

دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي
دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب سوق اهراس
The role of tax governance in reducing tax evasion
Field study at the tax center level- souk Ahras-

عوادية خديجة ، بملول نور الدين

¹ جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس، khadijaabd259@yahoo.com
² جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس، behlournour 1979@gmail.com
المخبر: مالية محاسبة جباية وتامين سوق اهراس

تاريخ الاستلام : اليوم/الشهر/السنة ؛ تاريخ المراجعة : اليوم/الشهر/السنة ؛ تاريخ القبول : اليوم/الشهر/السنة

ملخص:

تلعب حوكمة الادارة الضريبية دورا فاعلا في زيادة الالتزام الضريبي، فتنجح بذلك التعاون المشترك بين كل من الادارة الضريبية والمشرع الضريبي وإدارة الشركات، من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة بمصادقية وشفافية أكثر وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، فهي بذلك تعتبر وسيلة وقائية وردعية في ان واحد بغية تقويم الاعوجاج في عمليات التحصيل الضريبي والتخفيف من حدة التهرب الضريبي. ومن هذا المنطلق استهدفت الدراسة الكشف عن الدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية من خلال الياتها في الحد من التهرب الضريبي ، ولتدعيم هذه الدراسة تم اجراء تريض ميداني على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس، باستخدام الاستبيان في جمع البيانات وتحليلها بواسطة البرنامج الاحصائي SPSS وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي. وقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج كان اهمها مدى مساهمة مبادئ الحوكمة الضريبية في زيادة حصيلة ايرادات الدولة وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاح: حوكمة ضريبية؛ مبادئ الحوكمة الضريبية ؛ تهرب ضريبي .
تصنيف JEL : G39 .

Abstract:

Governance of tax administration plays an active role in increasing tax commitment, thus achieving joint cooperation between both the tax administration, the tax legislator and the management of companies, by applying the principles of governance with more credibility and transparency and thus increasing the tax revenue of the state, as it is thus considered a preventive and deterrent means at the same time in order to evaluate Warps in tax collection and mitigation of tax evasion.

From this standpoint, the study aimed to reveal the role played by tax governance through its mechanisms in reducing tax evasion, and to support this study, a field exercise was conducted at the level of the tax center for the state of Ahras market, using the questionnaire to collect data and analyze it through the statistical program spss and the descriptive approach was followed Analytical.

A set of results has been reached, the most important of which is the extent to which the principles of tax governance contribute to increasing the revenue revenue of the state and thus reducing tax evasion .

Keywords: tax governance; principles of tax governance; Tax evasion .

Jel Classification Codes: G39 .

* Corresponding author, e-mail: khadijaabd259C@yahoo.com

تعتبر الضرائب من مصادر التمويل الأساسية لأنشطة ونفقات الدولة، إذ تلعب دوراً مهماً في الاقتصاد الوطني حيث تعتبر أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية ، في المقابل نجد ان التهرب من دفع الضريبة ليس بالأمر الجديد حيث نشأ بعد فرضها مباشرة فتجددت وتطورت الوسائل والطرق الاحتيالية بغرض التهرب من الضريبة في مختلف الدول، لذلك برز مصطلح الحوكمة الضريبية للحد من هذه الظاهرة وذلك من خلال التطبيق الجيد لمبادئها لأنها تضمن تحصيل الضرائب بطريقة صحيحة ووفقاً لأحكام القوانين الضريبية .

❖ مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في ان النظام الضريبي الجزائري يعاني من وجود فجوات تركها المشرع تسمح للمكلف باستغلالها والتهرب الضريبي، إذ لا بد من وجود اسس وقواعد تحكم ادائه من اجل توافق اركانه والمتمثلة في التشريع الضريبي والإدارة الضريبية و المجتمع الضريبي، وذلك من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية لذلك يمكن صياغة الاشكالية التالية :

كيف تساهم الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس؟

انطلاقاً من السؤال الجوهري السابق ولغرض الإلمام بموضوع الدراسة نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

➤ هل يوجد اثر معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟

➤ هل تساهم الحوكمة الضريبية من خلال الياتھا في التقليل من التلاعبات التي تمارس تهرباً من دفع الضريبة ؟

❖ فرضيات الدراسة:

➤ يوجد اثر معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ،

➤ ان الحوكمة الضريبية تسمح بالتصريح الفعلي للوعاء الضريبي ومنه الالتزام بالدفع والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

❖ الدراسات السابقة:

• دراسة (Mold Rizal Palil, 2010) بعنوان:

"Tax knowledge and tax compliance determinates in self assessment system in Malaysia UK the " university of Birmingham business school, thesis for doctorate of philosophy in accounting, unpublished

"محددات المعرفة الضريبية والالتزام الضريبي بنظام التقدير الذاتي في ماليزيا."

