



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

المعهد العالي للتنمية الإدارية

قسم اقتصاد الأعمال وإدارة الأعمال الدولية

أثر الحوكمة في فعالية الإدارة الضريبية

دراسة تجريبية على عينة من الدول العربية

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في اقتصاد وإدارة الأعمال الدولية

إعداد الطالبة

سلام الفضلي

إشراف

د. معاذ الشرفاوي الجزائري

مدرس في قسم اقتصاد الأعمال وإدارة الأعمال الدولية

٢٠٢٣/٢٠٢٢

قرار لجنة الحكم

اسم الباحث: سلام ناجح الفضلي

عنوان الرسالة: أثر الحوكمة في فعالية الإدارة الضريبية دراسة تجريبية على عينة من الدول العربية.

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في اقتصاد الأعمال وإدارة الأعمال الدولية من

المعهد العالي للتنمية الإدارية

لجنة المناقشة والحكم

الاسم	الاختصاص	التوقيع
د. سامر حسين المصطفى جامعة دمشق	الأستاذ في قسم إدارة الأعمال كلية الاقتصاد الاختصاص: إدارة التسويق	
د. معاذ الشرفاوي الجزائري جامعة دمشق	المدرس في قسم اقتصاد الأعمال وإدارة الأعمال الدولية المعهد العالي للتنمية الإدارية الاختصاص: التقييم الاقتصادي والمالية العامة	
د. محمد فارس أبو سيف جامعة دمشق	المدرس في قسم اقتصاد الأعمال وإدارة الأعمال الدولية المعهد العالي للتنمية الإدارية الاختصاص: الإحصاء التطبيقي	

تاريخ المناقشة: ٢٠٢٣/١٠/٢٦

الشكر والتقدير

أتقدم وبخالص الامتنان بالشكر الجزيل للمشرف السيد الدكتور معاذ الشرفاوي على ما بذله وعلى توجيهاته التي

لولاها لما اكملت ثمرة الجهد ولا تتوجت الفكرة لتصبح على ما هي الان.

كما أتقدم بالشكر للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم على جهدكم ووقتكم المبذول والاطلاع على البحث.

كما وأخص بالشكر السيد العميد والسادة أعضاء الهيئة التدريسية في المعهد العالي للتنمية الإدارية -جامعة

دمشق لجهودها المبذولة التي رافقتني طيلة المشوار الدراسي والبحثي وكان لها الدور الأكبر لما انا عليه اليوم.

لكم مني خالص الشكر والاحترام والتقدير

الإهداء

لروح أبي الطيبة التي تعلمت منها الكثير. يظل حضوره حيًا في قلبي، وأهدي له كل الحب والشوق. اللهم ارحمه
واغفر له.

"والدي الغالي"

إلى مَنْ حَمَلْتَنِي جَنِيناً، وعلى بساطِ الأوجاعِ وَلَدْتَنِي، وبأيدي الآلام رَبَّتَنِي، وبعيني الأتاعِبِ رَعَتَنِي، إلى منبعِ
الحنانِ وَمَنْ جَعَلَ الجنةَ تحت قدميها

"امي الحبيبة"

إلى مَنْ اندمَجَتْ روحي بروحهم، وإلى مَنْ افتخر بهم، حَفَظَهُم الرَّحْمَنُ وَحَقَّقَ لَهُمَ مَا تَمَنَّوْهُ.

"". اخوتي بسيم، زاهر، عباس"

لشريك حياتي الغالي، بكل الحب والامتنان، الى سندي الدائم لقد كنتِ، دعماً لا يضاهي ورافداً قوياً.

"زوجي الغالي"

لعائلتي الثانية الذين أصبحوا جزءاً لا يتجزأ من حياتي بكل سرور وامتنان، أقدم لكم كلمات الشكر على الدعم
الدائم والحب الذي تبادلناه. أنتم جزء لا يتجزأ من رحلتي.

"عائلتي الثانية"

ولصديقاتي الرائعات واخوتي اللاتي ينيرون حياتي بضحكتهن ودعمهن الدائم وأشكركن على كل لحظة جميلة
قضيناها سوياً وأقدر وجودكن في حياتي.

"دعاء، ورؤى عرب"

فهرس المحتويات

الفهرس

١	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.....
١	المقدمة:
٢	أولاً: الدراسات السابقة.....
٨	التعقيب على الدراسات السابقة.....
٩	ثانياً: مشكلة البحث.....
١٠	ثالثاً: أهمية الدراسة.....
١٠	❖ الأهمية النظرية.....
١٠	❖ الأهمية العملية.....
١٠	رابعاً: هدف الدراسة.....
١٠	خامساً: فرضية الدراسة.....
١١	سادساً: متغيرات الدراسة.....
١١	❖ المتغير المستقل الحوكمة.....
١١	❖ المتغير التابع الإدارة الضريبية.....
١١	سابعاً: حدود الدراسة.....
١٢	ثامناً: منهجية البحث.....
١٢	تاسعاً: مجتمع وعينة البحث.....
١٣	عاشراً: نموذج الدراسة.....
١٥	الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة.....
١٥	❖ المبحث الأول: أهمية الحوكمة ومبادئها:.....
١٥	٢.١.١ تعريف نظام الحوكمة.....
١٧	2.1.2 نشأة الحوكمة.....
١٧	2.1.2.1 نشأة الحوكمة في الدول المتقدمة.....
٢٣	٢.١.٣ أهمية نظام الحوكمة.....
٢٤	٢.١.٤ منظومة الحوكمة.....
٢٥	٢.١.٥ مبادئ الحوكمة.....
٢٧	٢.١.٦ الحوكمة في المؤسسات الحكومية.....
٢٩	٢.١.٧ مؤشرات الحوكمة.....

٣١	٢.١.٨ محددات الحوكم.....
٣٢	٢.١.٩ متطلبات تطبيق الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في مؤسسات الدولة.....
٣٥	❖ المبحث الثاني: فعالية الإدارة الضريبية.....
٣٥	٢.٢.١ تعريف الضريبة.....
٣٦	٢.٢.٢ خصائص الضرائب:
٣٧	٢.٢.٣ أنواع الضرائب.....
٣٩	٢.٢.٤ قواعد وأسس فرض الضريبة:
٤٠	٢.٢.٥ أهداف الضريبة:
٤٤	2.2.7 طرق تحصيل ضريبة الدخل:
٤٦	٢.٢.٨ التهرب الضريبي:
٤٦	٢.٢.٨.١ مفهوم التهرب الضريبي:
٤٨	٢.٢.٨.٢ انواع التهرب الضريبي:
٤٨	٢.٢.٨.٣ أسباب التهرب الضريبي:
٥١	٢.٢.٩ فعالية النظام الضريبي:
٥٧	٢,٢,١٠ الإدارة الضريبية:
٦١	❖ المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بفعالية الإدارة الضريبية:
٦٢	٢.٣.١ مفهوم الحوكمة الضريبية:
٦٣	٢.٣.٢ أهمية حوكمة الإدارة الضريبية:
٦٤	٢.٣.٣ أهداف حوكمة الإدارة الضريبية:
٧١	2.3.4 المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع لحوكمة الإدارة الضريبية:
٧٢	٢.٣.٥ إطار ومقومات حوكمة الإدارة الضريبية:
٧٤	٢.٣.٦ مقومات حوكمة الإدارة الضريبية:
٧٩	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:.....
٧٩	٣,١ مجتمع وعينة الدراسة:
٧٩	٣,٢ مصادر جمع البيانات:
٧٩	٣,٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:
٨٠	٣,٤ التحليل الوصفي للبيانات:
٨٠	٣,٥ اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test):
٨٢	٣,٦ اختبار الفرضيات:

٨٧	الفصل الرابع: النتائج والتوصيات.....
٨٧	4. النتائج:
٨٨	5. التوصيات :
٩٦	- قائمة المراجع:

فهرس الجداول

٨٠	جدول ١: الدالات الإحصائية للمؤشرات الكلية خلال فترة الدراسة ٢٠٢٠-٢٠٢٢.....
٨٣	جدول ٢: دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الحوكمة) والتابع (فعالية الإدارة الضريبية).....
٨٣	جدول ٣: تحليل التباين للنموذج المقترح.....
	جدول ٤: الدالات الإحصائية لاختبار تأثير المتغير المستقل (عوامل الحوكمة) في المتغير التابع (فعالية الإدارة
٨٤	الضريبية).....

فهرس الاشكال

	الشكل (١): يبين المؤشرات المدروسة في البلدان العربية.....خطأ! الإشارة المرجعية غير معروفة.
--	--

ملخص البحث

هدفت الدراسة الى بيان أثر الحوكمة بأبعادها الستة (المساءلة، الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، الجودة التنظيمية، سيادة القانون، السيطرة على الفساد) في فعالية الإدارة الضريبية لمجموعة من الدول العربية خلال الفترة (٢٠٠٢-٢٠٢٠)، أظهرت النتائج أن جميع متغيرات الحوكمة ذات أثر إيجابي معنوي في فعالية الإدارة الضريبية، مما يشير إلى أن تحسين مؤشرات الحوكمة في الدول العربية سيساهم في تعزيز فعالية إدارتها الضريبية. كان بعد فعالية الحكومة هو الأكثر تأثيراً بنسبة ٩٧.٩٪ في حين كان بعد (المساءلة) الأقل تأثيراً بنسبة ٥٣.٨٪. أخيراً، تم إعادة التحليل الإحصائي باستخدام مقياسين آخرين لمتغيرات الحوكمة وأظهرت النتائج تطابقاً تاماً مع نتائج التحليل الأساسي. ومن أهم التوصيات: تخصيص نسبة من الحصيلة الضريبية لغرض تمكينها من انتهاز سياسة مناسبة لكي تحفز العاملين فيها على أداء عملهم وتحسين إنتاجيتهم ومما يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال الحوافز والمكافآت للعاملين في المجال الضريبي، وكذلك من خلال مكافأة المؤسسات والهيئات والنقابات التي تقوم بأعمال مساندة للإدارة الضريبية مثل حصر المكلفين والتحاسب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، فعالية الإدارة الضريبية

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

المقدمة:

إن مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة ووليد التطور في مفهوم الحوكمة، والحوكمة من المفاهيم التي لاقت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة نتيجة لكثرة الأزمات المالية والاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين. (ادم، ٢٠١٨)

من جهة أخرى، تعتبر الضريبة من أهم مصادر إيرادات الدولة إضافة إلى دورها في تحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، فلم تعد الضرائب غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياساتها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية ويستوجب تحقيق هذه الأهداف توافر نظام ضريبي صارم يضمن مصالح الأطراف ذات العلاقة ويحد قدر الإمكان من حدوث المنازعات الضريبية ويعزز ثقة أصحاب المصالح ومن هنا يمكن التمييز بين تقاربين أساسيين للمسألة التي تربط الحوكمة بالأداء حيث يوجد تصور يرى أن الحوكمة قاعدة أو شرط أساسي لنجاح الأداء وتصور آخر يعتبر العكس أي أن النجاح في الأداء هي ضرورة أولى تسبق الحوكمة. (بوجطو، ٢٠٢٠ & القادر س.، ٢٠٢٠)

تستعرض الدراسة الحالية مدى تطبيق نظام الحوكمة وأثرها في فعالية الإدارة الضريبية من خلال الدراسة

على عينة من الدول العربية خلال الفترة ٢٠٠٢ - ٢٠٢٢.

أولاً: الدراسات السابقة

- بوجطو-عبد القادر - ٢٠٢٠- أثر تبني مبادئ الحوكمة على تحسين أداء إدارة الضرائب في الجزائر -

دراسة ميدانية لمديرية الضرائب بولاية المدية:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر تبني مبادئ الحوكمة على أداء الإدارة الضريبية بالجزائر. حيث تم اختيار عينة مكونة من ١٠٠ من موظفي إدارة الضرائب لولاية المدية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. من اهم النتائج أن لإدارة الضرائب دور هام في النظام الضريبي إضافة الى دورها الرئيسي في تحقيق أهداف السياسة الضريبية في الدولة. ومن أهم التوصيات كانت هي وضع نظام رقابي فعال يضمن حقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية على سواء، الاهتمام أكثر بالعاملين من خلال الحوافز والمكافآت للحد من الفساد الإداري.

