عملية فنية إحصائية صرفة تناط بعاتق مؤشرات المطابقة وما يستتبع ذلك من تعديل للنموذج النظري بناءا على مؤشرات التعديل الاحصائية، وأن موضوع اختبار النموذج وتقويم صحته شأن إحصائي صرف ولا علاقة له البتة بتنظير الباحث. إن مؤشرات المطابقة يمكن أن تبين أن النموذج النظري ضعيف المطابقة، ولا ينسجم مع البيانات، وبالتالي يحتاج إلى تعديل، لكن لا تستطيع إثبات صحة النموذج عندما تظهر المؤشرات الإحصائية مطابقته مع البيانات، لأن ذلك لا يستبعد وجود نماذج نظرية أخرى أكثر جودة وصحة. لكن التأصيل النظري وتنظير الباحث هما اللذان يعززان المؤشرات الاحصائية بإمدادها بالأساس التنظيري، وبالبينات والدليل النظري المنطقي على صحة النموذج[1].

5- إعادة توصيف النموذج Model Respecification:

يصل البحث إلى هذه الخطوة عادة عندما تكون ملاءمة النموذج الذي اقترحه الباحث ضعيفة. وفي هذه المرحلة من عمر النموذج يجب على الباحث أن يحدد ما هو شكل العلاقات الجديدة الذي يقترحه والذي يعتقد أنه كان المتسبب في عدم ملاءمة النموذج. وتكمن المشكلة الكبرى

---

[1] المرجع السابق، ص:128-130.

هنا في هذه الخطوة أن التغيرات التي يقترحها الباحث يجب أن تكون مبنية على الإطار النظري والاعتبارات المنطقية وليس على الاعتبارات الإحصائية فقط، خاصة وأن الباحث عادة ما يستشير بعض المؤشرات الإحصائية التي يطلق عليها مؤشرات التعديل في هذه الخطوة، وجدير بالذكر أن النموذج بعد إعادة توصيفه يجب أن يتم التأكد من أنه معرف من جديد (الخطوة الثانية) وإعادة الخطوات من جديد[1].

خلاصة الفصل الخامس:

إن الجانب الميداني هو أبرز وأهم جزء في أي بحث علمي، لذلك ركزنا في هذا الفصل على عناصر أو خطوات تعتبر أساسية ومنهجية على كل باحث اتباعها أو تطبيقها، حتى تكون نتائجه سليمة وموضوعية.

في بحثنا هذا تم اختيارنا للمنهج الوصفي التحليلي لأنه المناسب وهذا وفقا لطبيعة الموضوع وتماشيا مع آراء المختصين، بعدها قمنا بتحديد و وصف مجتمع الدراسة والعينة التي اعتمدنا عليها والتي وصل عددها إلى 221 مكلف من ولايتي تيارت وعين الدفلى، آخذين بعين الاعتبار في سحب عينة الدراسة متغيرات العمر والجنس والمستوى التعليمي.

كما قمنا بتقديم وصف ملائم حول كيفية إعداد أداة القياس وما تضمنته من محاور وأسئلة وبنود، كان الهدف منها إيجاد إجابات على الأسئلة المطروحة في مشكلة البحث وكذلك التأكد من صلاحيتها لتحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

ومن هنا، كان لابد من التذكير بالمحاولات التي بذلت في إطار الدراسة الاستطلاعية بهدف تدعيم موضوعية وصلاحية الأداة، ثم بعد ذلك كان هناك حديث حول كيفية إجراء العمل الميداني من خلال التقنيات الاحصائية الملائمة والمطبقة والمتمثلة في النمذجة بالمعادلات البنائية.

---

[1] Schumacker, E., Lomax G., Op.Cit. , P:224.

الفصـــــل الســـــــادس:

الإطـــــار المـيـداني للـــدراســـــة

واخـــتبار الفـــــرضيـــات

تمهيد

يتألف النموذج العام لبحثنا من النموذج الهيكلي ونموذج القياس، بحيث تكمن مهمة النموذج الأول في توضيح علاقات سببية تربط بين مجموعة المتغيرات الكامنة التي تهدف إلى تأكيد أو رفض مجموعة من الفرضيات، أما النموذج الثاني فيتمثل دوره في قياس هذه المتغيرات بفضل جملة من المؤشرات معبر عنها في شكل مجموعة من العبارات.

1.6- اختبار بناء نماذج القياس

لغرض تبسيط نموذج القياس وتحسين أداة القياس المستخدمة وإلغاء العبارات التي تسبب مشاكل أثناء التحليل العاملي ونمذجة المعادلات البنائية، سنعتمد على التحليل العاملي الاستكشافي والتحليل العاملي التوكيدي لكل نموذج من نماذج القياس للمتغيرات الكامنة المستخدمة.

1.1.6- نموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق:

من أجل قياس احتمال الخضوع للتدقيق تم الاعتماد على سيناريو واحد وأربعة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

إن استخدام التحليل العاملي الاستكشافي يسمح لنا بالتأكد من فرضية أن جميع الفقرات تنتظم حول عامل واحد. حيث استخدم الباحث التحليل العاملي الاستكشافي، بطريقة المكونات الأساسية باستخدام البرنامج الاحصائيSPSS.v22.

قبل إجراء عملية التحليل العاملي، تم إجراء الاختبارات الاحصائية اللازمة لملائمة البيانات للتحليل العاملي، حيث أعطى اختبار ملائمة المعاينة Kaizer-Meyer-Olkin (KMO) [1] قيمة احصائية تساوي 0.867 وهي أكبر من الحد الأدنى المقبول لاستخدام التحليل العاملي الذي اشترطه "Kaiser" وهو (0.50)، إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي،

[1] يشير هذا الاختبار إلى مدى ملائمة البيانات للتحليل العاملي ومبدأ هذا الاختبار هو حساب الارتباط الجزئي بين المتغيرات للتأكد من أن الارتباطات قوية أو جيدة بين معظم المتغيرات وليس فقط بين عدد قليل منها.

وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.036)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.83 و 91.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

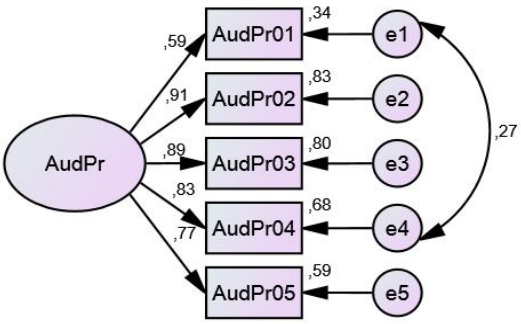
نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 71.90% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

بناءا على نتائج التحليل العاملي الاستكشافي، تم افتراض أن جميع الفقرات تنتظم حول عامل واحد وباستخدام أسلوب التحليل العاملي التوكيدي نتحقق من الصدق البنائي للمقياس الذي تم بناؤه، أُعتمد في تطبيق هذا الأسلوب على البرنامج الإحصائي Amos.v24، بطريقة المعقولية العظمى(ML). وفي ظل افتراض التطابق بين مصفوفة التغاير للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج (المستهلكة من قبل النموذج) تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوئها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق والمقاس بخمسة مؤشرات (سيناريو واحد وأربع فقرات) تجتمع تحت كل منها مجموعة من

المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة. حيث تم في البداية تقدير نموذج القياس ثم إجراء التعديلات عليه بناءا على مؤشرات التعديل التي يتيحها برنامج Amos، وذلك من خلال إضافة الارتباطات كما هو مبين في الشكل الموالي.

الشكل رقم (1.6): نموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس احتمال الخضوع للتدقيق

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
AudPr → AudPr01	1.000	0,586		
AudPr → AudPr02	1,634	0,910	9,670	***
AudPr → AudPr03	1,678	0.893	9,454	***
AudPr → AudPr04	1,569	0.826	10,325	***
AudPr → AudPr05	1.370	0.770	8,720	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.901			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك

تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.901 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس احتمال الخضوع للتدقيق.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (2.6): مؤشرات ملائمة مقياس احتمال الخضوع للتدقيق

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.969	0.992	GFI≥0.90
	AGFI	0.908	0.972	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.105	0.016	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.976	0.994	NFI≥0.90
	CFI	0.983	1.000	CFI≥0.90
	TLI	0.966	0.999	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	3.424	1.053	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	37.120	26.212	+petit possible
	CAIC	81.102	74.592	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة للنموذج المعدل لنموذج قياس احتمال الخضوع للتدقيق أنه يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

2.1.6- نموذج قياس معدل الغرامة:

من أجل قياس معدل الغرامة تم الاعتماد على أربعة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.698 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي.

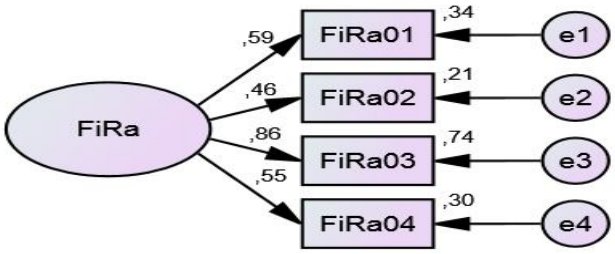
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.472)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.64 و 76.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 53.06% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس معدل الغرامة يتكون من أربع مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس معدل الغرامة والمقاس أربع فقرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (2.6): نموذج قياس معدل الغرامة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس معدل الغرامة

P	C.R	الأوزان العاملية المعيارية	الأوزان العاملية	المتغيرات
		0.586	1.000	FiRa → FiRa01
***	5.363	0.456	0.910	FiRa → FiRa02
***	6.720	0.862	1.405	FiRa → FiRa03
***	6.254	0.548	1.056	FiRa → FiRa04
αCronbach=0.690				مؤشر الثبات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ

حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.690 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس معدل الغرامة.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (4.6): مؤشرات ملائمة مقياس معدل الغرامة

	المؤشرات	قيمة المؤشر	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.994	GFI≥0.90
	AGFI	0.968	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.045	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.983	NFI≥0.90
	CFI	0.994	CFI≥0.90
	TLI	0.983	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	1.445	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	18.889	+petit possible
	CAIC	54.075	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس معدل الغرامة أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

3.1.6- نموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب:

من أجل قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب تم الاعتماد على خمس فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس.

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.86 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

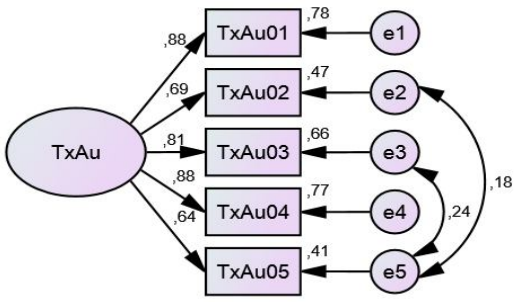
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.053)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.83 و 91.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 70.25% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب يتكون من ستة مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب والمقاس بستة مؤشرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة. حيث تم في البداية تقدير نموذج القياس ثم إجراء التعديلات عليه بناءا على مؤشرات التعديل التي يتيحها برنامج Amos، وذلك من خلال إضافة الارتباطات كما هو مبين في الشكل الموالي.

الشكل رقم (3.6): نموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (5.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
TxAu → TxAu01	1.000	0.885		
TxAu → TxAu02	0.605	0.686	11.475	***
TxAu → TxAu03	0.813	0.809	14,961	***
TxAu → TxAu04	1.032	0.876	16.942	***
TxAu → TxAu05	0.598	0.639	10.371	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.893			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.893 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (6.6): مؤشرات ملائمة مقياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.969	0,996	GFI≥0.90
	AGFI	0.907	0,978	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.104	0,000	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.974	0,996	NFI≥0.90
	CFI	0.981	1,000	CFI≥0.90
	TLI	0.963	1,003	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	3.366	0,836	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	36.832	26,509	+petit possible
	CAIC	80.813	79,287	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

4.1.6- نموذج قياس التعقيد الضريبي:

من أجل قياس التعقيد الضريبي تم الاعتماد على خمسة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.703 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي.

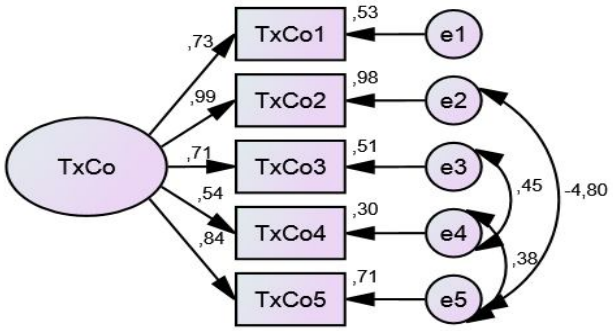
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.052)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.63 و 80.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 66.67% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس التعقيد الضريبي يتكون من خمسة مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس التعقيد الضريبي والمقاس بخمسة مؤشرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (4.6): نموذج قياس التعقيد الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (7.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التعقيد الضريبي

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
TxCo → TxCo1	1.000	0.727		
TxCo → TxCo2	1.301	0.990	11.402	***
TxCo → TxCo3	1.019	0.713	11.753	***
TxCo → TxCo4	0.777	0.544	8.392	***
TxCo → TxCo5	1.181	0.842	9.816	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.874			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.874 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس التعقيد الضريبي.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (8.6): مؤشرات ملائمة مقياس التعقيد الضريبي

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.839	0.995	GFI≥0.90
	AGFI	0.518	0.965	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.339	0.039	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.798	0.996	NFI≥0.90
	CFI	0.803	0.999	CFI≥0.90
	TLI	0.605	0.995	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	26.223	1.328	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	151.117	28.656	+petit possible
	CAIC	195.098	85.833	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس التعقيد الضريبي أن النموذج يحوز على أفضل القيم لجميع المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

5.1.6- نموذج قياس الفساد:

من أجل قياس الفساد تم الاعتماد على خمسة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.83 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي.

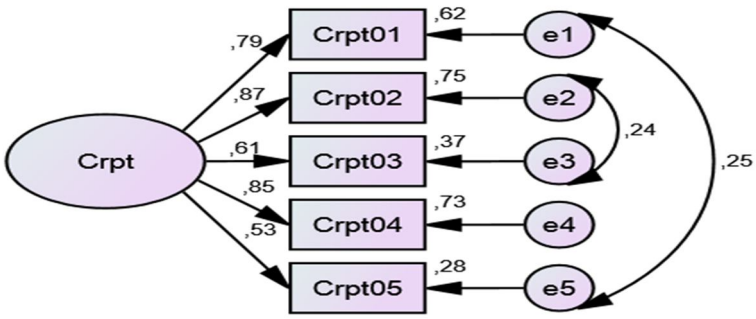
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.050)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.80 و 87.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 64.56% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس الفساد يتكون من خمسة مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج الفساد والمقاس بخمسة مؤشرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة. حيث تم في البداية تقدير نموذج القياس ثم إجراء التعديلات عليه بناءا على مؤشرات التعديل التي يتيحها برنامج Amos.