حيث **هدفت** هذه الدراسة إلى دراسة علاقة المعرفة الضريبية بالالتزام الضريبي عند استخدام نظام التقدير الذاتي للحصول على رؤية شاملة حول دافع الضرائب الماليزي، و اختبار وتحليل سلوك الالتزام الضريبي عند استخدام نظام التقدير الذاتي في ماليزيا. وتوصلت إلى عدة **نتائج** أهمها: أن لدافعي الضريبة الماليزيين معرفة جيدة بالتشريعات الضريبية وفقاً لنظام التقدير الذاتي مقارنة بالنظام التقليدي كما تؤثر كل من (المعرفة بالتشريعات الضريبية والخبرة والقيام بعمليات المراجعة والعقوبات القانونية والتغير في السياسات الحكومية) على الالتزام الضريبي لدافعي الضرائب بماليزيا،

• دراسة "عبد الرحمن بكر" بعنوان "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي"، أطروحة ماجستير بالحاسبة كلية الاقتصاد

جامعة الإسراء الأردن 2014 **هدفت** هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي.

توصلت الى عدة **نتائج** أهمها: أن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى إضفاء الثقة، المصادقية في التقارير المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات وتؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي إمكانية تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل، وأن عملية تفعيل الحوكمة داخل مؤسسات الدولة العامة بما فيها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يساهم في زيادة قدرتها وقوتها ضد عمليات الفساد مما يحقق الحكم السليم لهذه المؤسسات.

• دراسة "مهند محمد موسى العيني" و "عبد الرحمن محمد عبد الرحمن" بعنوان "دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي"،

مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع والأربعون، 2015 حيث **هدفت** الدراسة لبيان دور الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة كآلية من آلياتها في الحد من الفساد الحكومي المالي والإداري ولتحقيق ذلك قام الباحثين بتصميم استبانة وتم توزيعها على عينة من مدققي ضريبة الدخل والمبيعات في عدد من الدوائر الضريبية ، بالإضافة إلى عدد من مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي ، وقد توصلوا إلى مجموعة من **النتائج** أهمها: انه هناك دور للرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة للحد من

الفساد الحكومي بالإضافة الى دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من الفساد كجزء من منظومة الحكومة الضريبية من خلال الرقابة غير المباشرة ،

• دراسة "محمد كامل طه العمري بعنوان "اثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في الاردن" اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة جامعة الزعيم الازهري 2016 حيث هدفت الى تحديد دور مبادئ الحوكمة الضريبية في وقف عمليات التهرب الضريبي من وجهة نظر المحاسب القانوني والمكلف والمقدر.

توصلت الى النتائج التالية : أن مبادئ حوكمة الشركات لها دور كبير في الحد من التهرب الضريبي وأنه كلما زاد تطبيق المحاسبين القانونيين ومقديري الضريبة والمكلفين لمبادئ الحوكمة زاد معه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وهناك إجماع من قبل المكلفين بأن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تتساهل في تطبيق وفرض الضريبة وأن غياب الشفافية في الإنفاق العام يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي ، وأن الإفصاح عن المكونات الأساسية للقوائم المالية المدققة يعد من الأمور الرئيسية للحد من التهرب الضريبي،

• دراسة "سميرة بوعكاز" بعنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور

الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر 2015، حيث هدفت الدراسة الى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث ان التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي، وذلك بارادته بعدالة وفعالية، التي تبنى على مدى صحة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة. ان التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخلفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين الى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

وقد توصلت الى النتائج التالية: ان التدقيق الجبائي له دور ايجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ومصدقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي الى زيادة الايرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية،

• دراسة "محمد نور الدين البريم" بعنوان "حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر غزة 2016 ، حيث هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة. وتوصلت الى النتائج التالية :وجود دور لحوكمة الشركات ذو دلالة إحصائية 0,05 في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة ، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في أن هناك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من هذه الظاهرة ،

• دراسة "يوسف حسن عثمان جعفر" بعنوان "دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، جامعة النيلين 2017، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي السوداني وإبراز دورها في زيادة الالتزام الضريبي للممولين وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:تؤدي الحوكمة الضريبية الى زيادة جودة البيانات في التقارير المالية، الحوكمة الضريبية تعمل على زيادة الالتزام الضريبي للممولين وان عدالة التشريع الضريبي تزيد من جودة بيانات التقارير وبالتالي زيادة الالتزام الضريبي.