- تواتية -معمري- ٢٠١٩- دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي -دراسة

حالة مديرية الضرائب في ولاية أم البواقي

هدفت الدراسة إلى التعرف على حوكمة الشركات ومبادئها ومدى التزام المؤسسات الضريبية بتطبيق هذه المبادئ حيث تم اختيار عينة مكونة من ٤٦ من موظفي وعمال مديرية أم البواقي وتم اتباع المنهج التحليلي الوصفي. ومن أهم النتائج تبين أن لمبادئ الحوكمة دور في تطوير آليات الفحص الضريبي لكن توجد فروق بسيطة لهذا التأثير من مبدأ إلى آخر في المؤسسة عينة الدراسة وأن هناك آلية حوار مستمرة ومباشرة بين المكلفين بالضريبة ومجلس الإدارة وأن المؤسسة تعلم المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الضريبي في الوقت المحدد. ومن أهم التوصيات العمل على زيادة الثقافة الضريبية لدى المكلفين وتبني مفهوم الحوكمة في الإدارة الضريبية لما له من أثر في تحسين أداءها.

- ادم- ام الخير -٢٠١٨- دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي - دراسة ميدانية

لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق معايير الحوكمة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واختيار عينة مكونة من ٥٨ من المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين من مديرية الضرائب. ومن أهم النتائج أن مكافحة التهرب الضريبي ليست بالأمر السهل نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من قبل المكلفين ووجود علاقة عكسية بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي. ومن أهم التوصيات ضرورة الاهتمام بموضوع الحوكمة والحرص على تطبيقه على أرض الواقع ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج إعلامية معينة ومدرسة.

• عبد الحليم - ٢٠١٨- الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية- نحو نموذج

لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة الجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني وقد تم الاستعانة بالمنهج التحليلي الوصفي ومن أهم النتائج أن استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني في الفحص الضريبي يؤدي الى تنفيذ العديد من إجراءات الفحص الضريبي بدقة عالية وبأسرع وقت ممكن مما يترتب عليه عدم التأخير في عملية الربط الضريبي وتحصيل الضريبة وعدم سقوطها بالنقادم. ومن أهم التوصيات أن على فاحصي الضرائب فهم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية وعليهم التعرف الكامل لنظام المعلومات الإلكترونية.

• عبد الكافي - ٢٠١٨- أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية-

دراسة ميدانية على إدارة مصلحة الضرائب في ليبيا

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي وكان من أهم النتائج تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب حيث يمكن من خلال تضيق فرص التلاعب بالقوانين والتشريعات ويحد من فرص التهرب الضريبي ويحقق الالتزام الطوعي للمكلفين. من أهم التوصيات ضرورة ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين واللوائح والشفافية على جميع أقسام إدارة مصلحة الضرائب.

- الرواشدة، البواب، ٢٠١٨، أثر مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن فقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في جمع واختبار البيانات وتم توزيع استبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة والمستردة ١٢٠ استبانة وكان من أهم استنتاجات الدراسة أنه يوجد أثر لمبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن وقد اوصت الدراسة بضرورة إصدار التشريعات اللازمة لتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية وإعطاء دورات لذوي العلاقة لعدالة التحاسب الضريبي وفق القوانين المعمول بها.

- محمد رضا عبد السميع (٢٠٠٨) حوكمة الإدارة الضريبية

تناولت هذه الدراسة حوكمة الإدارة الضريبية، تبرز أهمية هذه الدراسة في الندرة الشديدة للأبحاث التي تربط بين الحوكمة والنظام الضريبي بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن حدود الإفصاح والشفافية في التشريع الضريبي أكثر قدراً منها في معايير المحاسبة باعتبار أن تلك المعايير تعد أداة تطبيق التشريع الضريبي. يراعي التشريع الضريبي الكثير من مبادئ الحوكمة ويأخذها في الحسبان. تجعلها أداة فعالة لدعم الرقابة على جودة الأداء المهني والخدمي للمراجع أحد متطلبات حوكمة الشركات. مما سبق يتضح أن هذه الدراسة ركزت على دراسة الحوكمة الضريبية فقط، بين تميزت دراسة الباحثان بالاهتمام بالحوكمة الضريبية وجودة التقارير المالية كمحور أساسي لزيادة الإصلاح الضريبي وخلق رضا ضريبي.

- -Governance: A Source to Increase Tax Revenue in Pakistan ٢٠٢١ Volchenkov-

تهدف هذه الدراسة إلى التحقيق في أثر الحوكمة على الإيراد الضريبي في باكستان عن طريق استخدام متغيرات التحكم في التضخم والقيمة المضافة الصناعية بحيث يتم استخدام تقنيه التكامل المشتركة إيجاد التأثيرات طويلة وقصيرة المدى للمتغيرات المفترضة على الإيرادات الضريبية باستخدام الفترة من ١٩٧٦ إلى ٢٠١٩.

بحيث كشفت النتائج الدراسة أن استقرار الحكومة والقانون والنظام والصراعات الداخلية والخارجية تترك أثراً إيجابياً وهاماً على الإيرادات الضريبية على المدى الطويل والقصير ومن ثم استنتج أن الحكومة هي مصدر أساسي في توسيع الإيرادات الضريبية في باكستان. علاوة على ذلك، تظهر القيمة المضافة الصناعية والتضخم أيضاً آثاراً إيجابية على الإيرادات الضريبية. على أساس هذه النتائج، يُقترح أن تبذل الحكومة جهوداً جادة لتحسين الحكومة والأنشطة الصناعية لتحسين تحصيل الإيرادات الضريبية.

• Andrejovska, Pulikova, 2018, Tax Revenues in the Context of Economic Determinants

على الرغم من الاعتراف العام بأن الضرائب هي بشكل عام أداة سياسية قوية لتقييم تأثير الاقتصاد الكلي للسياسات الضريبية البديلة للبلد، غالباً ما تضعف الضرائب بسبب القيود المفروضة على قياس الإيرادات الضريبية. فإن الهدف من الدراسة هو المساهمة في التحديد الكمي ودراسة أثر مؤشرات الاقتصاد الكلي المختارة (الناتج المحلي الإجمالي، ومستوى التوظيف، والدين العام، والاستثمارات الأجنبية المباشرة، ومعدل الضريبة الفعلي، ومعدل الضريبة القانوني) على المبلغ الإجمالي للإيرادات الضريبية، مع مراعاة القدرة التنافسية الضريبية للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي البالغ عددها ٢٨ دولة. تم استخدام ثلاث طرق لتحليل الانحدار: نموذج التجميع، ونموذج التأثيرات الثابتة، ونموذج التأثيرات العشوائية. تم اختبار الفرضية القائلة بأن الناتج المحلي الإجمالي له التأثير الأكبر على الإيرادات الضريبية.

وفي الختام أكد التحليل أن الارتباط الأقوى هو بين الإيرادات الضريبية ومعدل التوظيف. يليه الاستثمار الأجنبي المباشر والناتج المحلي الإجمالي. زيادة هذه المحددات بمقدار ١ مل. اليورو (زيادة التوظيف بنسبة ١٪) من شأنه أن يزيد الإيرادات الضريبية بمقدار ١٠٠٧٢ مليون. يورو بمعدل العمالة ٣٨٣.١ ألف يورو للناتج المحلي الإجمالي.

• **and tax revenue: evidence from eagle ، governance، 2017 – Corruption، Rawat، Arif countries**

هدفت هذه الدراسة الى بيان تأثير الفساد والحوكمة على تحصيل الإيرادات الضريبية في الاقتصادات الناشئة والقائدة للنمو. استخدمت الدراسة مجموعة بيانات من ١٠ دول من ٢٠٠١ إلى ٢٠١٥، واستخدمت الدراسة تقديرات المجموعة المتوسطة المجمعة لصياغة النتائج التجريبية. أشارت النتائج إلى أن الفساد والحوكمة لهما تأثير إيجابي وهام على تحصيل الإيرادات الضريبية للاقتصادات الناشئة. وتؤكد الدراسة على تعزيز جودة الحوكمة وتقليل معدل الفساد. وأكدت على بعض التوصيات حيث تحتاج البلدان إلى تنفيذ بعض الإصلاحات السياسية مثل نظام قضائي فعال وصارم، وإدخال مزايا نقدية لموظفي الضرائب لتقليل فرص الفساد، والأهم من ذلك توسيع القاعدة الضريبية بدلاً من زيادة معدلات الضرائب. من خلال القيام بذلك، ستصبح إدارة الضرائب أفضل، وبالتالي ستتحسن الإيرادات الضريبية الإجمالية للاقتصاد.

• **The effect of good corporate governance on tax avoidance: empirical ، 2017، Waluyo study of the Indonesian banking company**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير الشركات الحوكمة على التهرب الضريبي. يتم تمثيل حوكمة الشركات من قبل لجنة التدقيق، ونسبة من مجلس المفوضين المستقلين، والملكية المؤسسية وجودة التدقيق.

يُقاس التهرب الضريبي بحجم الفجوة في معدل الضريبة الفعال. تستخدم هذه الدراسة تصميم البحث الكمي والبيانات من خدمة هيئة المالية المدرجة في بورصة إندونيسيا.

باستخدام أخذ العينات الهادفة في فترة المراقبة ٢٠١٣-٢٠١٦، حصلت على ٩٢ ملاحظة. تم تحليل البيانات باستخدام نموذج انحدار المربع الصغرى العادي. حددت نتائج الانحدار أن نسبة مجلس المفوضين المستقلين وأداء الشركات قد أثرت سلباً على التهرب الضريبي.

أثرت لجان المراجعة وجودة المراجعة وحجم الشركة بشكل إيجابي على التهرب الضريبي. ومع ذلك، لم يكن للملكية المؤسسية تأثير كبير على التهرب الضريبي. أشارت هذه النتائج إلى أن بعض آليات حوكمة الشركات في إندونيسيا كانت فعالة وفقاً لوظيفتها للمساهمين.

• **The impact of institutional quality on tax revenue in developing ، 2015•Nguyen Phuong countries**

تطبق هذه المقالة طريقة الفروق في لوحة GMM Arellano-Bond لمجموعة بيانات من اثنين وثمانين دولة نامية خلال الفترة من ١٩٩٦ إلى ٢٠١٣ لإجراء تقييم تجريبي لأثر جودة المؤسسات (استناداً إلى ستة مؤشرات حوكمة للبنك الدولي) على إيرادات الضرائب الحكومية. تظهر النتائج تأثيراً إيجابياً ملحوظاً للجودة المؤسسية على الإيرادات الضريبية في العينة بأكملها، وكذلك في الفئات ذات الدخل المنخفض والمتوسط المنخفض بينما هذا التأثير سلبي بشكل ملحوظ في فئة الدخل المتوسط الأعلى. هذه النتائج متسقة وقوية بالتأكيد لجميع مؤشرات الحكم الستة للبنك الدولي. وتشير النتائج إلى أنه يتعين على الحكومات في البلدان النامية تعديل الجودة المؤسسية بشكل مناسب لتحسين الإيرادات الضريبية وتعزيز الأنشطة الاقتصادية.

• **A.A. Azeez-2015-Corporate Governance and Performance Evidence from Srilanka**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الأداء والحوكمة في ١٠٠ شركة بسريلانكا وهذا استناداً للتقارير السنوية لهذه الشركات وقد لخصت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين حجم المجلس والأداء، كما توصلت إلى أن الفصل بين العضو المنتدب (العضو المنتدب لا يكون عضو مجلس إدارة) له علاقة ايجابية مع أداء الشركات وأخيراً وجود مدراء غير تنفيذيين في مجلس الإدارة ليس له أي تأثير على الأداء.

• **The Impact of Corporation governance on-2012 -Armstrong& Heenetiala firm performance in an unstable economic and Political Environment: evidence from sir governance Corporate & market financial.**

ورقة بحث مقدمة إلى مؤتمر الأسواق المالية وحوكمة الشركات، تناولت هذه الدراسة العلاقة بين ممارسات حوكمة الشركات وأداء الشركات تم الحصول على البيانات من التقارير السنوية لعينه من ٣٧ شركة في سيرلنكا حيث لخصت وجود علاقة إيجابية بين قواعد الحوكمة (الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، تشكيل مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه) وأداء الشركات من خلال العائد على حقوق المالكين وهذا باستخدام ارتباطات سيرمان وتحليل التباين.

• and Massimo mastruzzi-The worldwide governance ، aart kraay، Daniel·Kaufmann
issues. policy research working paper; no. WPS indicators: methodology and analytical
5430. world bank. (2010).