الشكل رقم (5.6): نموذج قياس الفساد



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (9.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس الفساد

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
Crpt → Crpt01	1.000	0.789		
Crpt → Crpt02	1.195	0.866	13.111	***
Crpt → Crpt03	0.845	0.607	8.487	***
Crpt → Crpt04	1.157	0.853	13.058	***
Crpt → Crpt05	0.643	0.533	8.645	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.860			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.864 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس الفساد.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (10.6): مؤشرات ملائمة مقياس الفساد

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.960	0.994	GFI≥0.90
	AGFI	0.881	0.970	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.125	0.023	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.959	0.994	NFI≥0.90
	CFI	0.968	0.999	CFI≥0.90
	TLI	0.935	0.998	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	4.439	1.121	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	42.196	27.363	+petit possible
	CAIC	86.178	80.141	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس الفساد أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم المؤشرات، ماعدا قيمة مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب RMSEA التي تجاوزت المحك المطلوب، وبما أن كل المؤشرات الأخرى تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

6.1.6- نموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي:

من أجل قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي تم الاعتماد على سيناريو واحد وثلاث فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.78 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

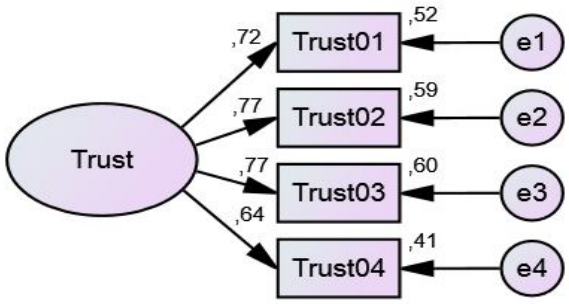
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.261)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.77 و 81.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 64.42% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي يتكون من أربع مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي والمقاس بأربعة مؤشرات (سيناريو واحد وثلاثة فقرات) تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (6.6): نموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (11.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
Trust → Trust01	1.000	0.719		
Trust → Trust02	1.085	0.769	9.540	***
Trust → Trust03	1.139	0.774	9.885	***
Trust → Trust04	0.983	0.639	8.087	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.814			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.814 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (12.6): مؤشرات ملائمة مقياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي

	المؤشرات	قيمة المؤشر	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.989	GFI≥0.90
	AGFI	0.944	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.084	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.983	NFI≥0.90
	CFI	0.989	CFI≥0.90
	TLI	0.968	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	2.536	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	21.072	+petit possible
	CAIC	56.257	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس التصورات بشأن الانفاق الحكومي أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم المؤشرات، ماعدا قيمة مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب RMSEA التي تجاوزت المحك المطلوب ، وبما أن كل المؤشرات الأخرى تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

7.1.6- نموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة:

من أجل قياس تصورات الانصاف والعدالة تم الاعتماد على سيناريو واحد وثلاث فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.83 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن

اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

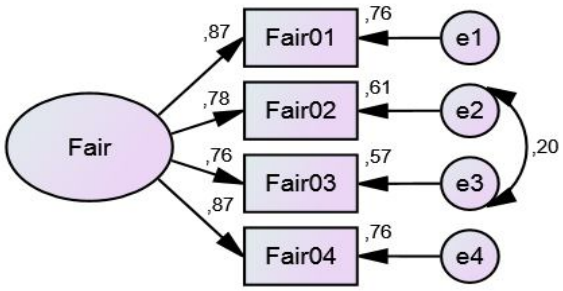
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.089)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.81 و 86.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 76.47% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس تصورات الانصاف والعدالة يتكون من أربع مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة والمقاس بأربعة مؤشرات (سيناريو واحد وثلاثة فقرات) تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (7.6): نموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (13.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس تصورات الانصاف والعدالة

P	C.R	الأوزان العاملية المعيارية	الأوزان العاملية	المتغيرات
		0.873	1.000	Fair → Fair01
***	13.339	0.779	0.949	Fair → Fair02
***	12.893	0.757	0.868	Fair → Fair03
***	15.729	0.872	1.017	Fair → Fair04
αCronbach=0.897				مؤشر الثبات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.897 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة

المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس تصورات الانصاف والعدالة.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (14.6): مؤشرات ملائمة مقياس تصورات الانصاف والعدالة

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.986	0.999	GFI≥0.90
	AGFI	0.930	0.988	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.096	0.000	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.989	0.999	NFI≥0.90
	CFI	0.992	1.000	CFI≥0.90
	TLI	0.977	1.005	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	3.040	0.538	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	22.080	18.538	+petit possible
	CAIC	57.265	58.122	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس تصورات الانصاف والعدالة أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

8.1.6- نموذج قياس المعايير الاجتماعية:

من أجل قياس المعايير الاجتماعية تم الاعتماد على عشرة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس.

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.93 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

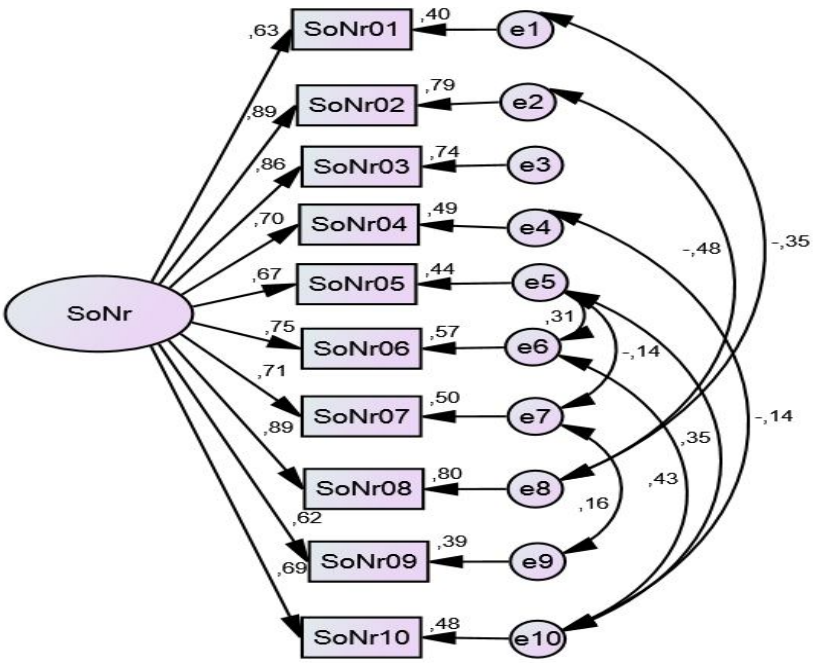
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.001)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.92 و 94.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 60.76% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس المعايير الاجتماعية يتكون من عشرة مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس المعايير الاجتماعية والمقاس بعشرة مؤشرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (8.6): نموذج قياس المعايير الاجتماعية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (15.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس المعايير الاجتماعية

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
SubNr → SubNr01	1.000	0.633		
SubNr → SubNr02	1.466	0.890	10.595	***
SubNr → SubNr03	1.454	0.859	10.432	***
SubNr → SubNr04	1.156	0.703	9.005	***
SubNr → SubNr05	1.008	0.666	8.634	***
SubNr → SubNr06	1.111	0.755	9.482	***
SubNr → SubNr07	1.146	0.710	9.107	***
SubNr → SubNr08	1.412	0.894	9.602	***
SubNr → SubNr09	1.083	0.624	8.183	***
SubNr → SubNr10	1.051	0.695	8.946	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.926			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.926 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس المعايير الاجتماعية.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (16.6): مؤشرات ملائمة مقياس المعايير الاجتماعية

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.893	0.982	GFI≥0.90
	AGFI	0.832	0.963	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.107	0.000	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.915	0.986	NFI≥0.90
	CFI	0.937	1.000	CFI≥0.90
	TLI	0.919	1.007	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	3.529	0.774	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	163.505	76.909	+petit possible
	CAIC	251.468	200.058	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس المعايير الاجتماعية أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

9.1.6- نموذج قياس المعرفة الضريبة:

من أجل قياس المعرفة الضريبة تم الاعتماد على ستة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس.

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.85 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

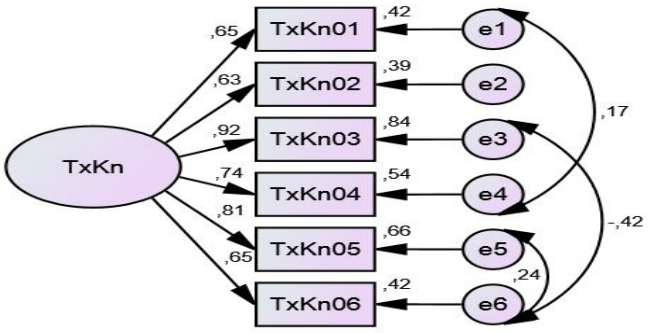
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.050)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.81 و 91.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 61.89% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس المعرفة الضريبة يتكون من ستة مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس المعرفة الضريبة والمقاس بستة مؤشرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (9.6): نموذج قياس المعرفة الضريبة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (17.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس المعرفة الضريبة

P	C.R	الأوزان العاملية المعيارية	الأوزان العاملية	المتغيرات
		0.650	1.000	TxKn → TxKn01
***	8.262	0.626	0.886	TxKn → TxKn02
***	10.743	0.917	1.414	TxKn → TxKn03
***	10.476	0.737	1.179	TxKn → TxKn04
***	10.110	0.811	1.138	TxKn → TxKn05
***	7.559	0.652	0.921	TxKn → TxKn06
αCronbach=0.875				مؤشر الثبات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه. تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ

0.875 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس المعرفة الضريبة.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (18.6): مؤشرات ملائمة مقياس المعرفة الضريبة

	المؤشرات	قيمة المؤشرات في النموذج الأولي	قيمة المؤشرات في النموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.948	0.997	GFI≥0.90
	AGFI	0.878	0.990	AGFI≥080 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.123	0.000	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.941	0.997	NFI≥0.90
	CFI	0.953	1.000	CFI≥0.90
	TLI	0.922	1.016	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	4.348	0.315	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	63.135	31.891	+petit possible
	CAIC	115.913	97.864	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس المعرفة الضريبة أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل المؤشرات، وبما أن كل المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

10.1.6- نموذج قياس التحكم السلوكي المدرك:

من أجل قياس التحكم السلوكي المدرك تم الاعتماد على أربعة فقرات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.78 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي .

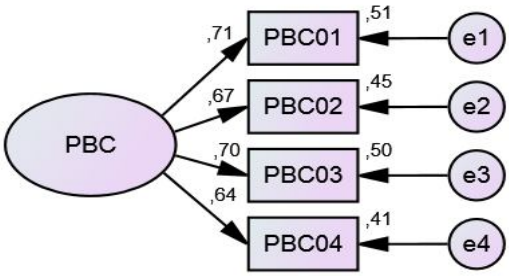
بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.365)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.77 و 80.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 59.83% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس التحكم السلوكي المدرك يتكون من أربع مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس التحكم السلوكي المدرك والمقاس أربعة فقرات تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (10.6): نموذج قياس التحكم السلوكي المدرك



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (19.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس التحكم السلوكي المدرك

المتغيرات	الأوزان العاملية	الأوزان العاملية المعيارية	C.R	P
PBC → PBC01	1.000	0.712		
PBC → PBC02	0.898	0.670	7.959	***
PBC → PBC03	0.938	0.704	8.091	***
PBC → PBC04	0.863	0.641	7.682	***
مؤشر الثبات	αCronbach=0.776			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عال إذ بلغ 0.776 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس التحكم السلوكي المدرك.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (20.6): مؤشرات ملائمة مقياس التحكم السلوكي المدرك

	المؤشرات	قيمة المؤشر	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	1.000	GFI≥0.90
	AGFI	0.998	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.000	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.999	NFI≥0.90
	CFI	1.000	CFI≥0.90
	TLI	1.026	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	0.078	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	16.156	+petit possible
	CAIC	51.341	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج قياس التحكم السلوكي المدرك أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم المؤشرات، فالنموذج مقبول.

11.1.6-نموذج قياس نوايا الالتزام الضريبي:

من أجل قياس نوايا الالتزام الضريبي تم الاعتماد على ثلاثة سيناريوهات، ومن خلال ما يلي يتم التأكد من الصدق البنائي لهذا المقياس .

أ- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي الاستكشافي:

أعطى اختبار ملائمة المعاينة (KMO) قيمة احصائية تساوي 0.633 إذن يمكننا أن نحكم بكفاية حجم العينة في التحليل الحالي ويدل أيضا على وجود ارتباط قوي بين فقرات المقياس، كما أن اختبار "Barlett" كان معنوي، وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة الوحدة لوجود علاقة ارتباط بين الفقرات وهذا يسمح برفض فرضية أن الارتباط بين الفقرات ضعيف أو معدوم، وبهذا يمكننا القيام بالتحليل العاملي.

بلغت قيمة محدد مصفوفة معاملات الارتباط المحسوبة بين استجابات أفراد الدراسة لفقرات المقياس (0.540)، وهي تزيد عن الحد الأدنى المقبول وهو (0.00001)، كما تم الاعتماد على مقياس ملاءمة المعاينة Measures of Sampling Adequacy (MSA) والذي تظهر قيمه في قطر مصفوفة معاملات الارتباط الصورية Anti-image Corrélation ، والملاحظ بالنسبة لنتائج العينة الحالية أن جميع القيم الحرجة أكبر من 0.50 وهي تتراوح مابين (0.59 و 61.0)، مما يدل على أن مستوى الارتباط بين كل فقرة بالفقرات الأخرى في مصفوفة الارتباطات كاف لإجراء التحليل العاملي.

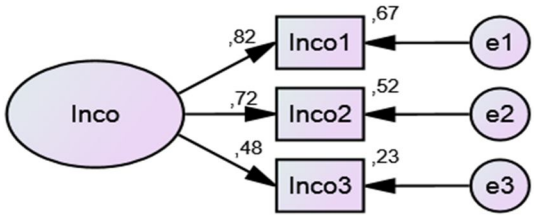
نتائج التحليل بواسطة طريقة المركبات الأساسية (ACP) أسفرت عن وجود عامل واحد تزيد قيمة جذره الكامن عن الواحد الصحيح، ويفسر ما مجموعه 63.15% من التباين الكلي. وبهذا أحادية البعد لسلم القياس الحالي محققة.

ب- الصدق البنائي بطريقة التحليل العاملي التوكيدي:

تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي من أجل التحقق من أن سلم قياس نوايا الالتزام الضريبي يتكون من ثلاث مؤشرات. والشكل البياني التالي يوضح نموذج قياس نوايا الالتزام الضريبي

والمقاس بثلاثة مؤشرات (ثلاث سيناريوهات) تجتمع تحت كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة عليه كما تم التعبير عنها في الاستبانة.

الشكل رقم (11.6): نموذج قياس نوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

ب.1- صدق وثبات نموذج القياس:

مؤشرات صدق وثبات سلم القياس مقدمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (21.6): مؤشرات صدق وثبات سلم قياس نوايا الإلتزام الضريبي

P	C.R	الأوزان العاملية المعيارية	الأوزان العاملية	المتغيرات
		0.816	1.000	Inco → Inco1
***	5.981	0.720	0.943	Inco → Inco2
***	5.479	0.482	0.560	Inco → Inco3
αCronbach=0.706				مؤشر الثبات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24 و SPSS.v22

يتضح من الجدول السابق أن جميع تقديرات النموذج دالة احصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.01$ ، وهذا يشير إلى أن الفقرات (المؤشرات) في هذا المقياس قادرة على قياسه، وكذلك تم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع للفقرات والتي تتحكم في رفض أو قبول النموذج ، إذ حققت هنا شرط كونها أكبر من 0.4، وهو محك قبول جيد كتقدير لقبول تشبع كل فقرة (مؤشر) بالعامل الذي تنتمي إليه.

تم استخدام اختبار Alpha de Cronbach لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام عالٍ إذ بلغ 0.706 وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، ومن خلال هذا المعامل يمكننا استنتاج ثبات سلم قياس نوايا الإلتزام الضريبي.

ب.2- جودة ملائمة نموذج القياس:

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة ببرنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (22.6): مؤشرات ملائمة مقياس نوايا الالتزام الضريبي

	المؤشرات	قيمة المؤشر	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	1.000	GFI≥0.90
	AGFI	-	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	-	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	1.000	NFI≥0.90
	CFI	1.000	CFI≥0.90
	TLI	-	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	-	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	12.000	+petit possible
	CAIC	38.389	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

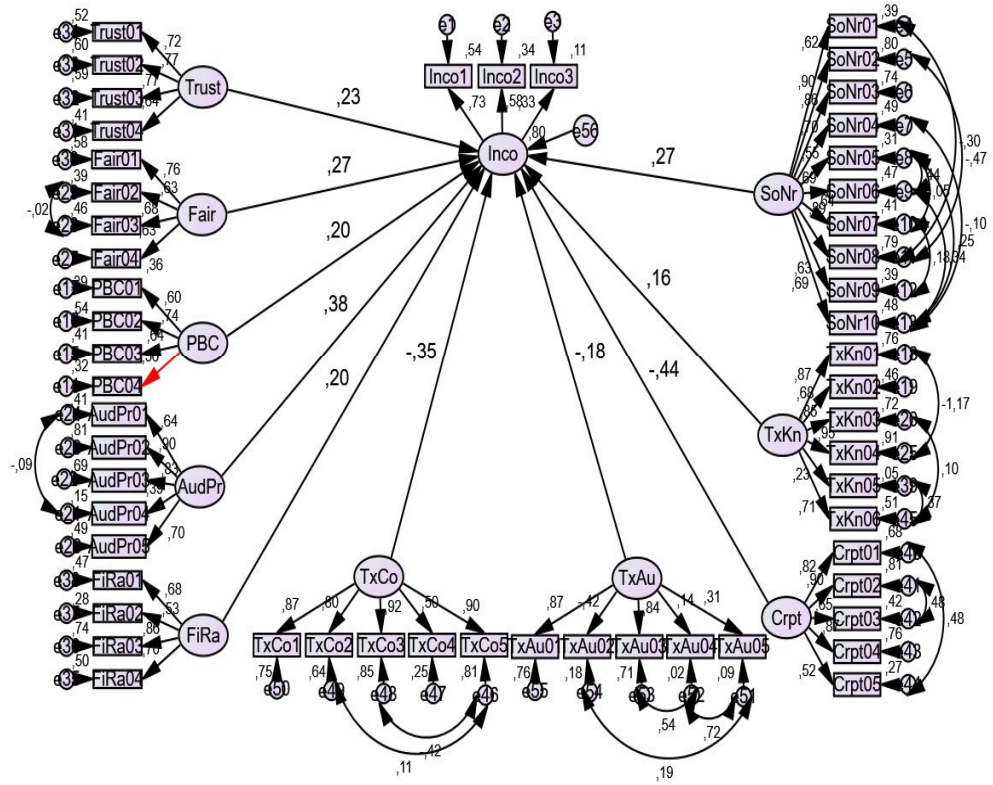
يتضح من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة لنموذج نوايا الالتزام الضريبي أن النموذج يحوز على أفضل القيم للمؤشرات GFI، NFI، CFI ، وبما أن هذه المؤشرات تحوز على قيم جيدة للمطابقة فالنموذج مقبول.