❖ من خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة ، لوحظ أنه يوجد اختلاف في طريقة معالجة كل دراسة ، وكذلك اختلاف في أهدافها

ونلاحظ أيضا أن معظم الدراسات السابقة تناولت بشكل منفصل موضوع الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي .

بناء على ما سبق فقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تناولت موضوع جديد يختلف على المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة في الجزائر ، وقد سعت قدر الإمكان للربط بين التهرب الضريبي ودور الحوكمة الضريبية من خلال مبادئها في الحد منه، والتي سوف تكون إضافة للنقص في الدراسات السابقة ،بالإضافة الى ان هذه الدراسة اجريت خلال الفترة 2019-2020 وكانت الدراسة الميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس، هذه الاخيرة التي ركزت اهتمامها بالحديث عن الموضوعين بشكل منفصل أو الربط بينهما في جزئيات معينة فقط ممثلة اساسا في مدى مساهمة مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

اولا: الحوكمة الضريبية

تعتبر حوكمة المؤسسات وبشكل خاص الحوكمة الضريبية احد اهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، وهذا على مستوى الاقتصاد الجزئي ونظرا لما تمثله المؤسسات الضريبية من عنصر اساسي لتنمية الاقتصاد الوطني، اذ وجب تنميتها والحفاظ عليها من الانهيار انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف كل الاطراف المتعاملة فيها ومعها حيث يمكن التطرق الى :

مفهوم الحوكمة الضريبية ، مبادئها وكذا اهدافها وأهميتها.

أ- مفهوم الحوكمة الضريبية

تعرف الحوكمة الضريبية على أنها "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة 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" ¹.

ويمكن تعريف الحوكمة الضريبية على أنها "الجانب المؤسسي للسياسة الجبائية، حيث أنها تتألف من مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد كيفية إعداد الميزانيات العامة وتنفيذها ورصدها" ².

كما عرفها Sandrine Groul بأنها " تعني الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية ، والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور" ³.

وأياضا تعرف الحوكمة الضريبية بأنها "مجموعة الترتيبات المؤسسية الجبائية التي تنظم سير السياسة الجبائية في البلد، وتشمل هذه الترتيبات على سبيل المثال : القواعد القانونية الجبائية وإنشاء السلطات المالية المستقلة" ⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن **الحوكمة الضريبية** هي مجموعة من الأسس و القواعد التي تسمح بضبط أداء الإدارة الضريبية والمحافظة على أموال الدولة من الضياع وفرض المساءلة على جميع العاملين، في حالة الإخلال بتلك القواعد وذلك لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي.

ب- مبادئ الحوكمة الضريبية

1. دور مجلس الادارة

دور ومسؤوليات مجلس الإدارة يجب أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة من حيث الصلاحيات والمسؤوليات، الحقوق و الواجبات الأجور والمكافآت ⁵. اذ ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد ويفصح عن صلاحياته، وكذلك يجب أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات وفي الوقت المناسب كي تساعد على اتخاذ القرار ⁶.

2. الإفصاح والشفافية:

إن الشفافية الجبائية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين ، الأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم بعيدا عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات ، والإفصاح يبين أوجه صرف الحصيلة الضريبية ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنويا، ليس عن طريق البيانات الإجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العامة للدولة بل عن طريق نشر بيانات تفصيلية.

3. المساءلة المتكافئة:

إن توفر أنظمة للمساءلة وفق المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية ، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين ، والحد من الفساد المالي والإداري. فالإدارة الضريبية مسؤولة تجاه الموظفين حول قراراتها ، وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم ⁷.

4. المشاركة الجماعية:

يقوم هذا المبدأ على أن يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية، وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة، أي أن كل فرد يكون مسؤولا عن أفعاله حيث يتعين أن تتجه الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ المشاركة الجماعية الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم.

لعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للأطراف ذوي المصالح الحيوية، في اللجان العليا بالمصالح الضريبية، بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف، بما يحقق المصالح العليا للممولين، والإدارة الضريبية في نفس الوقت أي يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة أي أن كل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله⁸

5. وجود اطار فعال للحوكمة الضريبية

يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية بكفاءة الأسواق المالية، وأن يتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح مع منح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية،⁹ إذ ينبغي وضع إطار لحوكمة الإدارة الضريبية بحيث يكون له تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والتي تتميز بالشفافية والفعالية¹⁰

ثانياً: **التهرب الضريبي:**

أ- مفهوم التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله، ويكون ذلك إما بغير قصد كالنسيان أو بقصد كتخفيض في القيمة المصرح بها، وفي هذه الحالة يعتبر الأمر مخالفة إدارية¹¹

كما يعرفه على أنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون. وفي ضوء ما سبق نجد أن التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف الذي يخضع للضريبة الامتناع من دفعها ليتخلص من اعبائها وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

ب- أشكال وطرق التهرب الضريبي

يتم التهرب من دفع الضريبة بإحدى الطرق التالية:¹²

- ✓ عن طريق المعاملات المحاسبية : إما بتخفيض الإيرادات أو زيادة التكاليف،
- ✓ عن طريق عمليات مادية قانونية: فالمادية عن طريق إخفاء السلع الخاضعة للضريبة، والعمليات القانونية من خلال خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية.
- ✓ التهرب من خلال التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: وذلك بتصنيف المبيعات الخاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية و توزيع الأرباح على المساهمين لتخفيض معدل الضريبة.

ايضا يتم التهرب عن طريق التعديل في برامج الكمبيوتر وهي غير منتشرة كثيراً لأنها تحتاج الى مهارات في هذا المجال.

ج- آثار التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي آثار مباشرة وأخرى غير مباشرة¹³.

الجدول رقم 01: اثار التهرب الضريبي

اثر التهرب الضريبي	
اثر التهرب الضريبي غير المباشرة	اثر التهرب الضريبي المباشرة
<p>-التأثير على تمويل التنمية من خلال عرقلة مشاريع الدول،</p> <p>-التأثير على ادارة المشروعات ،حيث يؤدي الى عدم شفافية البيانات المالية وبالتالي يخفض من اجتذاب اصحاب العمل.</p>	<p>-انخفاض حجم الايرادات التي تجذبها الدولة للمكلفين.</p> <p>-رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب،</p> <p>-اضطرار الحكومة الى سداد العجز الناتج عن التهرب، من خلال اللجوء الى القروض الداخلية والخارجية وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض ،ودفع الفوائد المترتبة عن عدم تحقيق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفين ولا يدفعها الاخرون.</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (وهبة، 2010، ص19)

ثالثا: مدى مساهمة الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي:

يمكن تحديد مدى مساهمة مبادئ الحوكمة للحد من التهرب الضريبي في الجدول ادناه:

الجدول رقم 02: مبادئ الحوكمة الضريبية ومدى مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي

مبادئ الحوكمة الضريبية	مساهمة مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي
دور مجلس الادارة	ان توزيع المسؤوليات يسهل عمليات تنفيذ المهام والتي من بينها تحديد الوعاء الضريبي والمكلفين بالدفع ومنه الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
دور الافصاح والشفافية	الوضوح في عرض القوانين والتعليمات على المكلفين من خلال معرفتهم لمقدار الضريبة المفروضة على دخولهم يحد من اللبس والغموض وعمليات التهرب من دفع الضرائب
دور المساءلة المتكافئة	المساءلة تعمل على تعزيز الثقة بالإدارة الضريبية كما تعمل على تحسين اداء العاملين وبالتالي الحد من الفساد الاداري والمالي
دور المشاركة الجماعية	المشاركة الجماعية هي مشاركة مجلس الإدارة وعمال وموظفي المؤسسة وجمعيات المجتمع المدني في رسم السياسات ووضع القرار من خلال تبادل الرأي مع الآخرين مع عدم انتهاك حقوق المكلفين وبالتالي الاحساس بالعدالة فتضمن بذلك الادارة الضريبية امكانية التحصيل الضريبي بطريقة سهلة
وجود اطار فعال للحوكمة الضريبية	يسمح للمكلفين بالدفع في الاجال وعدم ممارسة التحايل تحريا من عمليات الدفع

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الجزء النظري

II - الاطار التطبيقي (دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق اهراس)

تم اجراء المعالجات الاحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، اذ تم استخدام برنامج الرزم الاحصائية الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها.

أ/ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مسؤولين ومحاسبين وماليين ومهنيين في مديرية الضرائب لولاية سوق اهراس اذ تم توزيع 50 استبانة على جميع افراد العينة استرجع منها 40 استبانة اي بنسبة 80%

الجدول رقم 03: عدد الاستبانات الموزعة

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المسترجعة	عدد الاستبانات غير المسترجعة	عدد الاستبانات المعتمدة
50	40	10	40

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا للاستمارات الموزعة.