هدفت الورقة إلى تلخيص منهجية بناء مؤشرات الحوكمة العالمية WGI ، وتناولت مفاهيم طريقة بناء المؤشرات الستة التي تتكون منها مؤشرات WGI وقد اعتمد الباحث على التعاريف الواردة في هذه الدراسة للمؤشرات الستة باعتبارها مرجعاً أصلياً.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تنوعت الدراسات السابقة من حيث الموضوعات والأهداف والنتائج والمدة الزمنية، حيث تناولت الدراسات السابقة موضوعات متعددة عن الحوكمة ومبادئها وآثارها على الضرائب وتحصيلات الخزينة العامة للدولة وعلاقة الحوكمة بالضرائب، واستفادت الباحثة من هذه الدراسات في صياغة مشكلة الدراسة وستتم الاستفادة منها في دعم الإجراءات العملية للبحث وعرض النتائج والتوصيات.

وتتميز الدراسة الحالية أنها تتناول دور الحوكمة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية، وهو ما يختلف عن أغلب الدراسات السابقة من حيث تركيز الدراسة الحالية على الحصيلة الضريبية كمتغير تابع وتناول الدراسة لعدة دول بخلاف الدراسات السابقة التي اقتصر على دولة واحدة فقط. بالإضافة إلى اعتماد الدراسة الحالية على البيانات الكمية على عكس الدراسات السابقة التي اعتمدت الاستبيان كأداة للدراسة.

ثانياً: مشكلة البحث:

استحوذ موضوع الحوكمة على اهتمام العالم خلال العقود القليلة الماضية وباتت هدفاً تسعى إليه جميع البلدان من خلال البحث عن المستلزمات الضرورية لتحقيق أهدافها وتعد الضرائب دعامة أساسية وأحد الروافد الهامة لتمويل خزينة الدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

حيث يحتل القطاع الضريبي في الدول العربية بشكل عام مركزاً هاماً في النظام المالي، وهذا من خلال دوره في زيادة مداخيل الخزينة العمومية في شكل ضرائب ورسوم واثاثات تُفرض على المكلفين، ولكن تكمن المشكلة البحث بسبب عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات المصدق عليها، مما ينعكس سلباً على انعدام الثقة لدى المكلفين بدفع ضرائب الاعتماد واللجوء الى التهرب الضريبي مما يؤدي بدوره إلى اتساع الفجوة الضريبية في الخزينة العامة لدولة فانخفضت التحصيلات الضريبية من الإيرادات الضريبية خلال السنوات الأخيرة لذلك كان لابد من معرفة أثر تطبيق الحوكمة الفعالة على فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية لتحسين إجراءات التحصيل الإيرادات.

وفي ضوء ما تقدم تتلخص مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤال التالي:

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

اسئلة فرعية :

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ المساءلة في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ الاستقرار السياسي في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ فعالية الحكومة في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ الجودة التنظيمية في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ سيادة القانون في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

➤ هل يوجد أثر لتطبيق مبدأ السيطرة على الفساد في فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية؟

ثالثاً: أهمية الدراسة

❖ الأهمية النظرية:

أ- تركيز الدراسة الحالية على الحوكمة في فعالية الإدارة الضريبية التي تعد من المواضيع الحديثة والتي تدور حولها العديد من الأبحاث والمؤتمرات.

ب- تركيز الدراسة الحالية على الضرائب والتي تعدّ من أهم موارد الخزينة العامة للدولة.

ت- قلة الأبحاث العربية والمحلية التي تناولت دور الحوكمة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية.

❖ الأهمية العملية:

أ- إمكانية الاستفادة من نتائج البحث في تحديد دور الحوكمة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية.

رابعاً: هدف الدراسة

أ- دراسة دور الحوكمة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

اهداف فرعية:

ب- دراسة دور المساءلة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

ت- دراسة دور الاستقرار السياسي في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

ث- دراسة دور فعالية الحكومة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

ج- دراسة دور الجودة التنظيمية في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

ح- دراسة دور سيادة القانون في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

خ- دراسة دور السيطرة على الفساد في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

خامساً: فرضية الدراسة

- لا يوجد أثر للحوكمة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

فرضيات فرعية :

- لا يوجد أثر للمساءلة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.
- لا يوجد أثر للاستقرار السياسي في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.
- لا يوجد أثر لفعالية الحكومة في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.
- لا يوجد أثر للجودة التنظيمية في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.
- لا يوجد أثر لسيادة القانون في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.
- لا يوجد أثر للسيطرة على الفساد في تحقيق فعالية الإدارة الضريبية في الدول العربية.

سادساً: متغيرات الدراسة

❖ المتغير المستقل الحوكمة:

تعرف الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والاجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتدير الدائرة الحكومية لتحقيق اهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق اليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر .

باختصار فإن الحوكمة هي الترتيبات التي تقوم بها الدائرة الحكومية من أجل ضمان تحقيق النتائج المطلوبة من قبل الأطراف ذات العلاقة.

❖ المتغير التابع الإدارة الضريبية:

هي في الأساس جزءا من السلطة التنفيذية في الدولة تتولى تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي وهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية.

سابعاً: حدود الدراسة

أ- الحدود الزمانية: سيتم إنجاز الدراسة خلال العام الدراسي ٢٠٢٠/٢٠٢١.

ب- الحدود المكانية: الدول العربية.

ثامناً: منهجية البحث

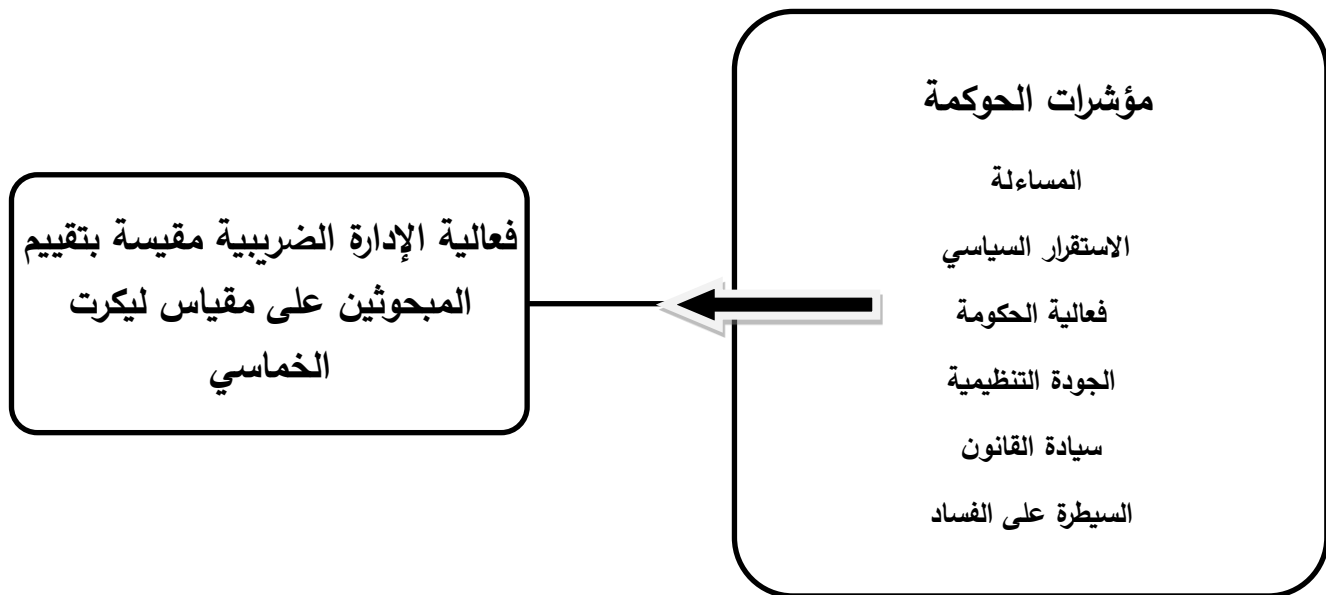
لإنجاز الدراسة سوف يتم إتباع المنهج الكمي بغية توفير الأساس النظري للدراسة وسيتم استخدام البيانات الثانوية في تحليل واختبار الفرضيات وذلك بغرض الإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة.

تاسعاً: مجتمع وعينة البحث

❖ مجتمع البحث: الدول العربية.

❖ عينة البحث: عينة من الدول العربية (الإمارات، البحرين، الجزائر، مصر، العراق، الأردن، الكويت، لبنان،

ليبيا، المغرب، عمان، قطر، السعودية، السودان، الصومال، سورية، تونس، اليمن).



الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: أهمية الحوكمة ومبادئها

٢.١.١ تعريف نظام الحوكمة

٢.١.٢ نشأة الحوكمة

٢.١.٣ أهمية نظام الحوكمة

٢.١.٤ منظومة الحوكمة

٢.١.٥ مبادئ الحوكمة

٢.١.٦ الحوكمة في المؤسسات الحكومية

٢.١.٧ مؤشرات الحوكمة

٢.١.٨ محددات الحوكمة

٢.١.٩ متطلبات تطبيق الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في مؤسسات الدولة

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

❖ المبحث الأول: أهمية الحوكمة ومبادئها:

تعتبر الحوكمة من القضايا التي لآقت قبولاً كبيراً في الفترة الأخيرة في مؤسسات الدولة نتيجة لضعف المؤسسة في الممارسات الإدارية والرقابية والإشرافية ونقص الخبرات واختلال الهياكل التنظيمية ونقص الشفافية وعدم الاهتمام بالالتزام بالقوانين والتشريعات مما أدى إلى فقدان الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة، فهي تقوم على مجموعة من الإجراءات والعمليات والنظم التي يتم بموجبها إدارة المؤسسة والتحكم فيها، كما تتضمن توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة لهذه المؤسسة وتحديد القواعد والإجراءات الخاصة بصنع القرار فيها من خلال توافر التشريع والشفافية الكاملة في الإفصاح والبعد الأخلاقي للممارسات المالية والإدارية مما يترتب على تطبيقها قرارات رشيدة وسليمة تصب في مصلحة أهداف وسياسات وخطط إدارة المؤسسة. تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية، والتي لا يمكن أن يتم تحقيقها إلا من خلال إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية تستطيع تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية بعدالة وملائمة وشفافية، مما ينعكس ايجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة (عبد الكافي، ٢٠١٨، ص ٦٠).

٢.١.١ تعريف نظام الحوكمة:

ليس هنالك تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحليين والأكاديميين لمفهوم نظام الحوكمة ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات ويختلف التعريف حسب وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

١. عرفها أحد الكتاب بأنها " نظام الحوكمة هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه

يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها" (رحال، ٢٠٠٦، ص ٢٠).

٢. يمكن تعريف نظام الحوكمة بأنه " مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارات

المؤسسة الداخلية والاطراف الخارجية التي تربطهم مصالح بها. (رحال، ٢٠٠٦، ص ٢٠).

٣. عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مصطلح الحوكمة: بأنها نظام يتم بواسطته توجيه

منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في

المصارف مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين كما أنها تبين القواعد والإجراءات

لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون المصرف وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف

المصرف وسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء.. (www.oecd.org)، (29/4/2015)

٤. ويمكن القول إن الحوكمة هي إيجاد والتطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما

بحافظ على حقوق حمله الأسهم وغيرهم وذلك حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بشركة وأصحاب

المصالح من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم وباستخدام الأدوات المالية

والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة. (ابو العطا، ٢٠٠٧، ص ٣٠)

٥. وعرف ويليام صن حوكمة الشركات بأنها مجموعة الترتيبات التي تستهدف احداث توافق بين مصالح

المديرين والمساهمين. (son, 1984, p. 21)

٦. وفي هذا الاتجاه عرفها أيضا حماد على أنها الاجراءات التي تستخدم من قبل أصحاب المصلحة في

المنظمة كالمساهمين وغيرها وذلك من أجل الاجراء على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة.