2.6- اختبار النموذج الافتراضي للدراسة

بعدما تم التحقق من اختبار تطابق كل متغير كامن مع مؤشراته الخاصة به (نوايا الالتزام الضريبي، احتمال الخضوع للتدقيق، تصورات الانصاف والعدالة...) من خلال استخدام التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي، بقي أمامنا التأكد من تطابق النموذج النظري (النموذج الافتراضي للدراسة) مع المعطيات الامبريقية، وللقيام بذلك علينا أن نقوم بالنمذجة بالمعادلات البنائية لمختلف الروابط الموجودة بين المتغيرات الكامنة المشكلة لنموذج البحث.

من خلال الشكل أدناه توحي القيم الموضوعة إلى جانب الأسهم المنبعثة من متغير كامن إلى آخر إلى درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

الشكل رقم (12.6): نتائج تقدير نموذج العلاقات البنائية لنموذج البحث الأولي المقترح من طرف الباحث



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

حيث:

Inco: نوايا الالتزام الضريبي **TxCo:** التعقيد الضريبي

Crpt: الفساد **Trust:** التصورات بشأن الانفاق الحكومي

Fair: تصورات الانصاف والعدالة **TxKn:** المعرفة الضريبة

AudPr: احتمال الخضوع للتدقيق **SoNr:** المعايير الاجتماعية

FiRa: معدل الغرامة **PBC:** التحكم السلوكي المدرك

TxAu: إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية لنموذج الدراسة المقترح من طرف الباحث.

جدول رقم (23.6):نتائج النمذجة البنائية لنموذج الدراسة المقترح من طرف الباحث

علاقة التأثير			درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع	C.R	P
Trust	→	Inco	0,232	2,205	0.027
Fair	→	Inco	0,272	2,638	0 ,008
AudPr	→	Inco	0,378	2,354	0,019
FiRa	→	Inco	0,205	2,093	0,036
TxAu	→	Inco	-0,185	-3,828	***
TxCo	→	Inco	-0,353	-1,791	**0,073**
Crpt	→	Inco	-0,436	-4,215	***
TxKn	→	Inco	0,163	1,736	**0,083**
SoNr	→	Inco	0,269	2,039	0,041
PBC	→	Inco	0,197	2,257	0,024

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

من خلال الجدول يتضح لنا أن معظم المسارات معنوية عند مستوى دلالة 05.0، ما عدا المسار الخاص بمتغير التعقيد الضريبي (**TxCo**) و متغير المعرفة الضريبة (**TxKn**) .

كما نلاحظ من خلال معاملات التقدير المعياري Standarised Estimation أن التصورات بشأن الانفاق الحكومي تؤثر بالإيجاب على نوايا الالتزام الضريبي بقوة تأثير قدرها (0,232)، وتبين هذه النتيجة شدة التأثير الذي يمارسه المتغير المستقل (التصورات بشأن الانفاق الحكومي) على المتغير الثاني(التابع)، فكلما زادت هذه النتيجة عن الصفر زادت شدة وأهمية هذا التأثير. وبنفس الاتجاه تتأثر نوايا الالتزام الضريبي بالمعايير الاجتماعية بشدة قدرها (0,269).

نلاحظ أيضا من خلال الجدول أعلاه أن نوايا الالتزام الضريبي تتأثر طرديا بكل من تصورات الانصاف والعدالة ، احتمال الخضوع للتدقيق، معدل الغرامة، المعرفة الضريبة والتحكم السلوكي المدرك، وعلى العكس تتأثر نويا الالتزام الضريبي عكسيا بكل من الفساد، التعقيد الضريبي و إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة من خلال برنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

جدول رقم (24.6): مؤشرات ملائمة نموذج البحث المقترح من طرف الباحث

	المؤشرات	قيمة المؤشر للنموذج	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.725	GFI≥0.90
	AGFI	0.667	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.093	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.752	NFI≥0.90
	CFI	0.704	CFI≥0.90
	TLI	0.674	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	4.826	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	2290.088	+petit possible
	CAIC	2905.831	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

من الجدول السابق لمؤشرات حسن المطابقة نلاحظ ما يلي:

- مؤشرGFI: بلغت قيمته 0.725، وهذا يدل على انخفاض المطابقة بين النموذج والمعطيات.
- قيمة مؤشر الجذر التربيعي لمتوسط خطأ الاقتراب RMSEA تجاوزت المحك المطلوب حيث بلغت قيمته 0.093 مما يدل أيضا على مطابقة منخفضة للنموذج المقترح.
- مؤشرCFI : الذي بلغت قيمته 0.704، وهو أقل من المحك المطلوب، مما يدل على انخفاض المطابقة بين النموذج والمعطيات.
- مؤشرNFI : الذي بلغ 0.752 وهو يدل أيضا على مطابقة منخفضة للنموذج المقترح.
- مؤشرCMIN/DF : الذي بلغت قيمته 4.826، وهو مقبول لأنه أقل من القيمة 5، وهذا يدل على مطابقة مقبولة للنموذج المقترح.

يمكننا أن نستنتج من قيم المؤشرات السابقة عدم مطابقة النموذج المقترح لمعطيات الدراسة الحالية، وتتعدد أسباب عدم مطابقة النماذج لمعطيات الدراسة ومنها:

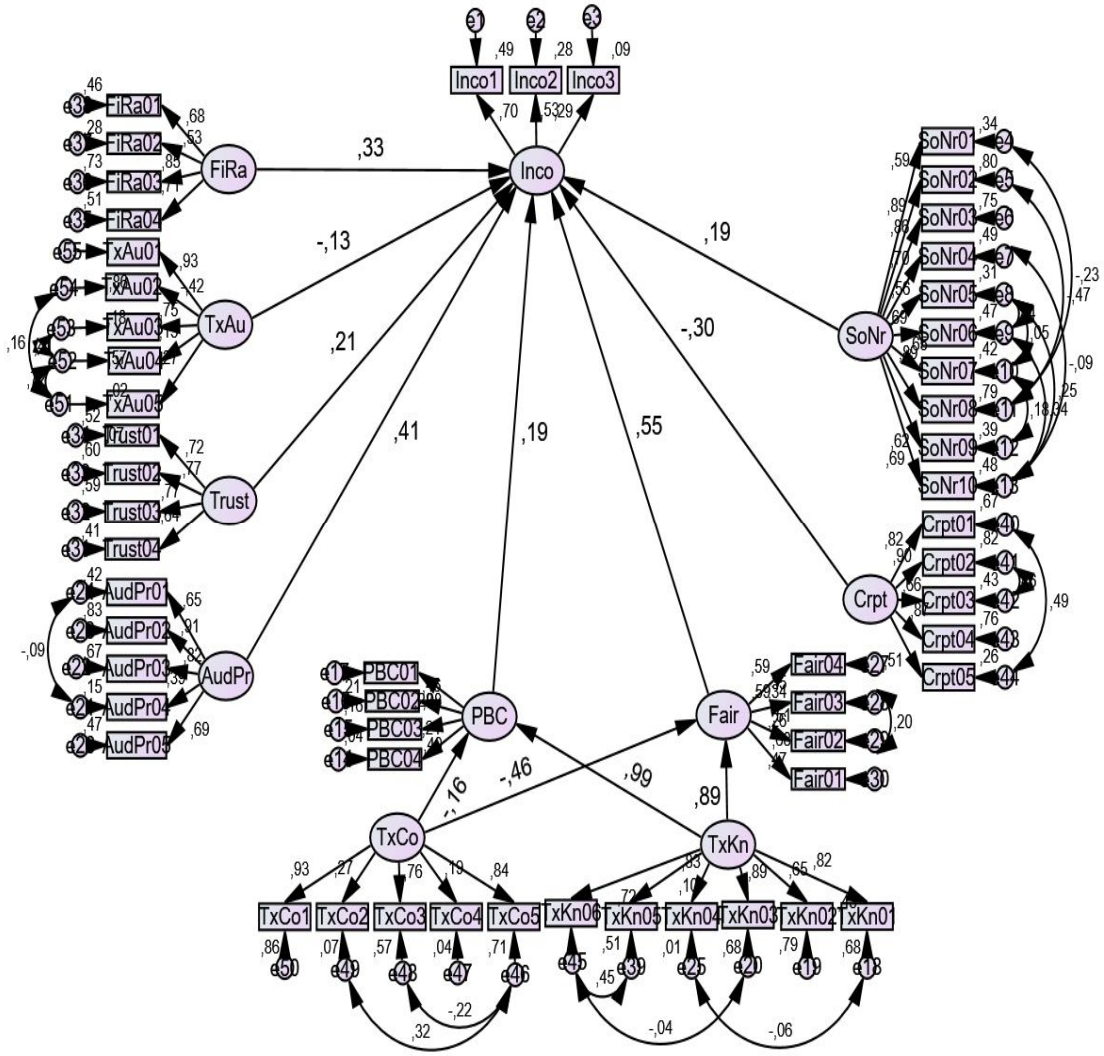
- عشوائية العينة وتوزيع المتغيرات المقاسة في مجتمع الدراسة.
- طبيعة المقاييس المستعملة خاصة في قياس المتغير التابع.
- الخلفية النظرية التي يبنى عليها النموذج، ومدى وجود دراسات قريبة أو مشابهة لمقترحات الدراسة الحالية.

وفي هذا الاطار يرى Didellon et Vallette-Florence,1996 أنه في مجال العلوم الاجتماعية من النادر أن يكون النموذج المقترح يتميز بجودة مطابقة مباشرة مع المعطيات ولذلك تعتبر عملية اعادة توصيف النموذج ضرورية[1]، ولهذا قام الباحث بإعادة توصيف النموذج ، وتحصل على الشكل أدناه.

---

(1) Luu Anh-Duc , Analyse Stratégique et impacts de performance des sites web dans l'hôtellerie française indépendante, En vue de l'obtention du Doctorat de l'université de Toulouse és science de gestion , Université Toulouze 1 Capitole, 2012, P : 265.

الشكل رقم (13.6): نتائج تقدير نموذج العلاقات البنائية لنموذج البحث المعدل المقترح من طرف الباحث



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن كل من التعقيد الضريبي (**TxCo**) و المعرفة الضريبة (**TxKn**) يؤثران على تصورات الانصاف والعدالة والتحكم السلوكي المدرك[1] وهذين الأخيرين يؤثران بدورهما على نوايا الإلتزام الضريبي بالإضافة إلى المتغيرات المستقلة الأخرى.

كما نلاحظ من خلال الشكل السابق أن تصورات الانصاف والعدالة تؤثر بالإيجاب على نوايا الالتزام الضريبي بقوة تأثير قدرها (0,55)، وبنفس الاتجاه تتأثر نوايا الالتزام الضريبي بالتحكم السلوكي المدرك بشدة قدرها (0.19).

نلاحظ أيضا أن نوايا الالتزام الضريبي تتأثر طرديا بكل من احتمال الخضوع للتدقيق، معدل الغرامة، المعايير الاجتماعية و التصورات بشأن الانفاق الحكومي، وعلى العكس تتأثر نويا الالتزام الضريبي عكسيا بكل من الفساد و إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب.

كما أن المعرفة الضريبة تؤثر بشكل إيجابي على كل من تصورات الانصاف والعدالة و التحكم السلوكي المدرك بينما يؤثر التعقيد الضريبي بشكل سلبي على كل من تصورات الانصاف والعدالة و التحكم السلوكي المدرك.

وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة من خلال برنامج Amos.v24 يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمحكات المطابقة الجيدة كالتالي:

---

[1] هذه الفكرة تم اقتباسها من النموذج الذي اقترحه Natrah Saad من خلال المرجع التالي:

Natrah Saad, Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments, Op.Cit., P :297.

جدول رقم (25.6): مؤشرات ملائمة نموذج البحث المقترح من طرف الباحث

	المؤشرات	قيمة المؤشر للنموذج الأولي	قيمة المؤشر للنموذج المعدل	محك قبول المطابقة
مؤشرات المطابقة المطلقة	GFI	0.725	0.851	GFI≥0.90
	AGFI	0.667	0.809	AGFI≥0.80 ou mieux≥0.90
	RMSEA	0.093	0.073	RMSEA≤0.08 ou mieux≤0.05
مؤشرات المطابقة المقارنة أو التزايدية	NFI	0.752	0.846	NFI≥0.90
	CFI	0.704	0.819	CFI≥0.90
	TLI	0.783	0.861	TLI≥0.90
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد	CMIN/DF	4.826	3.247	Plus petit possible, entre 1,2-3,voir 5
	AIC	2290.088	1124.423	+petit possible
	CAIC	2905.831	1328.642	+petit possible

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

من الجدول السابق نلاحظ أن مؤشرات حسن المطابقة للنموذج المعدل تحسنت، وبهذا فإن النموذج المعدل أحسن من النموذج الأولي.

3.6- اختبار فرضيات الدراسة

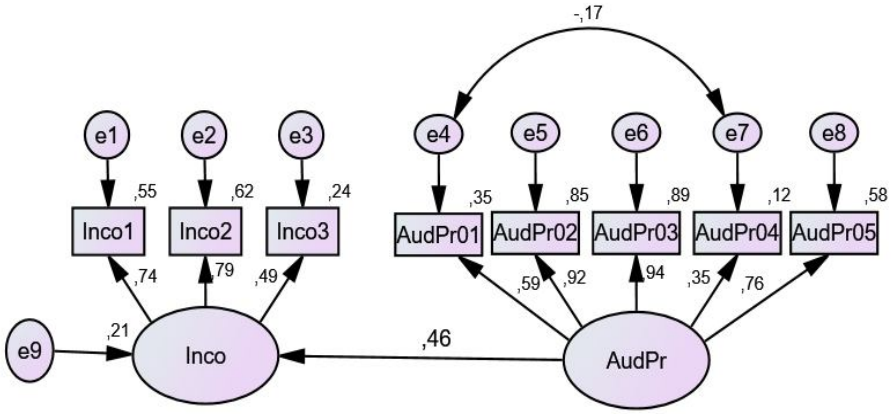
تتمثل هذه المرحلة في نمذجة العلاقة بين المتغيرات الكامنة عن طريق المعادلات البنائية لاختبار صحة فرضيات الدراسة من عدمها واستخراج النتائج وذلك بالاستعانة بنتائج تحليل برنامج Amos.v24.

1.3.6- أثر احتمال الخضوع للتدقيق على نوايا الالتزام الضريبي:

كما رأينا في الجانب النظري أن الأبحاث التي اهتمت بدراسة العلاقة الموجودة بين التدقيق الضريبي ومستوى الالتزام الضريبي كانت كثيرة، ومن بين هذه الدراسات نذكر دراسة Witte and Woodbury (1985), Spicer and Hero (1985) , Pommerehne and Weck (1996), Slemrod et al. (2001), Trivedi et al. (2004), Kleven et al. (2010). وحسب تلك

الدراسات يعمل التدقيق الضريبي على زيادة مستوى الالتزام الضريبي، وللتأكد من صحة هذه العلاقة في الدراسة الحالية والاضطلاع على مدى دلالتها الاحصائية تمت نمذجة هذه العلاقة من خلال الشكل أدناه.