ب/ تعريف الاستبانة

تتضمن الاستبانة 19 سؤال موزعة على جزئين اساسين، تم اعداد الاسئلة على اساس مقياس لكارث الذي يحتل خمسة اجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد اراء افراد العينة حول اهم المواضيع التي تناولتها الاستبانة.

• محاور الاستبيان

قسم الاستبيان الى ثلاث محاور رئيسية كالتالي

- ✓ المحور الأول: معلومات عامة على المحيب حيث تضمنت في محتواها (الجنس / العمر / المستوى العلمي/ التخصص/ الوظيفة) ،
- ✓ المحور الثاني: اهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية،
- ✓ المحور الثالث : دور البيات الحوكمة الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي.

• عرض نتائج الاستبيان

سيتم عرض نتائج اختبار صدق وثبات الاستبانة بالمعالجة الاحصائية.

❖ اختبار ثبات الاستبانة

تم استخدام معامل "الفاكرومباخ" لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبيّنة في الجدول اي انها تساوي 0,808 اي انه يمكن القول اذا تم اعادة توزيع نفس عدد الاستمارات على نفس العينة او عينة مماثلة من المجتمع فان نسبة التطابق في الاجابات تكون اكبر من 80% اي ان الاستمارة تمتاز بالثبات .

الجدول رقم 04: معامل 'الفاكرومباخ'

عدد العناصر	الفاكرومباخ
19	0,808

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد من نتائج (spss)

الجدول رقم 05: متغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	25	62,5
	انثى	15	37,5
العمر	30-21	15	37,5
	40-31	14	35
	50-41	11	27,5
	اكبر من 50	/	/
المستوى العلمي	مهني	14	35
	ليسانس	19	47,5
	ماستر	7	17,5
التخصص	محاسبة	16	40
	مالية	12	30
	ادارة اعمال	5	12,5
	تخصصات اخرى (تقني سامي، تقني)	7	17,5
الوظيفة	رئيس مصلحة	5	12,5
	محاسب	8	20
	محلل مالي	4	10
	موظف (ملحق ادارة، عون ادارة، تقني)	23	57,5

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا على الاستمارات الموزعة

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان غالبية الافراد المبحوثين كانوا من الذكور اذا بلغ عددهم 25 ذكر ويشكلون ما نسبته 62,5% من اجمالي المبحوثين ، اذ ينسجم هذا العدد المرتفع مع واقع توزيع العاملين في مديريات الضرائب، ثم الاناث اذ بلغ عددهم 15 انثى اي ما نسبته 37,5%.

في حين كان التوزيع حسب العمر، اذ شكلت الفئة من 21-30 الفئة الاكبر اذ بلغ عددهم 15 اي ما نسبته 37,5% ، و ما نسبته 35% للفئة العمرية من 31-40 ثم تليها الفئة العمرية 41-50 بنسبة مئوية 27,5%، وهذا يعني ان توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة كانت متباينة، مما يعكس وجود خبرات متنوعة وهو ما يخدم اهداف الدراسة.

اما بالنسبة للمستوى العلمي فقد توزع بين المهني ، ليسانس و ماستر وكانت اكبر نسبة هي مستوى ليسانس اذ بلغ عددهم 19 شخص اي ما نسبته 47,5% تليها 35% مهني 17,5% ماستر وهذا مؤشر ايجابي يدل على اهمية الدرجة العلمية وان افراد العينة ذو كفاءات علمية. اما عن التخصص كانت المحاسبة تمثل اكبر نسبة اي 40% في حين بلغت نسبة الافراد الذين لديهم تخصص مالية 30% وإدارة الاعمال 12,5% والتخصصات الاخرى المتمثلة في التقني السامي والتقني، كانت تمثل 17,5% وهذا ما يعكس تنوع الخبرات والتخصصات لمواكبة التغيرات والقدرة على التحكم .

اما التوزيع حسب الوظيفة فكانت اعلى نسبة تمثل 57,5% موظف توزعت بين عون الادارة وتقني، وتقني سامي ، تليها وظيفة محاسب بنسبة 20% ثم رئيس مصلحة بـ 12,5% ومحلل مالي بـ 10% .

ودائما يبقى التنوع في التخصصات والوظيفة والتوزيع حسب الفئات العمرية المختلفة من اجل القدرة على التسيير والتحكم ومواجهة مختلف العراقيل.