(حماد، ٢٠٠٥، ص ٤٠)

٧. كما عرفها الخواجة بأنها مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلس إدارتها والمساهمين

فيها وغيرهم من الأطراف المعنية وأصحاب المصلحة كل في موقعة الإداري أو التمويلي أو التنفيذي

(الخواجة، ٢٠٠٣، ص ٤٠)

إن معظم الكتاب في مجال الحوكمة يتفقون أنها تتعلق باتخاذ القرارات نحوه التوجهات للمجتمع

ولمؤسساته المختلفة فمثلا يتضح بأن الحوكمة تتضمن التفاعلات ضمن الهياكل والعمليات والتقاليد التي تحدد

كيفية ممارسة السلطة وكيفية اتخاذ القرارات وكيفية تعبير المواطنين عن وجهات نظرهم لذا فإن الحوكمة تتعلق

بالسلطة والعلاقات والمساءلة على النحو الآتي: من له التأثير؟ ومن يتخذ القرارات؟ وكيف يتم مساءلة متخذي

القرارات؟ لذا من الممكن استخدام الفكرة من مضامين مختلفة على المستوى العالمي والوطني، والمحلي والمجتمعي أو المؤسسي. (Haid, 1999)

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بأن الحوكمة هي:

- ١ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المنشآت، وتخفيض المخاطر.
- ٢ تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- ٣ التأكيد على أن المنشآت يجب أن تدار لحماية مصالح المساهمين.
- ٤ مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المنشأة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

٢.١.٢ نشأة الحوكمة:

٢.١.٢.١ نشأة الحوكمة في الدول المتقدمة:

إذا بحثنا في الدراسات الاقتصادية للحوكمة نجد أن (أدولف بيرل وجاردينر مينز) هما أول من تطرق إلى فكرة فصل الملكية عن الإدارة في كتاب لهما صدر عام ١٩٣٢، وقد تطرقا في كتابهما إلى أن المؤسسات تتطور وتتمو بشكل كبير عند الانفصال الذي يحدث بين الملكية والإدارة، فحملة الأسهم يملكون الشركة والمدراء يمارسون الرقابة عليها وسير أعمالها. (العال، ٢٠٠٩، ص ٥٤)

في عام ١٩٧٦ قام كل (Meckling و Jensen) بالاهتمام بحوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد من المشكلات التي تنشأ بين الملكية والإدارة. وقد ركزت دراستهما على ثلاث نظريات، هي نظرية الوكالة، ونظرية حقوق الملكية، ونظرية هيكل ملكية الشركة وعلاقة تكاليف الوكالة بالفصل بين الملكية والإدارة.

(Meckling, 1976, p. 20)

لم تظهر الحوكمة بشكل كبير بعد الانهيارات المالية ومشاكل الفساد المالي والإداري التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية مما أدى إلى ضرورة إيجاد قواعد ومبادئ أخلاقية ومهنية تدعم الثقة والمصادقية

في البيانات المالية المفصح عنها في التقارير المالية التي تصدرها الشركات لمستخدمي المعلومات والمتعاملين في سوق الأوراق المالية (علي، ٢٠٠٧، ص ٦٠)

في عام ١٩٨٧ قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية **Commission National ((Reporting Financial fraudulent on** والتابعة لهيئة السوق المالي الأمريكي (SEC) بإصدار تقرير (Tread way) والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومجموعة من المبادئ للحد من حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك من خلال التركيز على الرقابة الداخلية للشركة ومهنة المراجعة الخارجية. (مصطفى، ٢٠٠٩، ص ١٠)

مع بداية التسعينات من القرن العشرين اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع مجموعة من المعايير التي تساعد الشركات الملتزمة بها لتحقيق النمو والاستقرار وتدعم قدرتها على التنافس عبر الحدود، عن طريق إقناع المستثمرين والدائنين بالاستثمار بثقة في الشركات عبر الحدود. (ابراهيم، ٢٠١٠، ص ٣٢)

ظهرت العديد من التقارير بعد ذلك التي تؤكد الالتزام بمبادئ الحوكمة، فقد ظهر تقرير كادبري (Cadbury) عام ١٩٩٢ الذي أدرك أهمية الحوكمة في زيادة ثقة المستثمرين بالقوائم المالية، وتلاه بعد ذلك تقرير روتمان (Rutteman) عام ١٩٩٣، الذي أوصى بضرورة شمول تقارير الشركات على أنظمة الرقابة الداخلية، وفي عام ١٩٩٥ صدر تقرير (Bury Green) الذي ركز اهتمامه على المكافآت والمزايا المقدمة لأعضاء مجلس الإدارة وأوصى بضرورة وجود لجنة المكافآت التي تكون مسؤولة عن تحديد المكافآت التي تتناسب مع أداء أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.

وفي ذات الفترة صدر عن بورصة لندن تقرير (Hample) الذي ركز على أهمية الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات. ومع نهاية عام ١٩٩٨ صدر عن بورصة لندن الكود الموحد (Code Combined) الذي اشتمل على توصيات للشركات المقيدة بالبورصة على ضرورة ممارسة الحوكمة والالتزام بمعاييرها، وتم

تعديله فيما بعد عام ٢٠٠٣ في أعقاب الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة عام ٢٠٠٢، وقد تضمن الكود بعد التعديل أفضل الممارسات الحوكمة الشركات.

في عام ١٩٩٩ أصدرت كل من بورصة نيويورك (NYSE) والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) تقريرهما (Blue ribbon repot) الذي اهتم بدور لجان المراجعة في تطبيق الحوكمة السليمة للشركات.

في أعقاب الانهيارات المالية الكبرى في الولايات المتحدة التي أصابت الاقتصاد الأمريكي، وتمثلت في انهيار شركة إنرون للطاقة عام ٢٠٠٠، وتلاها انهيار شركة أندرسون للتدقيق واكتشاف اختلاسات كبيرة في شركتي (Telecom World) و (Parmalate) فبات من الضروري إعادة النظر في طرق إدارة الشركات من جهة، ودور الهيئات الرقابية والاشرفية كهيئات سوق المال والبورصات في الرقابة على أعمال الشركات من جهة أخرى فتم إصدار قانون ساربانس أوكسي (Oxley Act- Sarbanes) الذي ركز على دور الحوكمة في القضاء على الفساد المالي والإداري. (مصطفى، ٢٠٠٩، ص ٨).

في فرنسا برزت أهمية حوكمة الشركات كرد فعل لظهور المستثمرين الأجانب وصناديق المعاشات، فتولى كل من المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي أصدرت قانون فينو (Vienot) عام ١٩٩٥ وقد تضمن التقرير مجموعة من التوصيات التي ركزت على ضرورة وجود أعضاء مستقلين) اثنين على الأقل (في مجلس الإدارة وضرورة وجود كل من مجلس لجان مراجعة ولجان المكافآت والترشيحات، وضرورة الإفصاح عن استراتيجيات اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة. ومن ثم صدر تقرير ماريني ١٩٩٦ والذي كان بعكس تقرير (Vienot) الذي لم يلزم الشركات بالعمل به، حيث تضمن تقرير ماريني مقترحات بإحداث تغييرات قانونية ألزمت بها الشركات على تفعيل الحوكمة في إداراتها .

وفي كندا تم نشر تقرير (Dey) عام ١٩٩٤ من قبل بورصة تورنتو للأوراق المالية والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين الذي وضع اطارا لحوكمة الشركات، وقد ركز التقرير على التزام مجلس الإدارة بمسؤولياته.

وإضافة قيمة لأصول الشركة وتعزيز قيمة المساهمين، ودوره الحاسم في اختيار المدراء التنفيذيين وبين التقرير دور مجالس الإدارة في ترصد عمليات إدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية للشركة.

وفي عام ٢٠٠٤ توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مجموعة من المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات وقد اعتمدتها الكثير من دول العالم في صياغة مبادئها الخاصة التي تتناسب مع طبيعتها الاقتصادية والقانونية.

٢.١.٢.٢ نشأة الحوكمة في الدول العربية:

تعتبر الأسواق العربية في مرحلة التطور، وإن أنظمة الحوكمة في البلدان العربية هي أنظمة داخلية تتصف بالملكية المركزة التي لا يوجد فيها فصل بين الملكية والرقابة، لذلك لابد من بناء قواعد كافية للالتزام بمعايير الحوكمة التي تعمل على دفع عجلة نمو الأسواق وتسمح بالفصل بين الملكية والإدارة وتحقق ثقة الأطراف ببعضها البعض بما يخدم مصلحة الشركة. (العبيني، ٢٠١٥، ص ٢٤)

قد اهتمت العديد من الدول العربية بتطبيق قواعد الحوكمة ونظمت العديد من المؤتمرات والمنتديات التي أوصت بضرورة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة التي تتماشى مع الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية لكل دولة عربية. (العبيني، ٢٠١٥، ص ٢٥)

في مصر قام البنك الدولي عام ٢٠٠٠ بتطبيق قواعد الحوكمة طبقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وحصلت مصر في ذلك الوقت بالمقارنة مع الأسواق الناشئة على المركز الرابع بنسبة ٦٢% عام ٢٠٠٠ وارتفع إلى ٨٠% في عام ٢٠٠٣. (برقي وعبد الصمد، ٢٠١١، ص ٤٢)

مع بداية عام ٢٠٠١ وبمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية المصرية آنذاك، تم العمل على إيجاد برنامج الإصلاح الاقتصادي ووضع إطار تنظيمي رقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر.

وفي تشرين الأول عام ٢٠٠٥ صدر دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية بقرار من وزير الاستثمار برقم ٣٣٢، وقد تناول الدليل (حقوق المساهمين)، (مجلس الإدارة)، (المراجعة الداخلية)، (لجان المراجعة ومراقبي الحسابات)، (قواعد الإفصاح وتجنب تعارض المصالح)، وقواعد حوكمة بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة والمؤسسات المالية الممولة من قبل الجهاز المصرفي. (غادر، ٢٠١٢، ص ١٥)

أما في الأردن ومع وجود أكثر من ١٨٠ شركة مساهمة تتداول أسهمها في بورصة عمان بقيمة سوقية تبلغ ٥.١٤ مليار دينار وتعادل ٦٢% من الناتج المحلي الإجمالي، تبرز أهمية وجود إطار لحوكمة الشركات. وقد تعرضت الأردن في بداية ٢٠٠٣ إلى إجبار ٥٠ شركة على التصفية إجبارياً وتحويلها للقضاء نتيجة مخالفتها لأحكام قانون الشركات.

بهدف تعزيز دور حوكمة الشركات في الأردن لدى الشركات الأردنية تم تأسيس جمعية منتدى حوكمة الشركات الأردنية، بدعم عدد من رجال الأعمال الأردنيين والمشرعين وأساتذة القانون والتجارة في الجامعات الأردنية من أجل تبني أفكار جديدة تساعد في بلورة هذه الظاهرة لدى الشركات الأردنية، عملت الجمعية على إجراء العديد من الدراسات في مجال حوكمة الشركات والمشاركة في العديد من الملتقيات والمنتديات العالمية والعربية. وقد ركزت أهدافها على تعريف الشركات الأردنية بحوكمة الشركات والترويج لتطبيقها.

في ضوء التطور الذي شهدته الأسواق المالية في عمان سعت هيئة السوق المالي لتطوير أسواقها المالية بإصدار دليل حوكمة الشركات للشركات المساهمة المدرجة في البورصة، والذي يهدف إلى وضع إطار واضح ينظم العلاقات وينظم الإدارة فيها، ويحدد الحقوق والمسؤوليات والواجبات بما يتوافق مع أهداف الشركة، ويحافظ على حقوق الأطراف ذوي المصلحة المرتبطة بالشركة. وقد تم وضع المبادئ استناداً إلى قانون الأوراق المالية

والتشريعات الصادرة بمقتضاه وقانون الشركات إضافة إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وتم إلزام الشركات المساهمة بتطبيق الدليل مع تفسير أسباب عدم الالتزام بأي من القواعد في التقارير السنوية الصادرة.

في اليمن عقد مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) وشريكه نادي رجال الأعمال اليمنيين، ومؤسسة التمويل الدولي، ورشة عمل حول دور مجلس الإدارة وهيكله، وأخلاقيات العمل، ومكافآت أعضاء المجلس. لتحسين حوكمة الشركات باليمن، والتي كان من نتائجها إصدار دليل أفضل ممارسات حوكمة الشركات في التاسع والعشرين من آذار ٢٠١٠، والذي هدف إلى توجيه مجتمع الأعمال اليمني، وإنما والذي لم يكن ملزماً كان مكملاً للقوانين النافذة في جمهورية اليمن، وقد تضمن الدليل ٧ بنود تساعد الشركات على تنفيذ أفضل ممارسات الحوكمة وتعزيزها وتحسينها. (سليمان، ٢٠٠٩، ص ١٧)

تميز سوق الأوراق المالية في لبنان بانخفاض عدد الشركات المدرجة وضعف مجالس إدارة الشركات بسبب تمركز السلطة لدى كبار الملاك، واختيار الأعضاء المستقلين بناء على علاقات الصداقة، أو العلاقات العائلية، وضعف حماية حقوق المساهمين، فكان لابد من اعتماد تشريعات لحماية حقوق المساهمين والترويج لمفاهيم الإدارة الرشيدة وتعزيز الإفصاح، وفي عام ٢٠٠٤ نظم مركز المشروعات الدولية الخاصة في بيروت بالاشتراك مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومجموعة عمل الحوكمة في القطاع الخاص وجمعية الشفافية اللبنانية وتم تبني اثني عشر معياراً يندرج ضمن ثلاث مجموعات:

١. شفافية البيانات.
٢. البيئة السياسية للمؤسسات والأسواق.
٣. اللوائح المالية والإشراف المالي.