الشكل رقم (14.6): النموذج البنائي للعلاقة بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (26.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين احتمال الخضوع للتدقيق ونوايا الالتزام الضريبي

P	C.R	درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع			علاقة التأثير		
***	6.224	β=0.461			AudPr	→	Inco
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات المطابقة المطلقة**		
CAIC	AIC	CMIN/DF	TLI	CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI
164.108	76.145	2.259	0.962	0.978	0.962	0.076	0.913	0.962

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

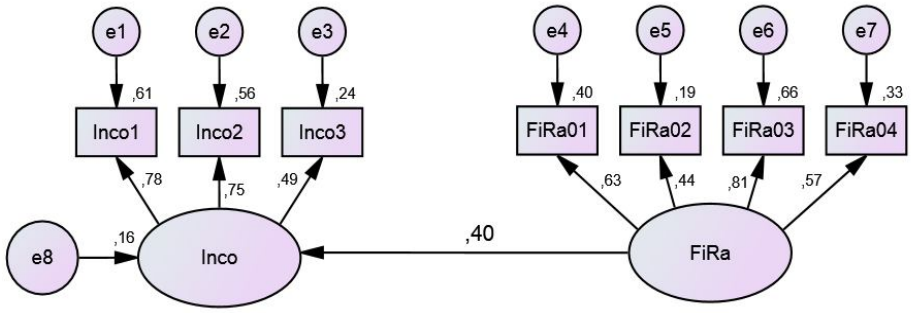
إن القيمة $\beta = 0.461$ في الجدول أعلاه تعبر عن درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، كما نلاحظ أن هذه القيمة موجبة وهذا بدوره يدل على أن العلاقة طردية بين المتغيرين، خاصة وأن هذه النتيجة جاءت بعد النتائج المشجعة التالية [$\beta =$,0.05> P ,6.224= **C.R** 0.461]، كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج. في هذا السياق يمكننا القول بأن احتمال الخضوع للتدقيق له تأثير ايجابي على نوايا الالتزام الضريبي، هذا يعني أن احتمال الخضوع للتدقيق يلعب دور كبير في تحديد مستوى الالتزام الضريبي.

جملة هذه النتائج تؤكد صحة الفرضية الأولى التي تشير إلى أن احتمال الخضوع للتدقيق يؤثر بالإيجاب على نوايا الالتزام الضريبي.

2.3.6- تأثير معدل الغرامة على نوايا الالتزام الضريبي:

حسب نتائج الدراسات التي قام بها Crane and Nourzad (1986) , Becker et al. (1987), Beck et al. (1991) ,Alm et al. (1992) ,Park and Hyun (2003), Hasseldine et al. (2007) توصلوا إلى وجود علاقة ايجابية بين معدل الغرامة والالتزام الضريبي، ومن أجل التأكد من صحة هذه العلاقة استخدمنا النمذجة بالمعادلات البنائية وتحصلنا على النموذج البنائي المبين في الشكل أدناه، الذي يعبر عن العلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي.

الشكل رقم (15.6): النموذج البنائي للعلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (27.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين معدل الغرامة ونوايا الالتزام الضريبي

علاقة التأثير			درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع			C.R	P
Inco	→	FiRa	β=0.396			4.292	***
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات المطابقة المطلقة			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد**	
GFI	AGFI	RMSEA	NFI	CFI	TLI	CMIN/DF	AIC	CAIC
0.959	0.912	0.081	0.909	0.943	0.908	2.433	61.633	127.60

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

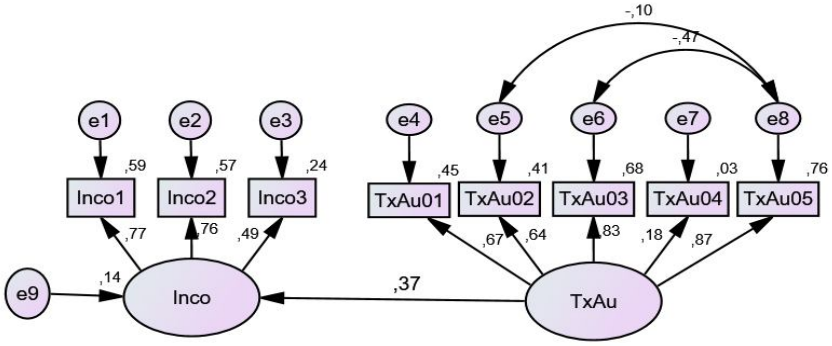
مكنتنا النمذجة بالمعادلات البنائية للمتغيرين Inco و FiRa من التحصل على القيم التالية: [C.R=4.292, P<0.05,β=0.396]. كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج. يدل المعامل β على شدة التأثير الذي يمارسه معدل الغرامة على نوايا الالتزام الضريبي، كما نلاحظ بأن إشارة β موجبة، وهذا يؤكد طبيعة العلاقة الطردية التي يمارسها معدل الغرامة على نوايا الالتزام الضريبي.

على ضوء النتائج السابقة تحققنا من الفرضية الثانية التي تنص بأن معدل الغرامة يؤثر ايجابيا على نوايا الالتزام الضريبي.

3.3.6- تأثير إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب على نوايا الالتزام الضريبي:

من أجل التأكد من فرضية وجود علاقة إيجابية بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب والالتزام الضريبي قمنا بنمذجة العلاقة بين المتغيرين TxAu و Inco وتحصلنا على النموذج البنائي المبين في الشكل أدناه.

الشكل رقم (16.6): النموذج البنائي للعلاقة بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (28.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب ونوايا الالتزام الضريبي

P	C.R	درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع			علاقة التأثير		
***	4.344	β=0.373			TxAu	→	Inco
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات المطابقة المطلقة**		
CAIC	AIC	CMIN/DF	TLI	CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI
159.499	71.535	1.971	0.967	0.981	0.963	0.066	0.921	0.965

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

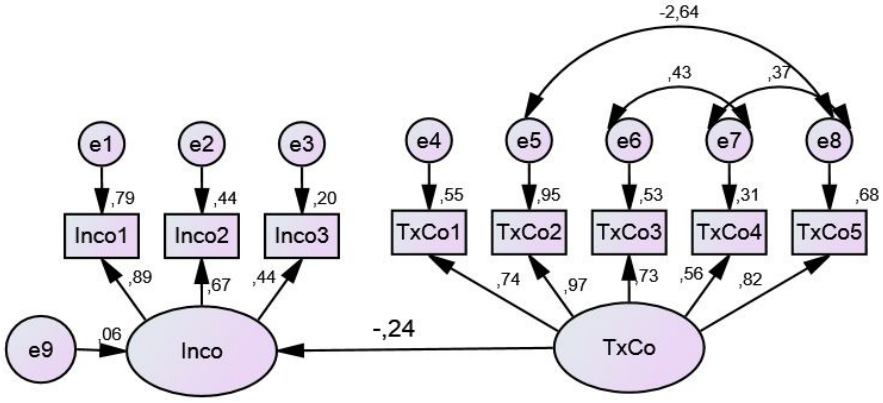
من خلال قيامنا بنمذجة المعادلات البنائية لهذه العلاقة تحصلنا عل الدلائل التالية: [C.R=4.344, P<0.05,β=0.373]. بما أن قيمة β موجبة وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، إذن يمكننا قبول النموذج، وهذا يؤكد وجود علاقة طردية بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية

لدافعي الضرائب والالتزام الضريبي. على هذا الأساس يمكننا القول بأننا تحققنا من صحة الفرضية الثالثة.

4.3.6- تأثير التعقيد الضريبي على نوايا الالتزام الضريبي:

سنقوم في هذا البند بتأكيد الدراسات التي قام بها Long and Swingen(1988), Hite (1987), McKerchar(2003) والتي توصلوا من خلالها أن هناك علاقة عكسية بين التعقيد الضريبي والالتزام الضريبي، و الشكل أدناه يعبر عن العلاقة البنائية التي تربط بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام لضريبي.

الشكل رقم (17.6): النموذج البنائي للعلاقة بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (29.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي

P	C.R	درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع			علاقة التأثير		
***	-3.211	β=-0.243			TxCo	→	Inco
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات المطابقة المطلقة**		
CAIC	AIC	CMIN/DF	TLI	CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI
166.107	78.144	2.384	0.952	0.972	0.954	0.079	0.906	0.958

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

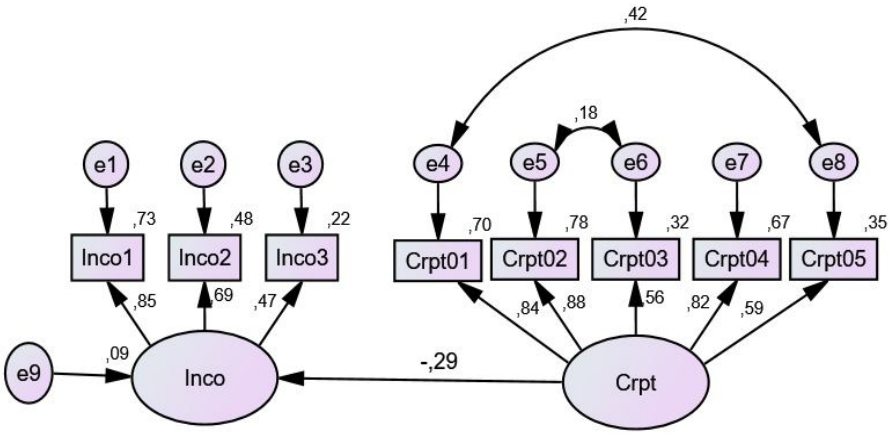
مكنتنا النمذجة بالمعادلات البنائية للمتغيرين Inco و TxCo من التحصل على القيم التالية: [C.R=-3.211 , P<0.05,β=-0.243]. كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج. تدل القيمة السالبة للمعامل β على علاقة سلبية بين التعقيد الضريبي ونوايا الالتزام الضريبي.

على ضوء النتائج السابقة نرفض الفرضية الرابعة التي تنص بأن هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التعقيد الضريبي و نوايا الإلتزام الضريبي.

5.3.6- تأثير الفساد على نوايا الالتزام الضريبي:

حسب نتائج الدراسات التي قام بها Picur and Riahi-Blekaoui (2006) ,Torgler and Schaffner (2007) , Torgler et al. (2010) , Joulfain (2009) ,Torgler et al. (2010) Alm and McClellan (2012) توصلوا إلى وجود علاقة عكسية بين الفساد والالتزام الضريبي، وعلى هذا الأساس سنحاول في هذا البند إسقاط دراستهم على دراستنا للتأكد من صحة هذه العلاقة، حيث قمنا بنمذجة العلاقة بين المتغيرين Crpt و Inco وتحصلنا على النموذج البنائي المبين في الشكل أدناه.

الشكل رقم (18.6): النموذج البنائي للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (30.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي

علاقة التأثير			درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع	C.R	P
Inco	→	Crpt	β=-0.297	-4.732	***
مؤشرات ملائمة النموذج					
مؤشرات المطابقة المطلقة			**مؤشرات المطابقة المقارنة**		**مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد**
GFI	AGFI	RMSEA	NFI	CFI	TLI	CMIN/DF	AIC	CAIC
0.986	0.962	0.000	0.985	1.000	1.001	0.976	58.682	159.839

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

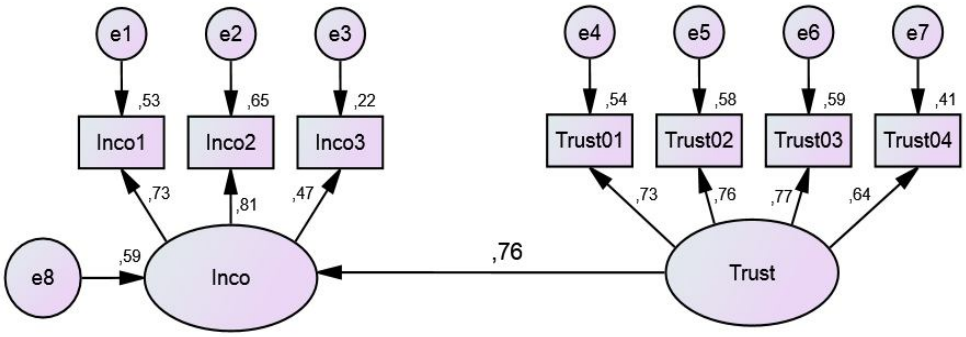
الدلالات التالية تحصلنا عليها من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية للعلاقة الموجودة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي : [C.R=-4.732, P<0.05,β=-0.297]. كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج.

قيمة المعامل β تشير إلى شدة التأثير الذي يسببه الفساد الذي يلعب دور المتغير المستقل على نوايا الالتزام الضريبي الذي يلعب دور المتغير التابع، بحيث أنها تؤكد طبيعة العلاقة العكسية بين المتغيرين ، وعلى هذا الأساس يمكننا القول بأننا تحققنا من صحة الفرضية الخامسة.

6.3.6- تأثير التصورات بشأن الانفاق الحكومي على نوايا الالتزام الضريبي:

حسب نتائج الدراسات التي قام بها Torgler and ,Richardson (2006), Gavira (2007) Schaffner (2007),Torgler et. al (2008),Verboon et. al (2010) ,Torgler et al. (2010),Hug and Sporri (2011) ,Alm and McClellan (2012)، توصلوا إلى وجود علاقة طردية بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي والالتزام الضريبي، وعلى هذا الأساس سنقوم في هذا البند بتأكيد هذه الدراسات، حيث قمنا بنمذجة العلاقة بين المتغيرين Trust و Inco وتحصلنا على النموذج البنائي المبين في الشكل أدناه.

الشكل رقم (19.6): النموذج البنائي للعلاقة بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (31.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي ونوايا الالتزام الضريبي

P	C.R	درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع			علاقة التأثير		
***	7.880	β=0.765			Trust	→	Inco
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات المطابقة المطلقة**		
CAIC	AIC	CMIN/DF	TLI	CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI
110.56	44.588	1.122	0.995	0.997	0.973	0.024	0.961	0.982

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

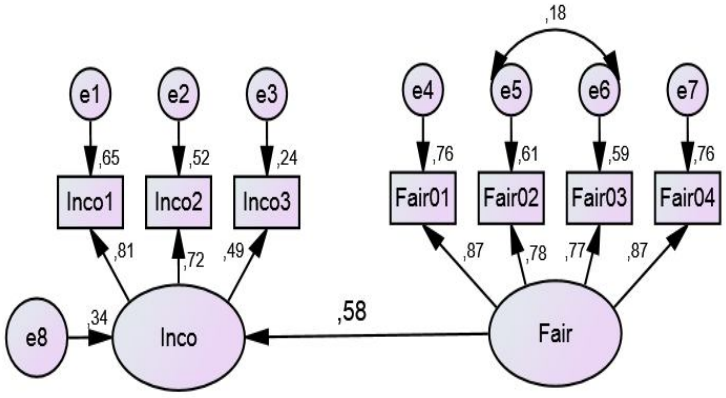
من خلال قيامنا بنمذجة المعادلات البنائية لهذه العلاقة تحصلنا عل الدلائل التالية: [C.R=7.880, P<0.05,β=0.765] . بما أن قيمة β موجبة وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، فإن هذا يؤكد وجود علاقة طردية بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي والالتزام الضريبي، كما

أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج. وعلى هذا الأساس يمكننا القول بأننا تحققنا من صحة الفرضية السادسة.

7.3.6- تأثير تصورات الانصاف والعدالة على نوايا الالتزام الضريبي:

اقتداءا بنتائج الدراسات التي قام بها Milliron (1985), Amitai 1986 ,Moser and Evan (1995) ، التي أكدت على وجود علاقة طردية بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي، فإننا بدورنا حاولنا التأكد من صحة هذه العلاقة من خلال القيام بنمذجة المعادلة البنائية للعلاقة الموجودة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي فتحصلنا على النموذج البنائي الموالي.