ولمعرفة مدى تحقق المحور الثاني من وجهة نظر افراد العينة تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: نتائج اراء عينة الدراسة حول اهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام
1	توزع الصلاحيات والمسؤوليات بين مختلف الاقسام والمصالح حسب الهيكل التنظيمي	1,23931	3,9500	موافق
2	تقوم الادارة الضريبية بنشر المعلومات حول عمليات التحصيل الضريبي للمكلفين بالدفع بطريقة عادلة	1,47087	3,1250	محايد
3	تخضع الادارة الضريبية لبعض زيارات التفتيش من طرف الجهات الوصية او اعضاء مجلس الادارة	,84124	3,6000	موافق
4	يقدم كل موظف تبريرا عن الاخطاء الضريبية الصادرة عنه في حال ارتكابها	,76753	4,2250	موافق بشدة
5	شفافية التشريع الضريبي تزيد من مستوى الالتزام الضريبي	,81610	3,5250	موافق
6	تعلم الادارة الضريبية المكلف بالدفع بنتائج التخفيض الضريبي في الوقت في حال قيامها بالتعديل الضريبي او في حال اعادة التقييم	1,04973	3,2250	محايد
7	ضرورة اتباع القوانين واللوائح وأخلاقيات المهنة المعمول بها قانونا	,92126	4,1500	موافق
8	تتوفر ادارة الضرائب على اليات للحوار بين المكلف بالدفع ومجلس الادارة لتسهيل عملية التحصيل الضريبي	,85297	3,8750	موافق
9	يتحصل المكلفون بالدفع على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم	,80224	3,8500	موافق
	المجموع الكلي	0,97347	3,725	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا لنتائج spss.

تشير الارقام في الجدول اعلاه الى ان اتجاهات عينة الدراسة للعبارة الرابعة **موافق بشدة**، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,225 وهو يقع في الفئة الخامسة من سلم لكارتر، في المجال [4,20-5] وهي الفئة التي تشير الى درجة موافق بشدة لأغلبية الافراد، وهذا ما يظهره الانحراف المعياري المقدر بـ 0,76753، اذ تبين ضرورة تقديم تبريرات عن الاخطاء الضريبية الصادرة في حال ارتكابها، وهذا ما يعكس صرامة القوانين المطبقة من طرف الادارة الضريبية .

كما تبين في العبارة السادسة **حيادية** اتجاهات عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,2250 ويقع هذا الاخير ضمن الفئة الثالثة [2,60-3,39] وهي الفئة التي تشير الى حيادية اغلبية افراد العينة بدرجات متقاربة، وهذا ما يظهره الانحراف المعياري 1,04973، هذا يرجع الى ان الادارة الضريبية حين تعدل او تخفض في معدلات الضرائب لا تعلم المكلفين، وإنما تلجأ للتطبيق مباشرة.

في حين تشير اغلبية اتجاهات عينة الدراسة الى **موافق**، وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي بانتماؤه الى الفئة الرابعة من سلم لكارتر [3,40-4,19] وهي التي تؤكد موافقة اغلبية افراد العينة بدرجات متقاربة وهذا ما يظهره الانحراف المعياري اذ سجل 0,8412، 0,8161... يعود ذلك الى شفافية التشريع الضريبي

دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي
الذي يهتم بتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات وفقا للهيكل التنظيمي، بالإضافة الى توفره على اليات للحوار بين المكلف والإدارة ، لتسهيل عمليات التحصيل الضريبي ومنه زيادة مستوى الالتزام الضريبي . وهذا ما يعكسه الانحراف الكلي الذي مثل 0,973472 والمتوسط الحسابي الكلي المقدر بـ 3,725 الذي يشير الى الموافقة من طرف اغلبية اتجاهات عينة الدراسة .

ولمعرفة مدى تحقق المحور الثالث من وجهة نظر افراد العينة تم حوصلة النتائج التالية :

الجدول رقم 07: نتائج اراء عينة الدراسة حول دور اليات الحوكمة الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي

الرقم	البيانات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام
1	تطبيق الادارة الضريبية بعض معايير الجودة الشاملة والتي تساهم في زيادة الالتزام الضريبي	,71208	4,4250	موافق بشدة
2	نظام المعلومات المحاسبي المطبق من طرف الادارة الضريبية يساهم في معرفة وقياس القيمة الحقيقية للدخل الخاضع للضريبة	,89120	4,2250	موافق بشدة
3	تمدد ادارة الضرائب تاريخ دفع الضريبة بالنسبة للمكلفين مراعاة لظروفهم وذلك حسب الاجراءات التنظيمية والقانونية المعتمدة	,65974	3,9750	موافق
4	الرقابة الجبائية المفروضة من طرف ادارة الضرائب على المكلفين بالضريبة كافية للحد من ظاهرة التجنب والغش الضريبي	,72324	4,3000	موافق بشدة
5	تعتبر الادارة الضريبية ان المتابعة القضائية للمكلفين الممتنعين عن الدفع تحد من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع بعضها في المستقبل	,81492	3,9500	موافق
6	تقوم الادارة الضريبية بعد الخسائر الناتجة عن عدم الدفع من طرف المكلف وبأهمية التحصيل الضريبي للتقليل من تلك الخسائر	,74936	4,0500	موافق
7	الالتزام بتوفير المعلومات المناسبة والدقيقة في الوقت الملائم لأعضاء مجلس الادارة يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	,70711	4,2500	موافق بشدة
8	اعتماد اعضاء خارجيين في مجلس الادارة يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	,84391	4,4250	موافق بشدة
9	استخدام طرق وأساليب تكنولوجية حديثة يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	,78078	4,1750	موافق
10	الملائمة والموثوقية في المعلومة الحاسوبية يساهم في التخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي	,63851	3,9500	موافق
	المجموع الكلي	0,75208 5	4,1725	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (spss)

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كانت محصورة بين موافق وموافق بشدة، وهذا نظراً لاعتماد الإدارة الضريبية على طرق وأساليب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من بينها صرامة قوانينها واستنادها لتفعيل الرقابة الجبائية .

لذلك بلغ المتوسط الحسابي في العبارة الأولى 4,4250، وهو يقع في الفئة الخامسة من سلم لكارتر في المجال (20,4-5)، هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق بشدة لأغلبية الأفراد وهذا ما يظهره الانحراف المعياري 0,71208 ذلك بسبب اعتماد الإدارة الضريبية على معايير الجودة الشاملة التي تساهم بدورها في زيادة الالتزام الضريبي.

في حين تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة للسؤال السادس موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,0500 فيقع هذا المتوسط ضمن الفئة الرابعة من سلم لكارتر في المجال (40,3-19,4) وهي الفئة التي تشير إلى الموافقة من طرف أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري 0,74936، وهذا ما يعكس أهمية التحصيل الضريبي .

في حين يظهر المتوسط الحسابي الكلي بـ 4,1725، وهو ينتمي إلى الفئة الرابعة من سلم لكارتر في المجال (40,3-19,4) أي إجابة موافق من طرف أغلبية العينة مقابل انحراف معياري 0,752085 وهذا ما يعكس درجة اهتمام أغلبية مديريات الضرائب ونخص بالذكر مركز الضرائب لولاية سوق أهراس بالحد أو التخفيض من حالات التهرب الضريبي لضمان تحصيل ضريبي أكبر.

د/ اختبار نتائج الدراسة

إذا كان قيمة معامل الارتباط موجب فهناك علاقة طردية بين المتغيرين س و ع . وتحدد علاقة عكسية إذا كانت قيمة معامل الارتباط سالب، فكلما اقتربت من 1 أو -1 كانت العلاقة قوية أما إذا اقتربت من 0 كانت العلاقة ضعيفة .

الجدول رقم 08: نتائج معامل الارتباط برسون بين مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب لولاية سوق أهراس

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,625
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	40	40
R2	Corrélation de Pearson	,625**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	40	40

المصدر: من أعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج (spss)

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط برسون بين محوري الدراسة R1،R2 مساوي لقيمة 0,625 بمستوى معنوية أقل من 0,05 حيث نجد أنها أكبر من 0,5 بالموجب، وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين متغيري الدراسة أي مبادئ الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي علاقة قوية نوعاً ما.