وفي دول الخليج نجد أن الشركات العائلية تمثل الغالبية من حجم الشركات وإن أغلب القوانين لا تسمح بالفصل بين رئيس مجلس الإدارة والإدارات التنفيذية كما كنا نجد تراجعاً في الاستثمارات الأجنبية وانخفاض

مستوى الإفصاح والشفافية، وضعف البيئة القانونية والتشريعية المناسبة للاستثمار، ما دفع دول الخليج إلى زيادة الاهتمام بقواعد الحوكمة.

ففي سلطنة عمان التي شهدت تطورات اقتصادية ومالية متسارعة منذ بداية عام ١٩٩٨ وحرصا مصلحة المستثمرين وعلى تطوير القطاع المالي صدر المرسومان السلطانيان رقم (٩٨/٨٠) ورقم (٩٨/٨٢) بإعادة هيكلة سوق الأوراق المالية من خلال تكوين الهيئة العامة لسوق المال للقيام بدوره كجهة رقابية وإشرافية مع التطورات الحاصلة كما تم تعديل بعض القوانين، وذلك استجابة لمتطلبات المراحل التي يمر بها القطاع وتوافقا مع التطورات الحاصلة على الصعيدين الإقليمي والدولي .

وبالنسبة للبحرين فقد حققت المملكة خطوة مهمة بإطلاق أول مدونة لحوكمة الشركات عام ٢٠١٠، فبعد أكثر من عامين من العمل بين مركز المشروعات الدولية الخاصة واللجنة التوجيهية الوطنية حول حوكمة الشركات، جاء إطلاق المدونة ليمثل انجازا كبيرا لمبادرة المركز بشأن حوكمة الشركات بالبحرين.

أما في سورية، فقد مرت الحوكمة بالعديد من التطورات قبل صدورها في عام ٢٠٠٩، حيث صدرت العديد من القرارات من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية تهدف إلى حماية المستثمر، وقواعد الممارسات السليمة للشركات.

٢.١.٣ أهمية نظام الحوكمة:

تعتبر الحوكمة من أهم العمليات الضرورية واللازمة للتأكد من حسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق المنشآت لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم بالإضافة إلى ما توفره من وسائل ضبط تعمل على زيادة الجودة وتطوير الأداء مما يساهم في الحفاظ على مصالح جميع الأطراف ومنها. (شحاته، ٢٠٠٧، صفحة ٣٣)

٢.١.٤ منظومة الحوكمة:

حدد برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) أربع أنواع للحوكمة ومن الممكن أن نطلق على كل منا اسم منظومة وهي (UNDP, Reconceptualising Governance, Discussion Paper (2), 1997, p. 11) وهي:

١. الحوكمة الشاملة:

تشمل العمليات والهياكل للمجتمع التي توجه العلاقات السياسية والاجتماعية والاقتصادية لحماية الثقافة والمعتقدات الدينية والقيم الاجتماعية، وللمحافظة أيضا على بيئة تضمن مستوى عاليا من الخدمات الصحية، والحرية والأمن، حيث تؤدي إلى مستوى معيشة أفضل بالنسبة لجميع أفراد المجتمع.

٢. الحوكمة السياسية:

يوجد هذا النوع من الحوكمة في مجال اليات اتخاذ القرارات السياسية وتطبيقها وسن القوانين والتشريعات في الدولة فالدولة يجب أن يكون لديها جهاز تشريعي مستقل يستطيع المواطنون أن ينتخبوا ممثلهم بحرية، وجهاز تنفيذي، وجهاز قضائي يتمتع باستقلالية عن الجهاز التنفيذي والجهاز التشريعي.

٣. الحوكمة الاقتصادية:

يتضمن هذا النوع من الحوكمة، عمليات اتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في النشاطات الاقتصادية في الدولة وهذا النوع من الحوكمة يؤثر في القضايا الاجتماعية مثل تحقيق العدالة ومحاربة الفقر وتحسين نوعية الحياة وتوضح الدراسات التي أعدها البنك الدولي الخاصة بالبلاد النامية وبالمناطق العربية الأهمية لعوامل منظومة الحوكمة في زيادة سرعة التنمية الاقتصادية للحاق بالبلاد الصناعية المتقدمة. وترجع هذه الدراسات انخفاض معدلات التنمية الاقتصادية في البلاد العربية إلى منظومة الحوكمة.

٤. الحوكمة الإدارية:

هي نظام لتطبيق السياسات من خلال مؤسسات القطاع العام التي يجب أن تتصف بما يلي:

١. الكفاءة

٢. الاستقلالية

٣. المساءلة

٤. الشفافية

٢.١.٥ مبادئ الحوكمة:

لقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ستة مبادئ للحوكمة وهي: (مجلس النقد والتسليف، ٢٠٠٦، ص ٢٢)

١. المبدأ الأول:

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المنشآت: وقد أضيف هذا المبدأ في الآونة الأخيرة الى المبادئ الخمسة الأساسية وتم وضعه الأولوية ليكون المبدأ الأول ويتضمن باختصار:

- توزيع المسؤوليات في نطاق تشريعي.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي.
- أنه ذو تأثير فعال على الأداء الاقتصادي الشامل.
- لدى الجهات السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.

٢. المبدأ الثاني:

يتعلق هذا المبدأ بحقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الملكية ويشمل باختصار:

- توافر الحقوق الأساسية للمساهمين.
- تسهيل الممارسة لحقوق الملكية.
- الحق في المشاركة في التصويت شخصيا اوغيايبا.

- الحق في المعلومات عن القرارات.
- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات.

٣. المبدأ الثالث:

المعاملة المتساوية للمساهمين ويتضمن:

- منع التداول بين الداخلين في المنشأة.
- معاملة المساهمين معاملة متساوية.
- الإفصاح عن العمليات.

٤. المبدأ الرابع:

دور أصحاب المصالح ويشتمل على:

- تطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- التعويض مقابل انتهاك الحقوق.
- المصالح وفقا للقانون أو نتيجة لاتفاقيات متبادلة.
- الحصول على المدعومات بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب.
- استكمال إطار فعال للإعسار وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

٥. المبدأ الخامس:

الإفصاح والشفافية ومضمونه باختصار:

- الإفصاح طبقا لمستويات النوعية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
- القيام بمراجعته خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل كفؤ.
- الإفصاح عن هياكل الحوكمة وسياساتها.
- استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال.

- قابلية المراجعة للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.
- توفير فرصة متساوية وتوقيت مناسب لإيصال المعلومات لمستخدميها.

٦. المبدأ السادس:

مسؤوليات مجلس الإدارة وتشمل باختصار ما يلي:

- ضرورة المعاملة العادلة للمساهمين.
- العمل وفقا للمعلومات الكاملة مع العناية الواجبة.
- تطبيق معايير أخلاقية عالية مع اخذ مصالح أصحاب المصالح الآخرين بعين الاعتبار.
- عرض استراتيجية المنشأة وسياساتها وخطط عملها السنوية.
- الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المنشأة.
- إتاحة جميع المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب.

٢.١.٦ الحوكمة في المؤسسات الحكومية:

يتزايد الاهتمام في الوقت الحاضر بأخلاقيات الإدارة وتتسابق المؤسسات إلى إصدار مدونات أخلاقيات المهنة، فبعد أن كانت الكفاءة هي مركز الاهتمام الوحيد والربح هو الهدف الأساسي والمسؤولية الوحيدة للأعمال، أصبحت الأخلاقيات تحظى بالاهتمام ويعاد صياغة الأهداف والسياسات بطريقة تبرز المسؤولية الأخلاقية للمؤسسات كما أنه وفي السنوات الأخيرة زاد الاهتمام الشعبي بالجوانب السلوكية والأخلاقية ومتابعة حالات المخالفات على مستوى الأعمال الخاصة والعامة، كما زاد الاهتمام بموضوع مكافحة الفساد الإداري والمالي، وكذلك بموضوع الشفافية وسلامة الإجراءات في كافة مؤسسات الدولة إن الحوكمة ليست مجرد أخلاقيات جيدة نقوم بعملها فقط، فهي مفيدة للمؤسسات في حال استخدامها استخداما وتطبيقا جيدا مما يمنع أزمات مالية جديدة كما أن اتباع المبادئ السليمة للحوكمة تؤدي إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع وجود الشفافية في الحياة الاقتصادية. (عبود، ٢٠٠٥، ص ٥٠)

وتشير مؤسسة التمويل الدولية (IFC)، (٢٠٠٥) إلى الحوكمة على أنها هياكل وعمليات مراقبة إدارة المؤسسات وتتمحور حول العلاقة بين كل من الإدارة ومجلسها وأصحاب المصالح.

وترتكز الحوكمة في المؤسسات الحكومية بالمفهوم الحديث على أربع مبادئ أساسية هي : (المصري، ٢٠٠٨، ص ٤)

١. النزاهة

٢. القابلية للمحاسبة

٣. المسؤولية

٤. الشفافية

تعمل الحوكمة على تعميق الحس الأخلاقي اللازم والضروري في المؤسسات الحكومية من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد قيم وأخلاق الممارسات والسلوكيات التي تقوم بها الإدارة والتي تتوافق مع الإطار القانوني والأخلاقي وتضع حداً لمنع حدود الفساد مع المحافظة على المصالح العامة وتحقيق العدالة والمساواة (الخضيري، ٢٠٠٥، ص ٥٣)

كما أن المبادئ والقيم الأخلاقية التي تسود المؤسسات من الداخل والأطر المؤسسية السائدة في البيئة الخارجية المحيط بها هي التي تحكم وضع وتطبيق الحوكمة، ليس فقط لمصلحة المؤسسات وإنما لمصلحة المجتمع ككل، وإن وضع أسس قوية للحوكمة هي أحد الطرق المجابهة للفساد وتسهم في صعوبة إعطاء الرشاوي، وتعمل على تعزيز الشفافية والمساءلة. (سوليفان، ٢٠٠٨، ص ١٠٠)

وتمثل الحوكمة في منظور القطاع الحكومي نظاماً يتم بموجبه إخضاع نشاط المؤسسات والهيئات العامة والأجهزة الحكومية الأخرى لمجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى ضبط مراقبة أعمال الوحدة الحكومية، بغرض حماية ممتلكاتها من ناحية، وتحقيق الجودة والتميز في الأداء من الناحية الأخرى وذلك من خلال اختيار الأساليب والعلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر على الأداء.

لذلك اصطلحت الأوساط الدولية على تسمية الحوكمة بالحكم الرشيد لأنها تعبر عن حزمة من القوانين والقواعد التي تركز على الشفافية والنزاهة والمحاسبة والمساءلة.

يوجد مدرستان لمفهوم الحوكمة: (الصاوي، ٢٠٠٣، ص ٢)

الأولى ترى انه يعبر عن شكل سياسي لنظام الحكم وأسلوب صنع السياسة بما ينصرف الى القواعد المألوفة للديمقراطية، مثل سيادة القانون، والتعددية السياسية والاجتماعية والتسامح والتعبير الحر، والحريات وحقوق المواطنة، وبالتالي فهو الأقرب إلى الصياغة الحديثة لمبادئ مستقرة.

الثانية تعتبر المفهوم عنوانا لمنظومة أساليب وخطوات الإصلاح السياسي والاجتماعي ككل، مثل اعتماد آليات المحاسبة في مواجهة السلطات العامة، والمطالبة بتوفير مظاهر الشفافية في مؤسسات صنع القرار، وتقديم نوعية الحكم من زاوية الالتزام بسيادة القانون وقدرته على تعزيز فرص المشاركة واحترام حقوق الإنسان ومكافحه الفساد، فهذه المدرسة ترى مفهوم الحوكمة بشيرا ومؤشرا للانتقال من التعامل النظري الى التفكير العملي الذرائعي، وتحديد مؤشرات قابلة للقياس لتقويم حالة الحكم وصنع سياسة، لاسيما في الدول التي تشهد عمليات اصلاح اقتصادي وسياسي.