الشكل رقم (20.6): النموذج البنائي للعلاقة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (32.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي

علاقة التأثير			درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع	C.R	P
Inco	→	Fair	β=0.585	7.343	***
مؤشرات ملائمة النموذج					
مؤشرات المطابقة المطلقة			**مؤشرات المطابقة المقارنة**		**مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد**	
GFI	AGFI	RMSEA	NFI	CFI	TLI	CMIN/DF	AIC	CAIC
0.985	0.966	0.000	0.984	1.000	1.001	0.956	43.474	113.845

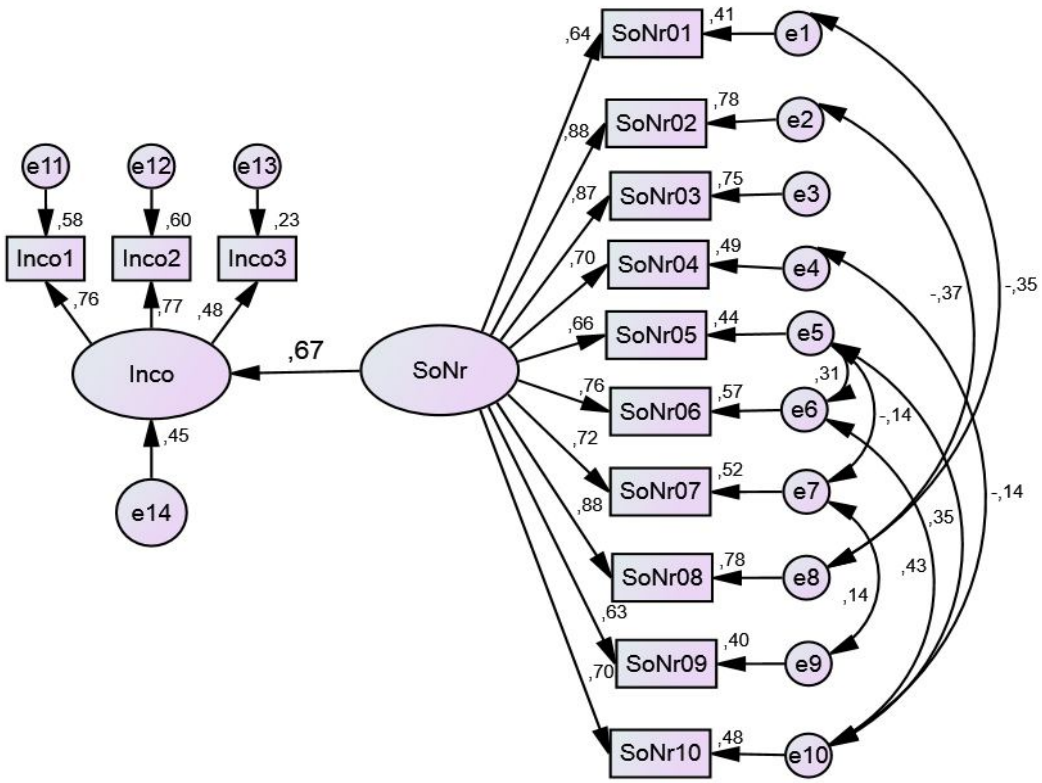
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

الدلالات التالية تحصلنا عليها من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية للعلاقة الموجودة بين تصورات الانصاف والعدالة ونوايا الالتزام الضريبي : [C.R=7.343, P<0.05,β=0.585] . بما أن قيمة β موجبة وبمستوى معنوية أقل من (0.05)، فإن هذا يؤكد وجود علاقة طردية بين تصورات الانصاف والعدالة والالتزام الضريبي، كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج. وعلى هذا الأساس يمكننا القول بأننا تحققنا من صحة الفرضية السابعة.

8.3.6- تأثير المعايير الاجتماعية على نوايا الالتزام الضريبي:

قمنا بنمذجة العلاقة بين المتغيرين SoNr و Inco وتحصلنا على النموذج البنائي المبين في الشكل أدناه.

الشكل رقم (21.6): النموذج البنائي للعلاقة بين الفساد ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعايير الاجتماعية ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (33.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعايير الاجتماعية ونوايا الالتزام الضريبي

علاقة التأثير			درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع	C.R	P
Inco	→	SoNr	β=0.674	7.259	***
مؤشرات ملائمة النموذج					
مؤشرات المطابقة المطلقة			**مؤشرات المطابقة المقارنة**		**مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد**		
GFI	AGFI	RMSEA	NFI	CFI	TLI	CMIN/DF	AIC	CAIC
0.933	0.892	0.066	0.938	0.968	0.956	1.960	179.768	333.704

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

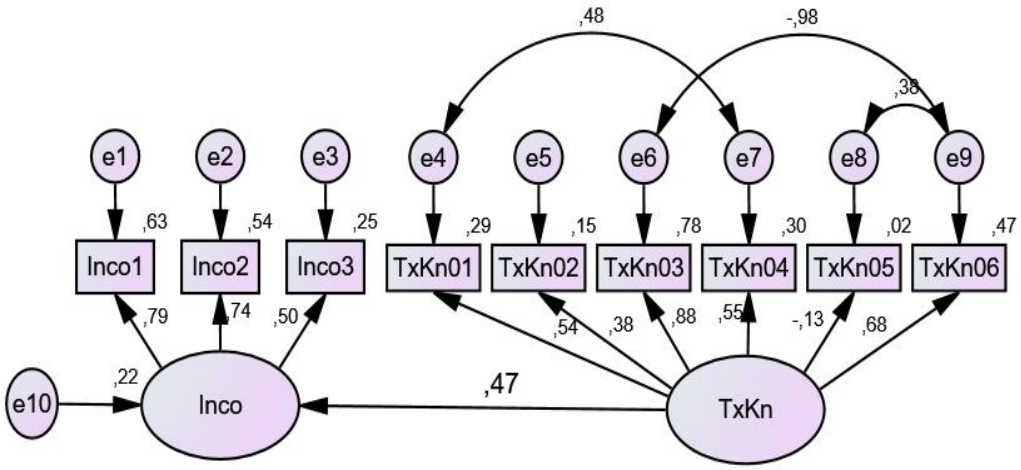
الدلالات التالية تحصلنا عليها من خلال النمذجة بالمعادلات البنائية للعلاقة الموجودة بين المعايير الاجتماعية ونوايا الالتزام الضريبي : [C.R=7.259, P<0.05,β=0.674]. كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لمعظم مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج.

قيمة المعامل β=0.674 تشير إلى شدة التأثير الذي تسببه المعايير الاجتماعية والذي يلعب دور المتغير المستقل على نوايا الالتزام الضريبي الذي يلعب دور المتغير التابع، بحيث أنها تؤكد طبيعة العلاقة الإيجابية بين المتغيرين. وعلى هذا الأساس يمكننا القول بأننا تحققنا من صحة الفرضية رقم 12.

9.3.6- تأثير المعرفة الضريبة على نوايا الالتزام الضريبي:

سنقوم في هذا البند بتأكيد الدراسات التي قام بها Rasshid and Noor (2004), Clifford G. Machogu et al (2013)، حيث توصلوا إلى وجود علاقة طردية بين المعرفة الضريبية والإلتزام الضريبي، و الشكل أدناه يعبر عن العلاقة البنائية التي تربط بين المعرفة الضريبة ونوايا الالتزام الضريبي.

الشكل رقم (22.6): النموذج البنائي للعلاقة بين المعرفة الضريبة ونوايا الالتزام الضريبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

والجدول الموالي يوضح نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعرفة الضريبية ونوايا الالتزام الضريبي.

جدول رقم (34.6):نتائج النمذجة البنائية للعلاقة بين المعرفة الضريبة ونوايا الالتزام الضريبي

P	**C.R**	**درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع**			**علاقة التأثير**		
***	5.550	β=0.476			TxKn	→	Inco
مؤشرات ملائمة النموذج							
مؤشرات تصحيح الافتقار للاقتصاد			**مؤشرات المطابقة المقارنة**			**مؤشرات المطابقة المطلقة**		
CAIC	AIC	CMIN/DF	TLI	CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI
170.647	65.091	0.814	1.008	1.000	0.980	0.000	0.964	0.983

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Amos.v24

مكنتنا النمذجة بالمعادلات البنائية للمتغيرين Inco و TxKn من التحصل على القيم التالية: [C.R=5.550, P<0.05,β=0.456]. يدل المعامل $\beta = 0.476$ على درجة التأثير الذي تمارسه المعرفة الضريبية على نوايا الالتزام الضريبي، نلاحظ بأن إشارة النتيجة موجبة، وهذا يؤكد طبيعة العلاقة الطردية بين المعرفة الضريبية ونوايا الالتزام الضريبي، كما أن النموذج يحوز على أفضل القيم لكل مؤشرات حسن المطابقة، وبالتالي يمكننا قبول النموذج.

على ضوء النتائج السابقة تحققنا من الفرضية الثامنة التي تنص بأن المعرفة الضريبية تؤثر ايجابيا على نوايا الالتزام الضريبي.

10.3.6- تأثير الجنس على نوايا الالتزام الضريبي:

لاختبار وجود أو عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات العينة المبحوثة حول متغيرات الدراسة نستعمل اختبار تحليل التباين ANOVA. ويوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

جدول رقم(35.6): تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على نوايا الالتزام الضريبي في ضوء متغير الجنس.

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	13,175	15	0,878	6,640	0,000
داخل المجموعات	27,115	205	0,132		
التباين الكلي	40,290	220			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS.22

يبين الجدول رقم (35.6) أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة قد بلغت (0.000) وبما أن هذه القيمة أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يشير إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات مفردات العينة تعزى إلى متغير الجنس.

11.3.6- تأثير العمر على نوايا الالتزام الضريبي:

لاختبار وجود أو عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات العينة المبحوثة حول متغيرات الدراسة نستعمل اختبار تحليل التباين ANOVA. ويوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل.

الجدول رقم (36.6): تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على نوايا الالتزام الضريبي في ضوء متغير العمر.

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	40,344	15	2,690	2,322	0,004
داخل المجموعات	237,420	205	1,158		
التباين الكلي	277,765	220			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS.22

يبين الجدول رقم (36.6) أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة قد بلغت (0.004) وبما أن هذه القيمة أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يشير إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات مفردات العينة تعزى إلى متغير العمر.

12.3.6- تأثير المستوى التعليمي على نوايا الالتزام الضريبي:

لقد تم إجراء اختبار التباين الأحادي لمتوسط إجابات أفراد العينة. ويوضح الجدول رقم (37.6) نتائج هذا التحليل.

الجدول رقم (37.6): تحليل التباين الأحادي لإجابات أفراد العينة على خلق الالتزام الضريبي في ضوء متغير المستوى التعليمي.

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	92,628	15	6,175	4,965	0,000
داخل المجموعات	254,947	205	1,244		
التباين الكلي	347,575	220			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS.22

يبين الجدول رقم (37.6) أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة قد بلغت (0.000) وبما أن هذه القيمة أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يشير إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات مفردات العينة تعزى إلى متغير المستوى التعليمي.

خلاصة الفصل السادس:

مكننا هذا الفصل من التأكد من الفرضيات الرئيسية الأربعة وفرضياتها الفرعية التي يتكـــون منها نموذج الدراسة بحيث تم ذلك على مرحلتين، قمنا في المرحلة الأولى بتصفية العبـــارات الـــتي تسبب مشاكل في القياس وبناء نماذج قياس للمتغيرات بإستعمال التحليل العاملي الاستكشـــافي والتحليل العاملي التوكيدي، بعد ذلك لجأنا إلى اختبار الفرضيات التي تم قبـــول الـــبعض منهـــا ورفض البعض الآخر ، ويمكن تلخيص نتائج فرضيات الدراسة في الجدول التالي:

جدول رقم (38.6):ملخص نتائج فرضيات الدراسة.

الفرضيات	النتيجة
H_1 : هناك علاقة معنوية بين العوامل الاقتصادية وسلوك الالتزام الضريبي.	**مقبولة**
H_{11} : هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين احتمال الخضوع للتدقيق و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_{12} : هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين معدل الغرامة و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_2 : هناك علاقة معنوية بين العوامل المؤسسية وسلوك الالتزام الضريبي.	**مقبولة**
H_{21} : هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين إدراك دافع الضرائب للخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية لدافعي الضرائب و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_{22} : هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التعقيد الضريبي و نوايا الإلتزام الضريبي.	مرفوضة
H_{23} :هناك علاقة ارتباط معنوية وسلبية بين الفساد و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_{24} :هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين التصورات بشأن الانفاق الحكومي و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_{25} :هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين تصورات الانصاف والعدالة و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة
H_3 :هناك علاقة معنوية بين العوامل الديموغرافية وسلوك الالتزام الضريبي.	**مقبولة**
H_{31} :هناك علاقة ارتباط معنوية وايجابية بين المعرفة الضريبة و نوايا الإلتزام الضريبي.	مقبولة

H_{32}: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى المستوى التعليمي.	مقبولة
H_{33}: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى متغير الجنس.	مقبولة
H_{34}: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في نوايا الالتزام الضريبي تعزى إلى متغير العمر.	مقبولة
H_4: هناك علاقة معنوية بين المعايير الاجتماعية وسلوك الالتزام الضريبي.	**مقبولة**

المصدر: من إعداد الباحث

خـــــــاتمـــة

خاتـــــــمة:

تبحث السلطات الضريبية بشكل مستمر عن استراتيجيات فعالة لزيادة مستوى الالتزام الضريبي الطوعي، والذي من شأنه أن يولد زيادة في الايرادات دون إثقال كاهل دافعي الضرائب ودون الزيادة في نفقات أنشطة إنفاذ القانون الضريبي، وهذا بدوره يعتبر من بين الأولويات بالنسبة لمعظم الاقتصاديات لاسيما بالنسبة للاقتصاديات التي تمر بمرحلة عجز مالي.

أ- نتائج الدراسة:

بعد الدراسة التي قمنا بها حول الموضوع والمعنون بـــ: "**نمذجة العلاقة بين الدولة والمكلف للحد من الغش الضريبي**"، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، وهي:

*** النتائج المتعلقة بالجانب النظري:**

1- الإدارة الضريبية لا تعمل بمفردها، ولن تستطيع أداء مهامها بكفاءة وفعالية دون المشاركة الإيجابية من المكلفين في العملية الضريبية، لذا فإن المهمة الأولى لأي إدارة ضريبية تتمثل في تحسين التزام المكلفين الطوعي.

2- إن كيفية تصرف الحكومة بالإيرادات الضريبية يعد من العوامل المؤثرة في خلق نظرة إيجابية إلى الضريبة، وأن أحد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الإنفاق الحكومي وأوجهه التي قد لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة.

3- يؤدي الفساد الضريبي إلى أن يفقد القانون الضريبي هيبته، لأن ممارسات الفساد تتسبب في تعطيل تنفيذ القانون، فالمكلف عندما يتيقن أن القانون في سبات عميق وأن الجزاءات المنصوص عليها في القانون الضريبي لا تطبق ضد المخالفين والفاسدين، سوف يفقد ثقته في ذلك القانون بل وفي الادارة الضريبية القائمة على تنفيذه، وتصبح مخالفة القانون هي الأصل والالتزام به استثناء ، ويصبح التهرب وعدم الالتزام ظاهرة عامة.

4- من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية، ولكي لا يندفع بالتالي لممارسة أية حالة من حالات التهرب.

5- للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمترابط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة.

6- تلعب المحددات الاجتماعية والثقافية دور هام في تحفيز سلوك الإلتزام الضريبي، وذلك لأن الفرد يساير الجماعة في قراراتها وأحكامها من دون نقاش حتى لا يقع عليه العقاب ولا يتعرض لأساليب الضغط الاجتماعي، فهو لا يتحمل عقاب الجماعة ولكنه قد يتحمل عقاب القانون.

7- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بواجباتها وعلى تنفيذ مشاريع تعود بالخير على جميع المواطنين.

8- من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية، ولكي لا يندفع بالتالي لممارسة أية حالة من حالات التهرب.

9- من الضروري متابعة المشاكل التي يفرزها تطبيق التشريع والعمل على سد كل الثغرات التي تظهر أثناء التنفيذ.

10-الاعتناء بالثقافة الضريبية وحسن التعامل بين المكلفين ومصلحة الضرائب، وهذا يتطلب تدعيم الإدارات المكلفة بجباية الضرائب بأعداد كافية من العمال ذوي الكفاءة والنزاهة وتزويدها بما تحتاج من أجهزة ومعدات آلية متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقاة على عاتقها إذ إن مكافحة التهرب الضريبي تعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة.

11-يجب تفعيل دور إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية لتمكينها من فهم وتحديد وقياس ومعالجة المخاطر المختلفة وتقليلها إلى أدنى حد ممكن.