IV- الخلاصة

تعد الحوكمة الضريبية الركيزة الأساسية التي يقوم عليها النظام الضريبي بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة ، فلا بد من تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب لتحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة المتمثلة في الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية وبهذا فإن تطبيق مبادئ الحوكمة له أهمية كبيرة في مديريات الضرائب للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي لما له من آثار سلبية على الخزينة العامة للدولة وبالتالي مواردها المالية.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بدور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ، يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي كما يلي:

- ✓ تنبع أهمية الحوكمة الضريبية في كونها تعمل على توفير المحيط الملائم لتحقيق العدالة الضريبية ،
 - ✓ عدم توفر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية يؤدي لاتساع الفجوة بين الطرفين ويكون عاملا مؤثرا في زيادة التهرب الضريبي،
 - ✓ تعتبر الحوكمة الضريبية المساهم الكبير والأساس في حماية الحصيلة الضريبية،
 - ✓ تعتبر الرقابة الضريبية الية من اليات مكافحة التهرب الضريبي.
- كما أجمع أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة على أن:
- ✓ الإجراءات القانونية الخاصة بالتشريعات الضريبية المطبقة رادعة للمكلفين الذين يتخلفون في أداء الضريبة، وأنه توجد حوافر وإعفاءات لبعض المكلفين الملتزمين بدفع الضرائب،
 - ✓ أسفرت الدراسة الميدانية على وجود علاقة طردية قوية بين الحوكمة الضريبية والحد من التهرب الضريبي وهذا ما اثبته معامل بيرسون بمستوى معنوية اقل من 0,05 ، حيث يعمل مركز الضرائب محل الدراسة على تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية بشتى السبل من خلال توفير إطار تنظيمي وقانوني وهو ما يعكس مفهوم الحوكمة الضريبية. وبالتالي فان مفهومها ومبادئها موجود اساسا في القوانين المنظمة لعمليات التحصيل الضريبي والإجراءات الخاصة بحالات عدم الدفع.
 - ✓ اتفق أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة ، على أن مؤسستهم تنشر المعلومات الضرورية حول عمليات التحصيل الضريبي للموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة، وعلى تنظيم اجتماعات دورية بين رؤساء المصالح والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.
 - ✓ أجمع أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة على وجود آلية حوار مستمرة بين المكلفين بالضريبة ومجلس الادارة لتسهيل عملية التحصيل الضريبي، وأن المؤسسة تقوم بتعويض المكلفون بالضريبة عند انتهاك حقوقهم.
 - ✓ نظام المعلومات المحاسبية المطبق في سد الثغرات الضريبية التي يستغلها بعض المكلفين، ويساهم كذلك في قياس القيمة الحقيقية لقيمة الدخل الخاضع للضريبة.

توصيات

- ✓ العمل على تحقيق عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية،
- ✓ التركيز والاهتمام بالدور الذي تلعبه الحوكمة الضريبية من خلال تطبيق مبادئها في محاربة التهرب الضريبي،
- ✓ ضرورة تبني مفهوم الحوكمة في مديرية الضرائب لماله من أثر في تحسين أداء الهيئة وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بالمديرية وتحقيق العدالة وضمنان الإفصاح و الشفافية والمساءلة، مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي،
- ✓ يجب أن تعمل الإدارات الضريبية على تزويد موظفيها بالمعلومات الكافية عن أساليب وطرق الغش المستخدمة من قبل المكلفين للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- الإحالات والمراجع :

¹ مهند محمد موسى العبيني ، عبد الرحمن محمد عبد الرحمن(2015)، " دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الرابع والأربعون، ص136.

² Alessandro Giosiolli, (2014), "The Dimensions of Fixable Governance As The cornerstone of public Finance Sustainability : A General Framework, J. Of public Budgeting, Accounting & Financial Management, p100.

³ مولود مليكاوي (2015)، "واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد الثامن، ص146.

⁴ Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos(2011)," The Greek Fixal Gisisand the Role of Fixal Governance", Hellenic Observatory or the LSE ,p2.

⁵ محمد نور الدين البريم (2016) ، "حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر، غزة، ص32.

⁶ محمد البشير بن عمر(2017)، "دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، ص30.

⁷ مولود مليكاوي (2015)، "واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد الثامن، ص147.

⁸ يوسف حسن عثمان جعفر(2017)، "دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي"، مجلة الدراسات العليا، العدد السادس والثلاثون، ص57.

⁹ مليكة زغيب، سوسن زيرق (2012)، "دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر"، غالم عبد الله ، " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ورقة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص4.

¹⁰ كنزة براهيمة (2014)، " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات "أطروحة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص20.

¹¹ رياض الشيخ وعمرو محي الدين(1998)، المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة بيروت، ص101.

¹² كاظم صالح "مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد " بحث متاح على الموقع http://www.nazaha.iq/pdf_up/1532/pp- (07/03/2020)

¹³ وهبة محمد سليم (2010)، "التهرب الضريبي" واقع وآفاق ورقة عمل المؤتمر الثاني لشبكة تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن صنعاء، ص19 .