٢.١.٧ مؤشرات الحوكمة:

تعد مؤشرات الحوكمة بمثابة المقاييس التي تشير إلى مستوى الحوكمة في بلد ما. وتقوم مجموعة من المنظمات والجهات البحثية بإصدار عدد من مؤشرات الحوكمة للبلدان المختلفة، ستركز هنا على مؤشرات الحوكمة العالمية (WGI) التي سيتم استخدامها في الجانب الوصفي من البحث والتي هي عبارة عن مجموعة بيانات بحثية تلخص وجهات النظر حول جودة الحوكمة في عدد بلدان العالم. يتم جمع بياناتها بالاعتماد على عدد من معاهد المسح والمؤسسات البحثية والمنظمات غير الحكومية والمنظمات الدولية وشركات القطاع الخاص، ويعد هذا المؤشر هو الأكثر استخداما من بين مؤشرات الحوكمة في وسائل الإعلام والأوساط الأكاديمية

وبين المنظمات الدولية. (UNDP، 2012، p. 57)

ويتم نشر بياناتها على موقعهم على الشبكة وقد غطى هذا المؤشر ٢١٤ بلد واقتصادا في عام ٢٠١٨م،
ابتدأ في الإصدار منذ عام ١٩٩٦ م وبصفه دورية كل سنتين حتى عام ٢٠٠٢ م، من ثم أصبح الإصدار سنويا
منذ ٢٠٠٣م.

يتكون (WGI) من ستة مؤشرات فرعية. تمثل ثلاثة مجالات تشملها الحوكمة الرشيدة، يتم قياس كل
مجال منها بمؤشرين مختلفين وذلك كما يلي:

- العملية التي يتم من خلالها اختيار الحكومات ومراقبتها: ويتم قياسها من خلال المؤشرين التاليين:
 ١. مؤشر (الصوت والمساءلة) وقياس هذا المؤشر الآراء المختلفة في دولة ما حول مدى قدرة المواطنين في
تلك الدولة على اختيار حكوماتهم ومدى حريتهم في التعبير عن آرائهم وتكون الجمعيات ومنظمات
المجتمع المدني بالإضافة الى مدى احترام تلك الدول لحقوق الإنسان.
 ٢. مؤشر (الاستقرار السياسي، وغياب العنف /الارهاب) وقياس هذا المؤشر مدى احتمال زعزعه استقرار
الحكومة أو اسقاطها باستخدام الوسائل غير الدستورية، بما في ذلك العنف والإرهاب بدوافع سياسية.
- قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات سليمة بشكل فعال: يتم قياسها من خلال المؤشرين التاليين:
 ١. مؤشر (فعالية الحكومة) وقياس الآراء حول جوده الخدمات العامة، وجودة الخدمة المدنية واستقلالها
عن الغضوط السياسية. وجوده عملية صياغة وتنفيذ السياسات والعامة، ومصداقية الحكومه في التزامها
بتلك السياسات، كما يركز على البيروقراطية والروتين الإداري، وجودة الإجراءات في المؤسسات
الحكومية إلى جانب نسبه تغطية البنية التحتية بمكوناتها المختلفة، ومدى رضا المجتمع عن تلك
الخدمات.
 ٢. مؤشر (الجودة التنظيمية) وقياس الآراء حول قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح سليمة
تسمح بتنمية القطاع الخاص وتشجيعه، ويهتم هذا المؤشر بمدى سهولة مزاوله تدخل الدولة في السوق
من خلال دعم أسعار السلع الأساسية والبنزين ؟.

- احترام المواطنين والدولة للمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية فيما بينها: يتم قياسها من خلال المؤشرين التاليين:

١. مؤشر (سيادة القانون) وقياس الآراء حول مدى ثقة المواطنين في القواعد والقوانين السائدة في الدولة

والالتزام بها وخاصة فيما يتعلق بإنفاذ العقود وحقوق الملكية، وفعالية الشرطة والمحاكم وكذلك احتمال

مدى وقع الجريمة أو العنف، حيث يهتم بكفاءة الإطار القانوني واستقلالية ونزاهة الجهاز القضائي،

ومعدل انتشار الجريمة.

٢. مؤشر (السيطرة على الفساد) وقياس الآراء المختلفة حول مدى استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب

شخصية، بما ذلك أشكال الفساد المختلفة ومدى سيطرة النخب وأصحاب المصالح الشخصية على

الحكم.

٢.١.٨ محددات الحوكمة:

لكي تتمكن الشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوافر

مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي توفر التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة هذه المحددات تشتمل على

مجموعتين: (طارق، ٢٠٠٧، ص ١١):

١ - المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل العناصر التالية:

١. القوانين العامة المنظمة للنشاط الاقتصادي مثلا القانون الذي صدر في سورية عام ٢٠٠٨ الذي يهدف

إلى تحديد القواعد المنظمة لحرية المنافسة ومنع الاحتكار.

٢. المناخ العام للاستثمار في الدولة.

٣. كفاءة القطاع المالي من بنوك وشركات التأمين والأسواق المالية ذات الأثر الكبير على التمويل.

٤. كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية مثل هيئة أسواق المال ومدى قدرتها في الرقابة على أعمال الشركات، خاصة الشركات المدرجة في أسواق المال والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها البيانات والمعلومات التي تنشرها في حال عدم التزام الشركات بها.

٥. دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتتمثل هذه المؤسسات في جمعيات المحاسبين ونقابات المحامين.

٢- المحددات الداخلية:

تشتمل على القواعد والأساليب، التي تطبق داخل الشركات والتي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب السلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

وبشكل عام يجب أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أم خارجية هي بدورها تتعرض بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد.

٢.١.٩ متطلبات تطبيق الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في مؤسسات الدولة :

لكي تدور مؤسسات الدولة في فلك الحكم الرشيد في أدائها لمهامها انطلاقا من الاستجابة لحاجات وتطلعات المواطنين فإن عليها موجبا أن تكون شفافة وفقا لسيادة القانون، فإصلاح مؤسسات الدولة وجعلها أكثر كفاءة ومساءلة وشفافية ركن أساسي من أركان الحكم الرشيد.

وبحسب برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فإن المنظومة العامة لإدارة الحكم الرشيد، والتي تعمل على تنمية

مستدامة تشكل من العناصر الآتية: (الكريم، ٢٠٠٩، ص ٧٢)

١. مشاركة المجتمع بكافة الأطراف في صياغة السياسات والخطط العامة والأولويات والرؤى الوطنية، ويشمل هذا التحديد الأفراد ومؤسسات المجتمع المدني والقوى السياسية والقطاع الخاص والقطاعات الفاعلة الأخرى.

٢. وجود قواعد وأسس مرجعية تشريعية وقانونية كافية تنظم نشاط السلطات والمؤسسات الحكومية لتنظيم العلاقة بين المؤسسات الحكومية والمواطن والمجتمع المدني وقطاع الأعمال.

٣. توفير الشفافية في عمل السلطات والمؤسسات الحكومية وإمكانية مساءلتها، الأمر الذي يستوجب تسهيل عملية الحصول عملية الحصول على المعلومات المتعلقة بها وهذا من شأنه تسهيل عملية المراقبة على أداء المؤسسات الحكومية ومساءلتها وترتبط عملية المساءلة إلى حد كبير بشفافية السلطات والمؤسسات ونشاطها لا يمكن الحديث نهائيا عن المساءلة، يضاف إلى ذلك أنه لا يمكن للمساءلة أن تكون داخلية أي من داخل المؤسسات الحكومية كالبرلمان أو الرقابة المالية أووزارة المالية، بل يجب أن تكون أيضا نابعة من المواطنين الأفراد ومؤسسات المجتمع المدني وقطاع الأعمال وعبر آليات ووسائل مختلفة.

٤. مقدرة الجهاز الحكومي على التكيف والاستجابة لمتطلبات مواطنة في إطار مواده المتاحة.

٥. ضرورة وجود حدود دنيا من التوافق الوطني والاجماع العام على التوجهات والأولويات والسياسات العامة، وأن تكون عملية توزيع الثروات التي تسيطر عليها الحوكمة عادلة ومتساوية.

٦. يجب ضمان عمل أجهزة الدولة بشكل كفؤ وفعال، ما يعني عدم هدر المال العام وتوظيفه في أوجهه الصحيحة وفقا للخطط والبرامج المدروسة والمعدة مسبقا، وقياس كفاءة وفاعلية أداء أجهزة الدولة يجب أن يكون وفقا للموازنات المخططة والأهداف والنتائج المتوخاة منها.

٧. وجوب تحديد التوجهات الإستراتيجية للدولة، ضمن إطار عملية تخطيط منهجية وشاملة وذات أبعاد مرتبطة بجوانب وطنية شاملة.

المبحث الثاني فعالية الإدارة الضريبية

٢,٢,١ تعريف الضريبة

٢,٢,٢ خصائص الضرائب

٢,٢,٣ أنواع الضرائب

٢,٢,٤ قواعد وأسس فرض الضريبة

٢,٢,٥ أهداف الضريبة

٢,٢,٦ مصادر الإيرادات الضريبية

٢,٢,٧ طرق تحصيل ضريبة الدخل

٢,٢,٨ التهرب الضريبي

٢,٢,٨,١ مفهوم التهرب الضريبي

٢,٢,٨,٢ انواع التهرب الضريبي

٢,٢,٨,٣ أسباب التهرب الضريبي

٢,٢,٨,٤ آثار التهرب الضريبي

٢,٢,٩ فعالية النظام الضريبي

٢,٢,١٠ الإدارة الضريبية

❖ المبحث الثاني: فعالية الإدارة الضريبية:

على الرغم من أن النظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية، فإن اختلاف النظم الضريبة بين الدول قد لا يعني اختلاف في سياسة هذه الدول، ذلك لأن السياسة الضريبية الواحدة يمكن ترجمتها عملياً إلى أكثر من نظام ضريبي، أوبعبارة أخرى أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة في مجتمع آخر، فتشابه الأهداف الاقتصادية بين الدول بل وتشابه السياسات الضريبية لا ينبغي أن يحجب عنا تلك الاختلافات الجوهرية بينهم، فهناك العديد من الاختلافات منها اختلافات في الأيديولوجيات ونظم الحكم والنظم الاجتماعية والاقتصادية، إضافة إلى الهياكل الاقتصادية وأيضاً في مستويات التقدم الاقتصادي بكافة أبعاد، ولكي يتم تصميم نظام ضريبي أمثل لمجتمع ما لا بد من أن يولد من هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المحددات من تغيير وتطور، ومن هنا نجد تبايناً في النظم الضريبية بين الدول مع بعضها البعض في لحظة معينة، وتبايناً في النظم الضريبية لنفس الدولة على مدار الزمن. (عبد المجيد، ٢٠٠٥، ص ١٠١)

تحتل الضرائب مكانة متميزاً بين مختلف مصادر الإيرادات العامة للدولة، ولا يرجع ذلك إلى أهميتها كأداة تمويلية فحسب بل لما لها من نتائج إيجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات المهمة للسياسة الاقتصادية للدولة بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات.

٢.٢.١ تعريف الضريبة:

اختلف الفقهاء والمفكرون والاقتصاديون في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، فقد عرفت بأنها اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق هدف عام. (حشيش، ٢٠٠٤، ص ٩١)

كما عرفت بأنها مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، تأخذ بصورة مبلغ من النقود، يؤديه الممول (المكلف) جبراً، وبصفة نهائية، من دخلة وأرباحه التي يحققها، بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها

(الجندي، ٢٠٠٦، ص ١٤). وعرفها آخرون بأنها فريضة مالية إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بدفعها نقداً أوعيناً دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع، كما عرفت بأنها اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة، تبعاً لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها وتقوم الدولة بتحصيلها لذلك. (عبد المجيد، ٢٠٠٥، ص ١٦)

٢.٢.٢ خصائص الضرائب:

من الأهمية بمكان بيان الخصائص الضريبية التي تنفرد عن غيرها من الإيرادات بخصائص معينة، وقد تناولت أدبيات هذه الضريبة الإشارة إلى تلك الخصائص تمييزاً لها عن مصادر الإيرادات الأخرى أهمها: (عفانة، ٢٠٠٨، ص ٢٠١)

١. شخصية الضريبة: أي أن ضريبة الدخل تلحق المكلف بشخصه سواء الطبيعي أو المعنوي وبذلك تكون الضريبة مستحقة ويتابع تحصيلها من الشخص نفسه.