12-تساهم الحوكمة الضريبية في القضاء على الفساد بكل أنواعه عن طريق تدعيمها للإفصاح والشفافية، التي تزيل البيئة الخصبة للفساد وهي البيئة التي تتميز بالتكتم وانعدام الافصاح عن المعلومات ما يسمح بالقيام بالتلاعبات بكل سرية.

13-يجب تفعيل الرقابة غير المباشرة الذاتية كآلية من آليات الحوكمة الضريبية غير المباشرة كتنظيم السجلات، التدقيق الخارجي واستخدام المكلفين للمعايير المحاسبية.

14-ضرورة استخدام الأساليب الحديثة لقياس مدى التزام المكلفين وأسباب عدم الإلتزام ، مع وضع الآليات المناسبة للتعامل معها مثل نموذج هرم الالتزام المطبق في أستراليا، ونيوزيلندا بنجاح.

15-اشراك محاسبى و خبراء الضرائب فى مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية و تطوير مفهوم مهنتهم، مهنة تراعي الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، و يحتاج ذلك إلى اصدار خاص بتعديل بعض الاحكام القائمة على تنظيم المهنة و مدى سلطة و مسئولية المحاسب أو الخبير الضريبى.

وخلاصة القول: إن نجاح طرق مكافحة التهرب يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون.كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة

كضريبة لا يذهب عبثًا، وإنما يستخدم للإصلاح والتطور والتنمية هو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

*** النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي:**

عددت نتائج هذه الدراسة عدة محددات لسلوك الإلتزام الضريبي. حيث نجد النهج التقليدي المتبع لزيادة الالتزام الضريبي يعتمد على أداتين[1] من أدوات السياسة الضريبية التي يكثر استخدامها من قبل السلطات الضريبية والتي تؤدي بدورها إلى زيادة الإيرادات. نتائج الدراسة الحالية تشير إلى أن أثر كل من التدقيق الضريبي والغرامة معنوي وايجابي بشأن النوايا السلوكية (وبالتالي السلوك) ، وبالتالي فإن زيادة معدلات التدقيق أو العقوبات ستزيد من مستوى الإلتزام الضريبي لدافعي الضرائب. وعلى الرغم من أن أنشطة الإنفاذ التقليدية من خلال هذين الأداتين يمكن أن تدار بسهولة وتسيطر عليهما السلطات الضريبية، إلا أن هذا النهج لزيادة الإلتزام الضريبي يمكن أن يكون مكلف من جهة ومن جهة أخرى يعزز المواقف السلبية تجاه السلطات الضريبية.

وفي المقابل فإن نتائج هذه الدراسة أيضا تقدم الدعم لمجموعة كبيرة من الدراسات التي تقدم دليلا على أن العقوبات غير الرسمية (يشار إليها بالمعايير الشخصية) تلعب دور أساسي في زيادة مستويات الالتزام الضريبي، وهذا يشير إلى أن دافعي الضرائب الذين لديهم معايير شخصية إيجابية تجاه السلوك أكثر إلتزاما من دافعي الضرائب الذين لديهم معايير شخصية سلبية، والمعايير الشخصية تتمثل في القيم الأخلاقية، الشعور بالذنب، الشعور بالواجب الوطني. ولذلك يجب أن تتضمن استراتيجية تحسين الالتزام الضريبي الأخذ بعين الإعتبار هذا العنصر (المعيار الشخصي) بالإضافة إلى استراتيجية الإنفاذ التقليدية التي تتضمن العقوبات والتدقيق.

---

[1] التدقيق الضريبي والغرامة.

لذلك على مصلحة الضرائب التركيز بدرجة أقل على إنفاذ الامتثال من خلال فرض عقوبات رسمية (على سبيل المثال التدقيق والعقوبات) والتركيز أكثر على تنمية المعايير الشخصية لدافعي الضرائب نحو الالتزام الضريبي أي استخدام المعايير الشخصية (العقوبات غير الرسمية) مع العقوبات الرسمية في استراتيجية مصلحة الضرائب لإنفاذ القانون الضريبي. ويدعم هذه الحجة كل من Kirchler (2007) and Kornhauser (2007) واللذين يؤكدون أن المعايير الشخصية الإيجابية هي الدافع الأقوى نحو الإلتزام الضريبي أكثر من أدوات الإنفاذ الأخرى.

ومن ناحية المعايير الإجتماعية أو الأعراف الاجتماعية، معظم الدراسات ترى أن غالبية دافعي الضرائب تمتثل للقوانين الضريبية حتى ولو كانت أنشطة الإنفاذ منخفضة بسبب تأثير المعايير الإجتماعية. ونتائج هذه الدراسة تظهر أن المعايير الاجتماعية وجد أنها تؤثر تأثيرا كبيرا على نوايا الإمتثال للإلتزامات الضريبية.

لذلك إذا تصور المكلف بالضريبة أن مرجعيات مهمة بالنسبة إليه لا يمتثلون أو إذا كان دافعي الضرائب عامة لا يلتزمون ، فمن المرجح أن الامتثال الضريبي للمكلف يكون منخفض.

لذلك من بين أولويات الإدارة الضرائب تعزيز الجوانب الإيجابية للإلتزام الضريبي والتواصل مع دافعي الضرائب لتحفيزهم على الإمتثال وترسيخ فكرة أن الالتزام الضريبي هو المعيار الإجتماعي المقبول، لأنه إذا اعتقد دافع الضرائب أن غالبية الأفراد يمتثلون للقوانين الضريبية فإنه من المرجح أن دافع الضرائب يلتزم أيضا بالقوانين الضريبية، ومن ناحية أخرى إذا كان دافع الضرائب يعتقد أن غالبية دافعي الضرائب لا يمتثلون للقوانين الضريبية فإن هذا يعمل على تكوين نوايا سلوكية نحو عدم الإلتزام بالقانون الضريبي. كما أن الإتصالات السلبية بين دافعي الضرائب والذين يتهربون من دفع الضريبة قد يقلل من مستوى الإلتزام لدافعي الضرائب الذين كانوا يمتثلون للقوانين الضريبية سابقا. ويؤيد هذا الرأي Kornhauser (2007) الذي يرى أن تصورات إيجابية للمجتمع نحو سلوك الإلتزام الضريبي يعمل على تحفيز الإمتثال الطوعي. ومع ذلك لا ينبغي لمصلحة الضرائب أن تعزز الاعتقاد السائد بأن الإلتزام الضريبي هو السائد أو هو المعيار المقبول

اجتماعيا، بل يجب عليها أيضا إدارة المعلومات الخاصة بدافعي الضرائب الغير ملتزمين من أجل إعطاء نظرة بأن التهرب الضريبي يحدث عادة، وقد بذلت جهود من قبل بعض الدول في هذا الإطار من خلال نشر أسماء دافعي الضرائب المتهربين (استراتيجية الفضح). لكن رغم ذلك يحذر بعض الباحثين أن هذه الإستراتيجية قد يكون لها تأثيرات أخرى غير مقصودة، وأحد هذه التأثيرات هو وصول إشارة إلى دافعي الضرائب الآخرين بأن المعيار غير محترم من طرف الأغلبية (التهرب الضريبي منتشر بكثرة في المجتمع). بالرغم من ذلك فإنه لا أحد ينكر بأن هذه الإستراتيجية اتبعتها العديد من الدول واعتبرت شكل من أشكال العقوبات، إلا أنه مؤخرا بدأ التخلي عنها من قبل العديد من الدول وعلى سبيل المثال استراليا لم تعد تنشر أسماء المتهربين من الضرائب في التقرير السنوي لمكتب الإيرادات الأسترالي. وبذلك يمكن القول بأن نشر أسماء المخالفين للقوانين الضريبية قد يردع البعض عن التهرب الضريبي (على سبيل المثال المكلفين الذين يخافون تضييع سمعتهم في المجتمع)، وقد يؤدي إلى أثر غير مقصود وبذلك يؤدي إلى زيادة عدم الالتزام الضريبي.

كما أن استمرار مستويات عالية من التهرب الضريبي خلال فترات طويلة يشكل خطر على ثقة الجمهور في النظام الضريبي الضريبي وهناك خطر كبير لأن يصبح التهرب الضريبي أكثر انتشارا.

ب-الاقتراحات:

في ضوء النتائج التي توصل لها البحث نورد التوصيات التالية:

1- فيما يتعلق يتعلق بدعم إلتزام المكلفين الطوعي يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة تطوير الفكر الضريبي من خلال تغيير مصلحة الضرائب نظرتها للمكلفين باعتبارهم شركاء في إدارة المراحل الضريبية المختلفة، وليسوا مدينين فقط بمبلغ الضريبة.

- ضرورة استخدام الأساليب الحديثة لقياس مدى التزام المكلفين وأسباب عدم الإلتزام، مع وضع الآليات المناسبة للتعامل معها مثل نموذج الالتزام الضريبي المطبق في أستراليا، ونيوزيلندا بنجاح.

- ضرورة تطوير آليات مساعدة المكلفين على الالتزام الضريبي الطوعي، ومن أهمها توفير المعلومات الضريبية اللازمة للمكلفين، وتطوير خدمات الاستشارات الضريبية، وغيرها.

- ضرورة تخفيف أعباء الإلتزام على المكلفين بشتى مظاهرها، وحسن معاملتهم من قبل مفتشي الضرائب داخل وخارج مصلحة الضرائب.

- إطلاع المكلفين على نتائج العام الضريبي بشفافية ومصداقية مثل: الحصيلة الضريبية الفعلية ونسبتها لما تم تحديده في ربط الموازنة، وعدد حالات التهرب الضريبي وما نتج عنها من خسائر في الايرادات الضريبية، وأثر ذلك على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ونشر أسماء المتهربين وما تم اتخاذه من اجراءات حيالهم.

- إقرار نوع من الحوافز للمكلف الأمين في إقراره الضريبي وسجلاته ودفاتره، ونشر أسماء المتهربين وما تم اتخاذه حيالهم.

- تعزيز التعاون بين مصلحة الضرائب وخبراء ومستشاري الضرائب من خلال اشراكهم في الاعداد لتشريعات ضريبية جديدة أو إلغاء أو تعديل بعض موادها، مع وضع أسس ومعايير لاعتمادهم لدى المصلحة، والإهتمام بتدريبهم على تقديم الاستشارات الضريبية.

2- ضرورة التخلص تدريجيا من الأساليب التقليدية في إنجاز المهام الضريبية، والحد من التعامل المباشر للمكلفين مع مصلحة الضرائب والاعتماد بشكل كلي على الحواسب الآلية في المجالات الآتية:

أ- تخزين واسترجاع بيانات المكلفين.

ب- إعلان المكلفين بالنماذج الضريبية المختلفة.

ت- تقديم التصريحات الضريبية إلكترونيا.

ث- إمساك الحسابات الإلكترونية.

3-توجيه المزيد من المجهودات البحثية في استكشاف وسائل وطرق التحكم في المخاطر الضريبية.

4-توجيه المزيد من الموارد (المالية و البشرية) داخل الإدارة الضريبية لتطوير أدوات إدارة مخاطر عدم الالتزام الضريبي على إختلاف أنواعها.

5-العمل على تطوير الإدارة الضريبية بما تحتاجه من إمكانيات مادية وبشرية ممكنة وبما يسمح به واقع القدرات العامة مع محاولة مجارات التطور التكنولوجي والإداري في المعاملة الضريبية.

6-بهدف نشر الوعي الضريبي وترسيخه لدى المجتمع لا بد من العمل على إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية، والاستعانة بكافة الوسائل السمعية والبصرية لنشر الوعي الضريبي وإقامة مكاتب للإرشاد الضريبي.

7-نشر التقارير الدورية والسنوية عن اجمالي الايرادات الضريبية وأوجه انفاقها وبذلك يمكن للمجتمع الإطلاع عليها وبالتالي تحفيزه لعدم التهرب من دفع الضريبة.

8-ضرورة إجراء مراجعة شاملة لنظام الجزاءات التي تضمنتها تشريعات الضرائب بإتجاه تغطية كافة أنواع المخالفات التي يمكن أن يلجأ إليها المكلفون وضمان التوازن فيما بينها وفقا لمستوى الضرر الذي يمكن أن ينجم عنها مع ضرورة الاستفادة من تجارب النظم الضريبية المتطورة في العالم في هذا المجال.

9-إنشاء مجموعات بحث أو مخابر بحث لدراسة تفعيل آليات الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية.

10-مراجعة كافة النصوص و القوانين و التشريعات الضريبية، بما يتناسب مع التغيرات في الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية، مع الاخذ بالاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية و خاصة العدالة الضريبية مراعاة للظروف الاقتصادية و الاجتماعية للمكلفين، و مدى وضوح النصوص القانونية بوجود أحكام قانونية تلزم المكلفين بالتسجيل لدى الادارة الضريبية لمنع و

تقليل حدوث ظاهرة التهرب الضريبى، لتأمين الحصول على الايرادات الازمة لتمويل موازنة الدولة.

11-الاستفادة من تجارب البلدان الناجحة في مكافحة التهرب الضريبي.

12-استحداث أجهزة الادارة الضريبية وعصرنتها، بالإضافة إلى القيام بإصلاح شامل لهذه الادارة وفق معايير دولية متعلقة بالأداء الضريبي.

13- العمل على تبسيط الاجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.

14-تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه حتى يتسنى فهمه وهذا ما يؤدي إلى احترامه.

15-زيادة فعالية مكافحة التهرب من خلال توفر إرادة سياسية قوية وتطبيق عقوبات صارمة.

16-إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن الرشوة والفساد.

17-عقد اتفاقيات دولية متعلقة بمكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساهم في تبادل المعلومات المتعلقة بالكشف عن الوضعية المالية للمكلف.

18-نظرا لأهمية موضوع الالتزام الضريبي وحيويته بكونه يتعلق بمورد مهم من موارد الخزينة العامة، يوصي الباحث أيضا بزيادة البحوث في هذا المجال وتجديدها من فترة إلى أخرى لتكون مواكبة لتطورات القوانين والمجتمع.

وأخيرا ما يمكن قوله هو أن سلوك الالتزام الضريبي يعتبر أكبر تحد بالنسبة للسلطات الضريبية، صناع القرار والباحثين على الرغم من الكم الكبير من الدراسات التي أجريت في هذا المجال. ومع ذلك كما أشار McKerchar (2003) يمكن إجراء تقدم في فهم تعقيد سلوك الإلتزام الضريبي من خلال معالجة الجوانب المختلفة لمشكلة الامتثال الضريبي وتطبيق منهجيات مختلفة. وردا على ذلك طبقت الدراسة الحالية النظريات والمقاربات المنهجية التي استخدمت بنجاح في البحوث السلوكية، كما يرجو الباحث أن تكون الدراسة الحالية قد قدمت مساهمة اضافية من خلال تقديم رؤى إضافية عن محددات النوايا السلوكية وسلوك الإلتزام الضريبي.

المـــراجـــــــع:

أولا: المراجع باللغة العربية:

- الكتب:

1- أحمد البطريق وعبد العزيز السوداني، البناء الضريبي- مدخل تحليل النظم-، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، 1995.

2- أسامه عزمي سلام و شقيري نوري موسى ، إدارة الخطر والتأمين، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان ، 2007.

3- البطريق يونس أحمد ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

4- السيد أحمد عبد الخالق ، مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية ، دار برلين للطباعة، مصر، 2005.

5- المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأسالب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية،مصر، 2010.

6- أنور محمد الشرقاوي، التعلم نظريات وتطبيقات، مكتبة الأنجلو مصرية، مصر ،2012.

7- حامد سوادي عطية، دليل الباحث في الادارة والتنظيم، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1993.

8- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

9- حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 1998.

10- حنان عبد الحميد العناني، الطفل والأسرة والمجتمع،الطبعة الأولى، دار صفار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

11- دنيس كوش ترجمة: منير السعيداني، مفهوم الثقافة في العلوم الاجتماعية ، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، لبنان، 2007.

12- رابح رتيب، الممول وادارة الضريبة، دار النهضة العربية، مصر، 1991.

13- ربحي عليان و عثمان غنيم، مناهج وأساليب البحث العلمي النظرية والتطبيق، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2000.

14- رمضان صديق، الإدارة الحديثة، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، 2006.

15- زيدان عبد الباقي، قواعد البحث الاجتماعي، الطبعة الثانية، مطبعة السعادة، 1998.

16- سرور أحمد فتحي ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1990.

17- سيد محمد خير الله ،ممدوح عبد المنعم الكيالي،سيكولوجية التعلم،دار النهضة العربية،بيروت، 1983.

18- صادق آمال وأبو حطب فؤاد، مناهج البحث وطرق التحليل الاحصائي، الأنجلو المصرية، القاهرة، 1991.

19- طارق عبد العال حماد ، إدارة المخاطر ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007.

20- عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1983.

21- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، مصر،2006.

22- عبد الحميد محمد، البحث العلمي في تكنولوجيا التعليم، الطبعة الأولى، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 2005.

23- عبد السلام الدويبي، التمهيد في علم النفس الاجتماعي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة الفتح إدارة المطبوعات والنشر، ليبيا، 1998.

24- عبد الواحد السيد عطية ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ،دار النهضة العربية، القاهرة ، 2000.

25- عبيدات محمد وآخرون، منهجية البحث العلمي-القواعد والمراحل والتطبيقات- ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.

26- علي السيد الصاوي، نظرية الثقافة، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 1997.

27- فاروق عبده فليه وآخرون، السلوك التنظيمي في إدارة المؤسسات التعليمية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، مصر ، بدون سنة نشر.

28- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر ، 2008.

29- ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.

30- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة: الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.

31- وليد أحمد جابر، طرق التدريس العامة تخطيطها وتطبيقاتها التربوية،الطبعة الثانية، دار الفكر، عمان،2005.

- **الدوريات والمجلات والتقارير:**

32- أمين السيد أحمد لطفي، قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة – دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر- ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثاني، 1991.

33- إبراهيم العدي وحسين عبد الله، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد35 ، العدد5، 2013.

34- إبراهيم العدي،أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي –دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول، 2015.

35- أحمد جمال الدين موسي، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 18، 1995.

36- أحمد يوسف العبيدي، دور بعض المتغيرات الشخصية وأبعاد شدة الموقف الأخلاقي في عملية صنع القرار الأخلاقي لطلبة المحاسبة في ليبيا، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، المجلد الأول، العدد الثاني، ليبيا، 2012.

37- البلوشي سليمان و الرواحي ناصر، معتقدات معلمي التربية البدنية والعلوم في سلطنة عمان حول التعلم التعاوني باستخدام نظرية السلوك المخطط، المجلة التربوية، المجلد السادس والعشرون، العدد 101، الجزء الأول، عمان، 2011.

38- الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد :12، العدد الثاني، 2000.

39- السامرائي يسرى مهدي حسن ، العبيدي زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد:4 ، العدد:9، 2012.

40- بلعزوز بن علي، إستراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، العدد 7، الجزائر، 2009-2010.

41- تيغزة أمحمد بوزيان، اختبار البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحى التحليل والتحقق، بحث علمي محكم، قسم علم النفس، كلية التربية ، جامعة الملك سعود، الرياض: السعودية، 2011.

42- حنا نعيم فهيم ، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكادمية السادات للعلوم الادارية، القاهرة، 1997.

43- خلود هادي عبود الربيعي و أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، 2013.

44- سناء مسوده و هانى الخوالده، دور قانون ضريبة الدخل الأردني في الحد من التهرب الضريبي من وجهتي نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وأعضاء جمعية خبراء ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد 2، 2015.

45- صباح حسن مجبل و خضير مجيد علاوي، أثر ادراك قواعد الضريبة الأساسية على اجراءات التحاسب الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الخامس،العدد 01، 2015.

46- ضرار الماحي العبيد أحمد، أنواع المخاطر التي تواجه المالية الإسلامية وكيفية إدارتها، ندوة بنك السودان المركزي فرع ودمني"المخاطر التي تواجه المالية الإسلامية وكيفية معالجتها"، السودان، 2011.

47- عامر علي حسين العطوي، الهام ناظم الشيباني، دور الدعم والثقة القيادية في بناء الالتزام التنظيمي للعاملين، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد الثالث ، 2010.

48- عباس محمد حسين سعيد، تأثير نظرية السلوك المخطط في الأداء التنظيمي عبر مشاركة المعرفة –بحث استطلاعي لأراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية المأمون الجامعة–، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 7، العدد 13، 2015.

49- عزالدين بشقة، تحليل نقدي للصفة التنبؤية والسببية وقابلية الدحض لنظريتي العلاقة بين الإتجاه والسلوك: نظرية السلوك المعقول ونظرية السلوك المخطط، مجلة علوم الإنسان والمجتمع، العدد: 14، 2015.

50- فاطمة ابراهيم خلف، السياسة المالية والفساد الاداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة 1980-2008، مجلة جامعة الأنبار الاقتصادية والإدارية، المجلد4 ، العدد 7، 2011.

51- قاسم علوان سعيد، سهاد عادل أحمد، الفساد الاداري (المفهوم-الأسباب-الآثار-وسائل المكافحة) ، مجلة الدراسات التاريخية والحضارية، المجلد 6، العدد 18، 2014.

52- لونيس علي، العوامل الاجتماعية والثقافية وعلاقتها بتغير اتجاه سلوك المستهلك الجزائري – دراسة حالة ميدانية بسطيف-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في علم النفس العمل والتنظيم، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، 2007.

53- محمد عباس بدوي، دراسة تحليلية لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية ودورها في التأثير على الإلتزام الضريبي للممولين، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 640، مصر ، 2011.

54- محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعاييره، مجلة المستقبل العربي ، العدد 309، بيروت ، 2004.

55- مصطفى عبد الحسين علي المنصوري، مدى موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد 01، 2015.

56- مفيد ذنون يونس، تأثير الفساد على الأداء الاقتصادي للحكومة، مجلة تنمية الرافدين بكلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 101، 2010.

57- مهند محمد موسى العبيني و عبد الرحمن محمد عبد الرحمن ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 44، العراق، 2015.

58- مهند محمد موسى العبيني وآخرون ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 44 ، 2015.

59- هناء جاسم محمد العسكري، دور الثقافة التنظيمية في تعزيز التشارك المعرفي لدى أعضاء الهيئة التدريسية دراسة تطبيقية في كلية الادارة والاقتصاد، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 6، 2013.

60- وليد أحمد علي، دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2009.

- الأطروحات والمذكرات:

61- أحمد بن عبد الرحمن القضيب، بناء نموذج لاستخدام التقنيات الحديثة في مجال مكافحة جرائم تهريب المخدرات في المملكة العربية السعودية، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2010.

62- بيان سعيد علي أبو شعبان، العوامل المؤثرة على نظام الالتزام الضريبي الطوعي في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة الضريبية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013.

63- تركي بن عبد الرحمن المويشير ، بناء نموذج أمني لمكافحة الجرائم المعلوماتية وقياس فاعليته، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2009 .

64- حمد بن سليمان البدران، إدراك العدالة التنظيمية وعلاقته بالثقة لدى العاملين في المنظمات الأمنية، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض ، 2010.

65- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر،2013 .

66- سلامة عبد الرحيم عوض عيسى، النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007.

67- صالح بن سعد بن ناصر المقبل ، بناء نموذج لمهارات التحقيق الاستدلالي في جرائم الابتزاز الإلكتروني، أطروحة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، السعودية، 2015.

68- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد،المنازعة الضريبة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس، بلا تاريخ.

69- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، الجزائر ، 2002.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

- *Les Ouvrages :*

70- Ken Devos, Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour, Springer Dordrecht Heidelberg London New York, 2014.
71- Pamela M.Cole and Patricia Z.Tan, Emotion Socialization from a Cultural Perspective,Handbook of Socialization, The Guilford Press New York, USA, 2007.
72- Schumacker, E., Lomax G., A Beginners Guide to Structural Equation Modeling, Second Edition, Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey,2004.

- ***Les Articles et les priodiques:***

73- Ajzen Icek & Madden Thomas, Prediction of goal-directed behavior: attitudes, intentions, and perceived behavioral control, journal of experimental social psychology 22, 453-474.
74- Ali, M. M., Cecil H. W. and Knoblett J. A, "The Effects of Tax Rates and Enforcement Policies on Taxpayer Compliance: A Study of Self-Employed Taxpayers", Atlantic Economic Journal, Vol. 29, 2001.
75- Allingham, m.g., Sandmo, a, a, « Income tax evasion: a theoretical analysis » , Journal of Public Economics, 1972.
76- Andreoni, J, Erard, B., and Feinstein, J.Tax compliance. Journal of Economic Literature, 36, 818-60,1998, P :818.
77- Azizul Islam, Issues in Tax Reform, Asia Pacific Devlopment Journal, Vol.8, N°01, 2001.
78- Bazart Cécile. Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables administration fiscale. Revue française d'économie, Volume 16 N°4, 2002.
79- Bergman, M. Criminal law and tax compliance in Argentina: Testing the limits of deterrence. International Journal of the Sociology of Law, 26, 1998
80- Bernasconi Michele, Tax evasion and orders of risk aversion, Journal of Public Economics 67, PP: 123–134, 1998.
81- Bird, Richard M.& Casanegra de Jantscher, Milka, Improving Tax Administration in Developing Countries, International Monetary Fund, USA, 1992.
82- Bobek et al., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, Journal of Business Ethics 115:451–468,2013.
83- Bobek, D., R. Roberts, & J. Sweeney,The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. Journal of Business Ethics 64(6): 49-64,2007.

84- Chan, C.W., Troutman, C.T., and O'Bryan, D., An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from United States and Hong Kong. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 9(2), 83 –103,2000.
85- Chiarini, B., Marzano, E. and Schneider, F., Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy, IZA Discussion Paper, No. 3447, 2008.
86- Clifford G. Machogu , Jairus B. Amayi, The effect of taxpayer education on voluntary tax compliance, among smes in mwanza city-tanzania, Vol.2, No. 8,2013.
87- Clotfelter, C. T., Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns, The Review of Economics and Statistics, LXV (3), 1983.
88- Eisenhauer, J.G, Ethical preferences, risk aversion, and taxpayer behaviour, The Journal of Socio-Economics, 37,2008.
89- European Commission (EC), Compliance Risk Management. Guide for Tax Administrations. Fiscalis Risk Management Platform Group,2010.
90- Evans, C., Carlon, S., and Massey, D. Record keeping practices and tax compliance of SMEs. eJournal of Tax Research, 3(2),2005.
91- Fjeldstad, O. H. and Semboja, J,"Why People Pay Taxes: The Case of the Development Levy in Tanzania", World Development, Vol. 29,2001.
92- Hasseldine, J., and Li, Z., More tax evasion research required in new millennium Crime, Law and Social Change, 31 (1),1999.
93- James O. Alabede, An Exploratory Analysis of Individual Taxpayers' Compliance Behaviour in Nigeria: a Study of Demographic Differences and Impact, International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 2, No. 2 ,2014.
94- James, S., and Alley, C., Tax Compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, 2(2),27-42, 2004.
95- Kamdar, N., Information Reporting and Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data, Atlantic Economic Journal, Vol. 23 (4), 278-92,1995.
96- Karadag Engin, Basic Features of SEM and Path analysis with its place and importance in educational research methodology, Bulgarian Journal of Science and Education Policy (BJSEP), Vol.6, No1, pp: 194-212 ,2012.
97- Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I., Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology, 2008.
98- Kucher, M. and Götte, L., "Trust Me. An Empirical Analysis of Taxpayer Honesty". Finanzarchiv, Vol. 55, 1998.

99- Lectures on Public Finance Part2_Chap7, 2014 version, this chapter draws entirely from: Hindriks, J. and Myles G. D. (2006). "Intermediate Public Economics", Cambridge, MA: MIT Press. Electronic copy available at: http://www.ic.keio.ac.jp/en/download/jjwbgsp/description/F7_Tax%20Compliance%20and%20Evasion.pdf
100- Luigi Alberto Franzoni, Tax compliance, Encyclopedia of Law and Economics, University of Bologna, Italy, (2008). Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1271168
101- Milliron, V., "A Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity", Journal of Accounting Research, Vol.23(2),1985.
102- Milliron,V. and Toy, G. R., "Tax Compliance: An Investigation of Key Features", The Journal of the American Taxation Association, Vol.41,1988.
103- Mohd Rizal Palil and Ahmad Fariq Mustapha, The Evolution and Concept of Tax Compliance in Asia and Europe, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 5(11): 557-563, 2011.
104- Nicoleta Barbuţa-Mişu (2011), A Review of Factors for Tax Compliance, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati,2011.
105- OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. A Guidance Note for Centre for Tax Policy and Administration, October 2004.
106- OECD, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, Information Note Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments, March, 2009.
107- Onu Diana et al, Social Norms and Tax Compliance,Tax administration Research centre,2014.
108- Patrick A.Imam and Davina F Jacobs, Effet of Corruption on Tax Revenues in The Middle East, IMF Working Paper N° 270, Institute and Fiscal Affairs Department, Novembre 2007.
109- Peggy D. Jimenez, Tax compliance in a social setting: the influence of norms, perceptions of fairness, and trust in government on taxpayer compliance, PhD Thesis, university of north texas, 2013.
110- Pommerehne, W. and Weck-Hannemann, H., "Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland", Public Choice, Vol. 88,1996.
111- Randall S- Jones, Tax Reform in Korea, A Puplications of the Korea Economic Institute and Korea Institute for International Economic Policy,Vol 25, 2009.

112- Richardson, G., The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17(2), 67-78,2008.
113- Sandmo Agnar, The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, National Tax Journal,Vol. 58, No. 4, pp. 643-663,2005.
114- Sapiei Noor Sharoja et al., Determinants of tax compliance behaviour of corporate taxpayers in Malaysia, eJournal of Tax Research, vol 12, no. 2, pp. 383-409,2014.
115- Simon James, Tax Simplification Is Not A Simple Issue, The Reasons For Difficulty And A Possible Strategy, University of Exeter, UK, Discussion Papers in Management, Paper number 07/18, ISSN 1472-2939, 2007.
116- Song, Y. and Yarbrough, T. E, 'Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", Public Administration Review, Vol. 38(5), 1978.
117- Song, Y.D., and Yarbrough, T.E., Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey, Public Administration Review, 38(5), 442-452, 1978.
118- Spicer Michael, Becker, Fiscal Inequity&Taxenasion: Au Experimental, Approach, National Tax journal, Vol. 33,1989.
119- The World Bank Prem Note, Computerization Tax and Customs Administrations, Povrty Reduction and Economic management, N°44, Prepared for World Bank Staff, Octobre 2000.
120- The World Bank Prem Notes, Anti-Corruption Strategy for Revenue Administration, N°33, October 1999.
121- Tsakumis, G. T., Curatola, A. P., & Porcano, T. M., The relation between national cultural dimensions and tax evasion. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16,131-147, 2007.
122- Witte, A. D., and Woodbury, D. F, "The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax", National Tax Journal, Vol. 38, 1985.
123- Yitzhaki, S., A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol. 3, 201-202,1974.

- ***<u>Les Mémoires et thèses :</u>***

124- Lassoued Rim, How Trust in the Food System and in Brands Builds Consumer Confidence in Credence Attributes: A Structural Equation Model, A thesis Submitted to the College of Graduate Studies and Research In Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of Doctor of Philosophy In the Department of Bioresource Policy, Business and Economics University of Saskatchewan Saskatoon, 2014.

125- LUU Anh-Duc, Analyse Stratégique et impacts de performance des sites web dans l'hôtellerie française indépendante, En vue de l'obtention du Doctorat de l'université de Toulouse ès science de gestion, Université Toulouze 1 Capitole, 2012.
126- Mohani Abdul, Personal income tax non-compliance in Malaysia, PhD thesis. Victoria University: Melbourne, Australia,2001.
127- Mohd Rizal Palil, Tax knowledge and tax compliance determinants in Self-Assessment System in Malaysia, A thesis submitted to the University of Birmingham for the degree of Doctor of Philosophy, The University of Birmingham, 2010.
128- Natrah Saad, Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation in the University of Canterbury, 2011.
129- Nazura Mohamed Sayuti, Antecedents of supply chain relationships between mncs and smes in agile environment, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy from the Royal Melbourne Institute of Technology,2013.
130- Peggy D. Jimenez, Tax compliance in a social setting: the influence of norms, perceptions of fairness, and trust in government on taxpayer compliance, Dissertation Prepared for the Degree of Doctor of Philosophy, University of North Texas, 2013.
131- Sean Christopher Turner, Essays on crime and tax evasion, A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in the Andrew Young School of Policy Studies of Georgia State University ,2010.
132- Smart Martha, The Application of the theory of planned behaviour and structural equation modelling in tax compliance behaviour: a new zealand study, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation Department of Accounting and Information Systems at the University of Canterbury, 2012.
133- Suhaila Abdul Hamid, Tax Compliance Behaviour of Tax Agents: A Comparative Study of Malaysia and New Zealand, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Taxation in the University of Canterbury, 2013.
134- Wencui Zhang, A Structural equation modeling approach to factors that influence farmers' behaviour and behavioural intentions towards water policy changes, A Thesis Submitted to the School of Graduate Studies of the University of Lethbridge in Partial Fulfilment of the Requirements for the Degree Doctor of philosophy, Canada, 2014.