٢. سنوية الضريبة: تسري الضريبة على إيرادات السنة المالية (١٢ شهراً) وهذا ينسجم مع أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو مبدأ الدورية. (مؤيد، ٢٠٠٥، ص ٥٤)

٣. الضريبة التزام نقدي: بمعنى أنها عبارة عن مبلغ من النقود يؤديه الفرد للدولة، إن مثل هذا التأكيد اليوم لم يكن له لزوم لو لم تمر الضريبة في فترة تاريخية طويلة حيث كانت تدفع في أثنائها على شكل خدمات أو حاصلات، ومع تقدم المجتمع وارتفاع نظمه الاقتصادية والاجتماعية، وأصبح من مصلحة الدولة في هذا العصر ألا تتبع طريقة استيفاء الضرائب عيناً نظراً لارتفاع تكاليف هذه الطريقة وبعدها عن العدالة، ولعدم ملائمتها لمقتضيات التمويل وبالتأكيد عدم ملائمتها لمقتضيات التمويل العامة لاسيما في عصر النقود.

٤. الضريبة تدفع جبراً: أي أن الفرد يدفعها وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ الضريبي وكيفية دفعه الذي يتم بقانون حيث يتم فرضها من قبل الدولة أي أنها إلزامية للمكلف ولا يخير في دفعها وموعدها. (القيسي، ٢٠٢١، ص ٤٢)

٥. الضريبة تفرض من قبل الدولة: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادات السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة بالدولة هي السلطة التنفيذية أي الحكومة بعد موافقة السلطة التشريعية وتشمل أيضاً جميع المؤسسات التي تتمتع بسلطة عامة مثل أمانة العاصمة. (ياسين، ٢٠٠٥، ص ١١)

٦. إن الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلف: فالمبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلف، وبعد حسم التنازلات والإعفاءات القانونية المقررة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة. (عطوي، ٢٠٠٣، ص ٢٠٠)

٧. الضريبة تدفع بصورة نهائية: حيث إن دافع الضريبة لا يأمل في استردادها، إذ لا يحق له مطالبة الدولة برد المبالغ التي حصلت منها في صورة ضرائب طالما تم ذلك التحصيل في حدود القانون. (شهاب، ٢٠٠٤، ص ٣٢٠)

٢.٢.٣ أنواع الضرائب:

تفرض الدول والحكومات الضرائب في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعادة ما يلجأ الباحثون في مجال الضرائب إلى تصنيف أنواع الضرائب استناداً إلى ثلاثة معايير أساسية وهي على النحو التالي: (عفانة، ٢٠٠٨، ص ٢٠٢)

١. من حيث تعدد الضريبة:

○ الضريبة الوحيدة: حيث تفرض الدولة نوعاً واحداً فقط من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها كأن تفرض ضريبة مبيعات بنسبة محددة على مشتريات كل المواطنين والمقيمين دون أن يكون هناك نوع آخر يفرض بشكل خاص.

○ الضريبة المتعددة: حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات على مبيعات الشركات والمؤسسات، وضريبة دخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار وضريبة النفقات على الأبنية والأراضي.

٢. من حيث الوجود والاستعمال:

- الضرائب المباشرة: تعتبر الضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره فهو الشخص المقصود بفرضها من قبل المشرع، مثل: ضريبة الدخل على الرواتب والأجور فهي تفرض إذا تحقق دخل منها ولا يستطيع الممول نقل عبئها إلى شخص آخر.
- الضرائب غير المباشرة: يستطيع دافع الضريبة نقل عبئها إلى شخص آخر، ويمكن أن يكون قصد المشرع في فرضها هو الشخص الذي يتحملها في النهاية، ومثالها ضريبة المبيعات حيث يدفعها التاجر ويحملها إلى المستهلك.

٣. من حيث النظرة إلى دافع الضريبة:

- الضريبة الشخصية: حيث تعرف بالضريبة التي تفرض على ذات الشخص، وتدعي أيضاً بالضريبة على ذات الرؤوس أو الرقاب، وهي تستند إلى رابطة الفرد بالدولة، حيث إن المكلف يعيش على أرض الدولة ويتلقى الحماية والرعاية وتفرض الدولة بالمقابل ضريبة على شخصه وعلى وجوده مع مراعاة حالة وظروف دافع الضريبة الاجتماعية والمالية عند فرضها. (بشور، ١٩٩٣، ص ٢٥٠)
- الضريبة على الأموال: إن الضريبة على الأموال قد انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة حيث يكون موضوعها مال المكلف أو بعض عناصر هذا المال، ومن أهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال أو الضرائب على الدخل، ومن أهم مزايا الضريبة على الأموال عدالتها لأنها تصيب حجم الأموال التي يملكها المكلف حيث تفرض على كل أموال الشخص وتمتاز بعدالتها ووفرة حصيلتها ولا يراعي ظروف دافع الضريبة المالية والاجتماعية عند فرض هذا النوع من الضرائب.

٢.٢.٤ قواعد وأسس فرض الضريبة:

يقصد بقواعد الضريبة هي تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة وترجع أهمية هذه القواعد إلى ضرورة التوثيق بين صالح المكلفين من جهة وصالح الخزينة العامة من جهة أخرى، وتعتبر القواعد الضريبية التي ضمنها المفكر الاقتصادي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم الأصول التي يرجع إليها عند وضع نظام ضريبي وهذه القواعد هي: (حشيش، ٢٠٠٤، ص

(١٠٠

١. قاعدة المساواة والعدالة:

وتعني هذه القاعدة ضرورة اشتراك كل شخص في الدولة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً في دفع الضرائب المقررة عليه وهو ما يعرف بمبدأ عمومية الضرائب كما وتوجب هذه القاعدة مراعاة المقدرة المالية لكل شخص عند إخضاعه للضريبة، ومبدأ عمومية الضريبة يعني ضرورة إخضاع جميع الأشخاص وكافة الأموال للضريبة، فمن جهة العمومية الشخصية والتي يقصد بها أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حدٍ سواء، ومن جهة العمومية المالية فتعني أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة وتخضع لسيادتها الدولة.

٢. قاعدة اليقين:

ويقصد بهذه القاعدة أن تكون أحكام وقوانين الضرائب واضحة ومعلومة للمكلف وبسيطة ودون غموض أو إبهام، وذلك فيما يتعلق بتحديد الأموال الخاضعة للضريبة والنسبة التي تقطع من وعائها ومعيار وكيفية دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات بحيث تكون معروفة بوضوح وبصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، وتقضي قاعدة اليقين أيضاً أنه إذا كانت أحكام القوانين الضريبية تتغير باستمرار أوفي أوقات متقاربة، فالتعديلات التي تطرأ على القوانين يجب أن تكون في أضيق نطاق. (عفانة، ٢٠٠٨، ص ٣٠٠)

٣. قاعدة الملاءمة:

تعني هذه القاعدة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وتتوافق مع ظروفه وأوضاعه، وتطبيقاً لهذه القاعدة يجب أن يكون معيار دفع الضريبة مناسباً للمكلف فمثلاً تحصيل الضرائب المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقيق هذه الأرباح مباشرة، ذلك أن تحصيلها قبل ذلك سوف يثير بعض الإشكاليات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطأتها وعدم استطاعته دفعها، وبالمقابل إذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على هذه الأرباح بعد مضي مدة طويلة من تحقيقها فإن تحصيلها سيكون صعباً، لأن المكلف سيكون قد أنفق ما حصل عليه من دخل. (عفانة، ٢٠٠٨، ص ٣٠١)

٤. قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

وتعني هذه القاعدة أن تكون نفقات جباية وتحصيل الضريبة في أدنى حد ممكن، حتى لا يتم تبديد الضريبة المحصلة، وتقليل صافي الإيراد الضريبي المحصل بعد خصم نفقات الجباية، وهو ما يمس جانب الوفرة في الحصلة، وهذا يتطلب تسهيل إجراءات الجباية، ومراعاة ذلك عند تحديد الوعاء الضريبي.

وعليه فإن المطلوب من السياسة الضريبية أن تقوم على المبادئ الضريبية العامة من مساواة وعدالة ويقين واقتصاد في التحصيل، ولا يجوز لها بأي شكل من الأشكال أن تحابي أحداً على حساب الآخرين أو على حساب الخزينة العامة، لأن القيام بذلك سوف يؤدي إلى انهيار النظام الضريبي بشكل كامل بالإضافة إلى عدم تحقيق الأهداف التي فرضت الضريبة من أجلها. (صبري، ٢٠١٣، ص ٣٠)

٢.٢.٥ أهداف الضريبة:

لم تعد فرض الضرائب وجبايتها مقتصرة فقط على توفير الإيرادات اللازمة لخزانة الدولة وذلك لتغطية نفقاتها العامة في إطار سياستها المالية العامة وهذا مرتبط بتطور وظيفة الدولة بالحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسة، من وظيفة الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة لذلك فقد تنوعت أهداف فرض وجباية الضرائب ما بين أهداف مالية واجتماعية واقتصادية كما يلي: (ذنيبات، ٢٠٠٣، ص ١١٥)

١. الأهداف المالية للضرائب:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل النفقات العامة للدولة ولهذه الأهمية المالية للضريبة دفع العديد من الاقتصاديين للتركيز عليها رافضين تدخلها في ميادين أخرى اقتصادية أو اجتماعية فالضريبة حسب قول (ستورن) يجب ألا تكون مقوية أو مصلحة للأخلاق ولا واقية، بل يجب أن تكون ممولة للخزينة فقط، وحتى تقوم الدولة بدورها الاجتماعي والاقتصادي لابد من الإنفاق العام لتحقيق هذه الغايات ولا بد لها من توفير الأموال اللازمة لتغطيتها دون اللجوء إلى القروض وخاصة الخارجية، لأن المنفعة من القروض تبقى محدودة بسبب مجابهة استهلاكها وفائدتها، ولذلك لا يبقى أمام الدولة إلا بفرض الضريبة على جميع المواطنين وبشكل متساو وعادل وعليه ينبغي على التشريعات الضريبية أن تكون مقبولة لدى المواطنين وتمتاز بالوضوح والثبات.

(الخطيب، ٢٠٠٣، ص ١٠٠)

٢. الأهداف الاجتماعية للضريبة:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبرز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العاملة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، فبعد أن فشلت أفكار المنادين بحياد الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أصبحت الضريبة أداة بيد الدولة تستطيع بواسطتها معالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية منها: (عائشة، ٢٠١٤، ص ١٠)

- إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكتل الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع.
- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة: فبعض السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية فتحاول الدولة الحد من انتشارها، لا بل محاربتها.
- حل مشكلة الإسكان: ويكون بتشجيع الدولة للاستثمار في هذا القطاع وذلك بمنح المستثمرين بهذا القطاع إعفاء ضريبياً من أجل توفير المساكن للمواطنين.

٣. الأهداف الاقتصادية:

من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر أن الضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها وذلك بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد، والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية، لذلك فالضريبة لها دور مهم في القطاع الاقتصادي وهذا الدور يمكن أن يكون عاماً أو خاصاً، فالدور العام للضريبة يمكن أن يتجلى في امتصاص القيمة الشرائية الزائدة كوسيلة من وسائل محاربة التضخم، وهذا ما جرى تطبيقه في معظم الدول كأمريكا وبريطانيا وفرنسا، أما الدور الخاص للضريبة فخير مثال عليه الرسوم الجمركية، حيث تلجأ إلية الدولة لحماية قطاع صناعي معين إلى رفع الرسوم الجمركية على الواردات التي يمكن أن تنافس تقدم هذا القطاع والعكس صحيح. (فرحات، ١٩٩٧، ص ٢٥٠)

٦.٢.٢ مصادر الإيرادات الضريبية:

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم الأدوات التي تستخدمها الحكومة في تنفيذ خططها التنموية الشاملة، وتسعى دائماً إلى زيادة حصيلتها والحفاظ عليها من الهدر والضياع، كما أن الموارد الضريبية تعتبر مؤشراً حقيقياً يعكس مدى فعالية ونشاط الأداء الحكومي الاقتصادي والمالي، ومن المعروف أن الجانب المالي لأي دولة والمتمثل في الغالب في الموارد الضريبية له أهمية خاصة، ويشكل جزءاً مهماً من إيرادات الدولة، وهي عادة تتأتى من عدة مصادر أهمها: (الدالي، ٢٠٠٤، ص ٣٠)

١. أرباح أومكاسب الأنشطة المتعلقة بالحرف أو التجارة أو ممارسة المهن الحرة وغيرها من المهن مهما كانت المدة التي جرت فيه ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة أو التجارة أو المهنة أو الصنعة أو أي معاملة أوصفت منفصلة تعتبر بمثابة عمل أو تجارة.