الملاحـــــــق

الملحق رقم (01): استبانة الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تحية طيبة وبعد؛

تم إعداد هذه الاستبانة في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية من أجل معرفة نظرة المكلف تجاه الضريبة والإدارة الضريبية.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانة بدقة ، حيث أن صحة نتائج الإستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم وموضوعية رأيكم، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستبانة اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها. علما بأن المعلومات الواردة في هذه الاستبانة ستعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

هذا ويتقدم الباحث بشكركم سلفا على حسن تعاونكم معه وتفضلكم بالوقت اللازم للإجابة على قائمة الأسئلة بدقة وبموضوعية، بما يساعد على الوصول إلى نتائج مضبوطة تخدم البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

المحور الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس:

ذكر		أنثى	

2- العمر:

أقل من 30 سنة		31-40 سنة	
41-50 سنة		51 سنة فأكثر	

3- الحالة العائلية

متزوج		أعزب		مطلق	

4- المستوى التعليمي

بدون مستوى		مستوى ابتدائي		مستوى متوسط	
مستوى ثانوي		مستوى جامعي			

5- عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات		من 5 سنوات إلى 10 سنوات	
من 11 سنة إلى 15 سنة		أكثر من 15 سنة	

المحور الثاني:

- يرجى تحديد درجة موافقتك أو عدم موافقك على العبارات أدناه بوضع دائرة حول الرقم الذي يعبر عن رأيك.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعمل الادارة الضريبية بجهد كبير لمساعدة دافعي الضرائب على فهم القوانين والأنظمة الضريبية.	1	2	3	4	5
02	تستخدم الادارة الضريبية مختلف وسائل الاعلام لنشر الوعي الضريبي.	1	2	3	4	5
03	موظفو الضرائب متعاونين في الرد على الاستفسارات الضريبية.	1	2	3	4	5
04	تعتمد الإدارة الضريبية على تقنيات متطورة من أجل الوقوف ضد الغش الضريبي.	1	2	3	4	5
05	تسهر الإدارة الضريبية على تطبيق أحكام القانون الضريبي دون الإخلال بالعدالة بين المكلفين.	1	2	3	4	5
06	أعتقد أن موظفي الإدارة الضريبية خبراء في التعامل مع دافعي الضرائب.	1	2	3	4	5
07	الحكومة تطبق سياسات ضريبية بطريقة عادلة.					
08	القانون الضريبي لا يعامل الجميع بعدالة لذا أنا أقوم بإصلاح الوضع من خلال عدم التصريح بمعلومات صحيحة.	1	2	3	4	5
09	أدفع نفس قيمة الضرائب مع المكلفين الذين لهم نفس الدخل.	1	2	3	4	5
10	الادارات الضريبية تعامل جميع المكلفين بصفة عادلة سواء الغني أو الفقير ، كل واحد معرض لنفس القوانين والعقوبات ولا يوجد أي فرق في المعاملة بين الغني والفقير .	1	2	3	4	5
11	أقوم بتعبئة التصريح الضريبي خوفا من التعرض للعقوبات.	1	2	3	4	5
12	أقوم بسداد الضريبة في الوقت المحدد لتجنب العقوبات.	1	2	3	4	5
13	إذا اكتشف عدم التصريح بالدخل الحقيقي أعتقد بأن السلطة الضريبية متسامحة تجاه هذا التعدي واحتمال	1	2	3	4	5

	كبير سوف يتم هذا بدون عقوبة.					
14	العقوبات الضريبية يمكن تحملها لذلك يمكنني إعطاء معلومات غير كاملة عند تعبئة التصريح الضريبي.	1	2	3	4	5
15	أعتقد بأن أعضاء الحكومة أو السياسيين فاسدين.	1	2	3	4	5
16	أظن بأن الرشوة منتشرة بكثرة في الادارة الضريبية .	1	2	3	4	5
17	موظفو الإدارة الضريبية يتمتعون بالنزاهة والشفافية.	1	2	3	4	5
18	موظفو الادارة الضريبية يقومون بابتزاز المكلفين من خلال تضخيم ضرائبهم حتى يتحصلون على رشوة.	1	2	3	4	5
19	أعتقد بأن أغلب دافعي الضرائب يقومون بدفع الرشوة من أجل تخفيض أو تجنب دفع الضريبة.	1	2	3	4	5
20	نظام الضريبة على الدخل هو طريقة شرعية للحكومة لجمع المداخيل لتسيير الاقتصاد.	1	2	3	4	5
21	مثل المخالفات الاجرامية الأخرى أعتقد بأن الأشخاص يمكن لهم أن يحاكموا في حالة عدم خضوعهم لقانون الضريبة على الدخل.	1	2	3	4	5
22	أعرف العديد من الطرق التي يمكن بها التهرب من دفع الضريبة.	1	2	3	4	5
23	لدي فكرة عن كل الخصومات والتخفيضات التي يمكن أن أطالب بها كدافع ضريبة عند ملئ نموذج التصريح الضريبي الخاص بي.	1	2	3	4	5
24	أعرف عقوبة عدم التصريح بالدخل لمصلحة الضرائب.	1	2	3	4	5
25	أقوم بملء نموذج التصريح الضريبي بنفسي.	1	2	3	4	5
26	إجراءات تعاملك مع الإدارة الضريبية معقدة جدا.	1	2	3	4	5
27	المصطلحات المستخدمة في المطبوعات الضريبية (مثل الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة) وفي نموذج التصريح الضريبي تعتبر صعبة الفهم بالنسبة للأشخاص مثلي.	1	2	3	4	5
28	القواعد المتعلقة بضريبة الدخل الفردي غير واضحة.	1	2	3	4	5
29	أحتاج في معظم الوقت الرجوع إلى الآخرين للمساعدة على التعامل مع مواضيع الضريبة.	1	2	3	4	5
30	أبذل جهدا كبيرا في فهم الشروحات في الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة..	1	2	3	4	5
31	أظن بأن نسبة الضريبة الحالية على الدخل الفردي مرتفعة مقارنة بنوعية الخدمات التي أتلقاها من طرف الحكومة.	1	2	3	4	5
32	ارتفاع معدل الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.	1	2	3	4	5
33	إذا كانت لدي فرصة فإنني سأقوم بعدم التصريح بدخلي الحقيقي.	1	2	3	4	5
34	عدد الفرص المتاحة أمامي من أجل عدم التصريح بدخلي الحقيقي كثيرة ومتنوعة.	1	2	3	4	5
35	إذا واجهت أي ضائقة مالية، سيكون من السهل بالنسبة لي تبرير عدم تصريحي بالدخل الحقيقي.	1	2	3	4	5
36	عدد المرات التي أواجه فيها ضائقة مالية وتتطلب مني عدم التصريح بدخلي الحقيقي كثيرة.	1	2	3	4	5
37	أظن أنني أدفع ضرائب أكثر مقارنة مع ما أتلقاه من خدمات حكومية (رعاية صحية، هياكل قاعدية...)	1	2	3	4	5
38	الحكومة تبذر الكثير من المال.	1	2	3	4	5
39	الحكومة تصرف مبالغ غير معقولة على الأمور غير الضرورية (كالاحتفالات ...).	1	2	3	4	5
40	الاستعانة بالمحاسب يضمن لي المطالبة الكاملة بحقوقي.	1	2	3	4	5
41	عند الاستعانة بالمحاسب أتحصل على استشارات جيدة.	1	2	3	4	5
42	الاستعانة بالمحاسب يضمن لي عدم الخضوع للتدقيق.	1	2	3	4	5
43	مسؤولية كل فرد سداد الضريبة الصحيحة في الوقت المحدد.	1	2	3	4	5
44	الغش في الضرائب هو خطأ من الناحية الأخلاقية مهما كان حجم المبلغ.	1	2	3	4	5

45	إذا تماديت في الغش الضريبي أحس بأني مذنب.	1	2	3	4	5
46	أظن أنه من المقبول تقديم هدايا بمبالغ قليلة لتجنب دفع الضرائب.	1	2	3	4	5
47	من المقبول اجتماعيا تجنب دفع الضرائب بأي وسيلة ممكنة.	1	2	3	4	5
48	يقوم أغلب دافعي الضرائب بفعل أي شيء لتجنب دفع الضرائب.	1	2	3	4	5
49	رأي الآخرين مهم بالنسبة لي لذا أقوم بسداد الضريبة الصحيحة حتى لا يقال عني متهربا.	1	2	3	4	5
50	أغلب دافعي الضرائب يعتقدون أنه من غير الأخلاق لأي شخص أن يغش في الضرائب.	1	2	3	4	5
51	أغلب دافعي الضرائب يوافقوا ويقومون بدعم الغش الضريبي.	1	2	3	4	5
52	الغش الضريبي واسع الانتشار بين المكلفين.	1	2	3	4	5
53	الكثير من دافعي الضرائب يدفعون هدايا بأقساط صغيرة لخفض المداخيل الخاضعة للضريبة.	1	2	3	4	5
54	أغلب دافعي الضرائب لا يدفعون المستحقات الضريبية.	1	2	3	4	5
55	أغلب دافعي الضرائب لا يصرحون بجميع مداخيلهم لمصلحة الضرائب.	1	2	3	4	5
56	حسب معرفتي هناك احتمال كبير لخضوع دافع الضرائب لعملية التدقيق.	1	2	3	4	5
57	من الصعب على مصلحة الضر ائب اكتشاف الذين لا يدفعون الضريبة أو يدفعون ضريبة أقل مما هو مطلوب.	1	2	3	4	5
58	أقوم بالتصريح بالدخل الحقيقي لمصلحة الضرائب لإدراكي بإمكانية كشف أي تلاعب من خلال التدقيق.	1	2	3	4	5
59	احتفظ بالسجلات المحاسبية والفواتير للمدة القانونية نظرا لإمكانية تدقيقها.	1	2	3	4	5

المحور الثالث:

في سنة 2005 قام السيد "سليم" بإنشاء مؤسسة، وهو حاليا يشغل منصب مسير فيها. ويعتبر السيد "سليم" دافع ضرائب شريف (نزيه) حيث كان يقوم بملئ نموذج التصريح الضريبي في كل السنوات الماضية بكل صدق ودقة. إلا أنه في سنة 2016 صادف الحالات التالية:

الحالة 01: يدفع السيد "سليم" أموال معتبرة من الضرائب، إلا أنه مؤخرا لاحظ بأن الحكومة تبذر الكثير من الأموال في إطار الانفاق الحكومي من خلال تنظيم العديد من الحفلات حيث قامت بإستدعاء فنانين أجانب مقابل مبالغ ضخمة ، كما أنه تم مضاعفة المنحة الخاصة بأعضاء البرلمان، وفي نفس الوقت تقترح الحكومة فرض رسوم جديدة على خدمة الحد الأدنى للعلاج وزيادة مصاريف التدريس وكذلك زيادة أسعار الوقود.

- إذا كنت في نفس حالته هل التصور الخاص بك حول نفقات الحكومة يدفعك لأن تكون دافع ضرائب غير شريف؟

نعم ☐ لا ☐

- ما هو احتمال محافظتك على نزاهتك؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 02: مؤخرا تعرضت مؤسسة السيد "سليم" لمشاكل مما جعل مداخيلها تنخفض، وهذا بدوره أثر على الوضعية المالية للسيد "سليم". حيث استطاع في السنوات الماضية أن يدفع بسهولة ما بين 80.000 دج إلى 120.000 دج كضريبة على الدخل سنويا، غير أنه في تقييم هذا العام لسنة 2016 ، ونظرا للصعوبات المالية لم يقم بملئ نموذج التصريح الضريبي بصفة دقيقة وصحيحة وذلك بتخفيض التصريح بالمدخول وبذلك قام بدفع 40.000 دج كضريبة على الدخل وبإتباع هذه الطريقة استطاع تعويض الدخل المنخفض الذي عانى منه طول السنة عن طريق تخفيض الضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تؤثر وضعيتك المالية على قرار التصريح بالدخل؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال ملئ نموذج التصريح الضريبي بصفة غير دقيقة وغير صحيحة إذا كانت وضعيتك المالية صعبة؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 03: نظرا لعدم تعرض السيد "سليم" للرقابة من طرف مصلحة الضرائب خلال السنوات الماضية، قرر في سنة 2016 التصريح بجزء من دخله الحقيقي (أي لم يصرح بجزء من الدخل الحقيقي)، ومن خلال هذا الإجراء وفر ما قيمته 150.000 دج من اجمالي الضريبة المستحقة.

- إذا كنت في نفس حالته هل احتمال خضوعك للتدقيق يؤثر على قرار عدم التصريح بالدخل الحقيقي؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال أن يؤثر احتمال خضوعك للتدقيق على قرار عدم التصريح بالدخل الحقيقي في تقييم سنة 2016؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 04: السيد "سليم" خارج إطار العمل يصمم برامج إعلام آلي لكسب أموال إضافية. وخلال هذه السنة تحصل على 300.000 دج كمداخيل من هذا العمل في شكل سيولة حيث لا توجد أية وثيقة تثبت هذا المدخول. السيد "سليم" واع بأن الـ 300.000 دج تمثل مدخول خاضع للضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بالمدخول الاضافي (300.000 دج)؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال عدم تصريحك لمصلحة الضرائب بالدخل الاضافي؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 05: السيد "سليم" يملك مسكن إضافي، قرر في بداية السنة القيام بعملية كرائه، حيث تحصل من خلال هذه العملية على دخل في شكل سيولة قدره 250.000 دج وهو يعي بأن هذا الدخل خاضع للضريبة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بهذا المدخول (250.000 دج)؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال عدم تصريحك لمصلحة الضرائب بهذا المدخول (250.000 دج)؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

الحالة 06: علما أن القانون الضريبي يسمح للأفراد خصم مصاريف السيارة المستخدمة في نشاطهم ولا يسمح بخصم مصاريف السيارة ذات الاستعمال الشخصي. السيد "سليم" يملك سيارة يستخدمها في إطار نشاط المؤسسة وفي بعض الحالات يستخدمها في أموره الشخصية. قدر السيد "سليم" بأنه استخدم السيارة بنسبة 60% من إجمالي استعمال السيارة خلال هذه السنة في إطار نشاط المؤسسة.

- إذا كنت في نفس حالته هل تصرح لمصلحة الضرائب بأنك استخدمت السيارة بنسبة 40% لأمورك الشخصية؟

نعم		لا	

- ما هو احتمال عدم تصريحك بجزء مصاريف السيارة التي استخدمت في أمورك الشخصية؟

احتمال ضعيف جدا	1	2	3	4	5	احتمال كبير جدا

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والامتنان

على حسن تعاونكم

ملاحظة:

- عند ادخال المعطيات في برنامج SPSS.v22 إعتمدنا على السلم التالي: (موافق بشدة -5-،موافق-4-، محايد-3-، غير موافق-2-، غير موافق بشدة -1-).

الملحق رقم (02): أسماء المحكمين ووظائفهم

الإسم	التخصص	الجهة المستخدمة
كلتيني محمد	إطار بمديرية الضرائب	مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
د. حمدي حياة	أستاذة محاضرة في علم الاجتماع	جامعة الجزائر 2- بوزريعة-
أ. جمال بوقزاطة	أستاذ مساعد / علم الاجتماع وإطار بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي	جامعة الجزائر 2- بوزريعة-
أ.م.د . حامد كريم الحدراوي	أستاذ مساعد /علم الاقتصاد	جامعة الكوفة – جمهورية العراق
د. سدي علي	أستاذ محاضر / علم الاقتصاد	جامعة ابن خلدون تيارت
أ. عمار بنوار	أستاذ مساعد/علم الاقتصاد	جامعة ابن خلدون تيارت