٢. الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للسكن أو المنامة أو المأكل أو الإقامة أو أي علاوة أخرى باستثناء بدل التمثيل وعلاوة الضيافة أو جزء منها

باستثناء علاوة الإعاشة والسفر، ويشترط في ذلك أن تتفق هذه العلاوات في سبيل الوظيفة على أن تنظم أحكام هذه الفقرة بتعليمات يصدرها المدير.

٤. الفوائد والعمولات والخصيمات وفروق العملة، أما الفائدة والعمولات على الديون المشكوك فيها لدى البنوك والشركات المالية وشركات الإقراض المتخصصة - المتعارف على وصفها بالفوائد والعمولات المتعلقة فتستوفي الضريبة عنها في سنة قبضها وذلك وفقاً للتعليمات التي يصدرها المدير لهذه الغاية بعد موافقة الوزير عليها.

٥. المكاسب الناجمة عن أي عقد في الدولة كأرباح للمقاولات والتعهدات والعطاءات وعمولات الوكالات واتفاقيات التمثيل والوساطة التجارية وما مائل سواء كان مصدرها من داخل الدولة أو من خارجها.

٦. المكاسب الناجمة عن أي التزام، وكذلك الدخل من أجور وأتعاب تقديم الاستشارات والخبرة والاشتراك في التحكيم وما مائل ذلك من أعمال.

٧. بدل إجارة العقارات وغيرها من الأموال غير المنقولة والعوائد والأقساط وسائر الأرباح الناشئة عنها، وكذلك الدخل والمكاسب والتي تتأتى من أي ملك خلاف العقارات والأموال غير المنقولة الأخرى.

وفي هذا الصدد أشار بعض الباحثين أيضاً إلى مجموعة من مصادر الإيرادات الضريبية من أهمها:

(حشيش، ٢٠٠٤، ص ١٠٥)

١. بدل الخلو والمفتاحية والشهرة، ويسمح للشخص الذي دفع هذا البدل باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الإنتاجية المقبولة لغايات هذا القانون خلال مدة خمس سنوات بالتساوي، كما يسمح للمستفيد منها بتقسيمها على خمس سنوات بالتساوي أيضاً.

٢. المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأخير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع أو أي عوض آخر عنها.

٣. الدخل المتأتية من أعمال التأمين بمختلف أنواعه وأعمال النقل البري والبحري والجوي للمقيمين وغير المقيمين.

٤. بيع الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك المنصوص عليها في هذا القانون أو نقل ملكيتها بغير طريق الإرث ويحدد الدخل الخاضع للضريبة من هذا المصدر بما يساوي الاستهلاك الذي تم تنزيله لغايات هذا القانون أو الربح المتحقق من عملية البيع أو نقل الملكية أيهما أقل.

٥. أرباح اليانصيب والسحوبات والجوائز النقدية والعينية مهما كانت تسميتها والتي لا تقل قيمتها عن ألف دينار للجائزة الواحدة وتخضع للضريبة بنسبة ١٠ % من قيمتها.

٢.٢.٧ طرق تحصيل ضريبة الدخل:

إن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مهمة جداً، كونها تحدد مستويات التحصيل وسلامة وثبات التدفق للإيرادات الحكومية حيث تتوفر طرق تحصيل الضريبة كما يتضح مما يلي:

١. طريقة الدفع المرفق مع الإقرار الضريبي:

طبقاً لهذه الطريقة يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الإدارة الضريبية المختصة، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة في التطبيق، ولكنها تحتاج إلى درجة عالية من الوعي الضريبي لدى المكلفين حيث يلزم كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بتقديم كشف التقدير الذاتي في الموعد المحدد ودفع مبلغ الضريبة المعترف به في الكشف خلال الأربعة أشهر التالية من نهاية السنة المالية. (البحي، ٢٠٠٠، ص ٦٧)

٢. طريقة السلفة على حساب الضريبة:

حيث يقوم المكلف بتوريد الضريبة عن طريق أقساط خلال سنة ممارسة الأعمال على أساس نظام السلفيات طبقاً للإقرار الذي يقدمه عن دخله المتحقق أو المحتمل على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد اكتمال إجراءات ربطها بحيث يدفع المكلف الفرق أو يسترد الزيادة، ويتم تنظيم قواعد وتطبيق أسس حساب السلفة ومواعيد دفعها والحوافز الممنوحة لها بتعليمات من الوزير المختص بناء على تنسيب المدير. (الدالي، ٢٠٠٤، ص ٣١)

٣. طريقة الخصم من المنبع:

تقوم هذه الطريقة على إصدار تعليمات يتم بموجبها خصم نسبة معينة من المستخدمين والمتعاقدين وتوريدها إلى دوائر الضريبة، وتكون هذه المبالغ المخصومة في غالب الأحيان هي القيم النهائية المستحقة على المكلفين، وتعمل دوائر الضريبة على إغلاق ملفاتهم في نهاية السنة الضريبية، حيث يتم تحصيل الضريبة على كل من : (الدالي، ٢٠٠٤، ص ٣٢)

➤ الشخص المقيم سواء كان وكيلاً قانونياً أو تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أوله علاقة تجارية معه ويكون مسؤولاً عن القيام بالنيابة وعن ذلك المكلف غير المقيم بخصم الضريبة المستحقة وتوريدها لدائرة الضرائب.

➤ كل مكلف يدفع رواتب أو أجور أو علاوة أو مكافأة وما في حكمها ملزم بخصم نسبة منها عند دفعها وتوريدها للدائرة، ومرفق معها كشف وذلك خلال مدة محددة من تاريخ الدفع.

٤. طريقة الدفع الفوري للضريبة:

يلزم المكلف بالدفع الفوري لضريبة الدخل وذلك بعد تسوية الحساب، ويتم تسوية الحساب (المركز الضريبي) للمكلف بعد حصر وتحديد الجانب المدين المتمثل في الضريبة المستحقة عليه عن السنة والتي حددت بقرار من دائرة الضرائب أو بقرار من وزير المالية بإعادة النظر في التقدير أو صدر بها حكماً من محكمة الاستئناف المختصة. (الدالي، ٢٠٠٤، ص ٣٢)

٥. طريقة تقسيط الضريبة:

تجيز بعض القوانين الضريبية ومنها القانون المصري والأردني والفلسطيني تقسيط الضريبة على المكلف وبشكل يحافظ على حق الخزينة بناء على طلب المكلف إذا وجدت أسباب تستوجب ذلك وتقسط الضريبة على أقساط يحدد مقدار كل قسط وتاريخ استحقاقه ولأغراض تقسيط الضريبة يشترط بعض القوانين كما يلي: (الدالي، ٢٠٠٤، ص ٣٣)

- أن يقدم المكلف طلباً بتقسيط ضريبة الدخل المستحقة عليه يوضح فيه الأسباب التي تبرر تقسيط الضريبة وعجزه عن السداد الفوري.
- قد يطالب المكلف بدفع دفعة مقدمة مع الطلب.
- يتم تحرير مذكرة بالتقسيط توقع عليها الإدارة الضريبية بالموافقة على التقسيط.
- يتم إصدار قرار بتقسيط للضريبة يحدد فيه عدد الأقساط ومقدار كل قسط منها وميعاد استحقاقه ويعتمد من المدير المسئول ويخطر المكلف بقرار التقسيط، وفي حال تخلف المكلف عن دفع أحد الأقساط لمدة معينة من تاريخ استحقاقه تصبح الأقساط كلها مستحقة الدفع ودون حاجة إلى إنذار.

٢.٢.٨ التهرب الضريبي:

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المنتشرة بشكل واسع في العديد من دول العالم، وتمثل هذه الظاهرة خطورة كبيرة على الواقع الاقتصادي، ومن أبسط صورها قيام المكلف بإخفاء كل أوبعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وتساعد فاعلية أداء مهنة مراقبة الحسابات عند المصادقة على التقارير المالية في الحد من تهرب مكلفي ضريبة الدخل من سدادها، ومع تطور الأنظمة المحاسبية الحديثة ازدادت امكانية خلق طرق جديدة تساعد على التهرب الضريبي بسهولة عالية، وهنا تظهر اهمية تقارير مراقب الحسابات في تأكيد صحة تمثيل البيانات المالية لواقع الشركة ونتيجة أعمالها.

٢.٢.٨.١ مفهوم التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، إذ تشمل العديد من الممارسات التي يعتبرها القانون جريمة يجب معاقبة فاعليها، وهي تتمثل بالاحتيال الضريبي الذي يعني التزوير، بينما يحصر البعض الآخر هذا المفهوم في دائرة السلوكيات التي لا تطالها يد القانون مثل التجنب الضريبي القانوني، وسواء كانت هذه السلوكيات قانونية أو غير قانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مكاسب مالية لتفويت منافع مشروعة للآخرين.

وقد تنوعت التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي والتي تناولها الدارسين والمهتمين بها، ومن هذه التعريفات من اعتبرها إحدى طرق اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجرى ذلك إما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء ضريبي أو الإفصاح عن مبلغ أقل من المبلغ الحقيقي، كما يعرف على أنه التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف. (الغانمي، ٢٠١٤، ص ٤٢)

كذلك يعد التهرب الضريبي من أهم مظاهر الحياة الاقتصادية المعاصرة والتي تمثل مشكلة تعاني منها جميع الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وهي تشمل جميع الشركات والمؤسسات على مختلف أنواعها وأشكالها، وتمثل جزءاً من الجرائم الاقتصادية لما لها من نتائج ضارة على المجتمع، ويعرف التهرب الضريبي على أنه قيام المكلف بالتخلص كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها. (خلف، ٢٠١٤، ص ١٤)

ويعرف التهرب الضريبي أيضاً على أنه عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة، وبالتالي يعد التهرب الضريبي صورة من صور الاحتيال، لأن المتهرب من الضريبة يقوم فعلياً بالحصول بشكل مباشرة أو غير مباشر على شكل من أشكال الاستفادة باستخدام أساليب غير مشروعة مثل الخداع والتزوير، وذلك بهدف تحقيق الكسب غير المشروع من خلال عدم دفع كل نسبة الضريبة المفروضة عليه والاحتفاظ بالباقي لنفسه.

ويمثل التهرب الضريبي بعدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير صحيحة للدوائر المالية، ويتم ذلك بهدف تخفيض الإيرادات الضريبية من خلال طرق متعددة مما يعني حرمان الدولة من إيراداتها المالية، ولما كانت الضريبة تحرم المكلف من التمتع بجزء من دخله، ولما كان إقبال المكلف على دفع الضريبة دون تدمير يتطلب وعياً حضارياً، كان هناك ميل لدى بعض المكلفين إلى التهرب من الضريبة.

كما ويقصد بالتهرب الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم لهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الاعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه. (البريم، ٢٠١٦، ص ٤٠)

٢.٢.٨.٢ أنواع التهرب الضريبي:

تتعدد تصنيفات وأنواع التهرب الضريبي ويمكننا تقسيمها كما يلي: (الامام، ٢٠٠٦، ص ٧٥)

١. التهرب الضريبي داخل الدولة: تنتوع صور التهرب الضريبي داخل الدولة، وذلك بهدف الآفلات من الضريبة، ومن تحمل عبئها بقيام المكلف بمخالفة قواعد القانون باستخدام إحدى الوسائل التي يحددها القانون.

٢. التهرب الضريبي خارج الدولة: ويقصد بهذا النوع من التهرب ذلك الذي يتم خارج حدود الدولة، مثل التهرب الدولي الذي يعتبر محاولة التملص عبء الضريبة الوطنية، وقد لا يتطلب ذلك تهريباً وفي أحيان أخرى يتطلب ذلك التهريب.

ويمكن التفريق ما بين التهرب الضريبي وما بين التهرب المشروع والذي يعرف على أنه التجنب الضريبي أو التملص الضريبي، ويقصد بالتهرب غير المشروع الغش المالي، وبالتالي تنحصر أنواع التهرب الضريبي في شكلين أساسيين وهما: التهرب المشروع والذي لم يجرمه القانون ولم يضع عليه أي عقوبة، والتهرب غير المشروع الذي جرمه القانون ووضع على من يرتكبه عقوبات معينة بسبب مخالفتها لقواعد وأحكام القانون. (البريم، ٢٠١٦، ص ٥٠)

٢.٢.٨.٣ أسباب التهرب الضريبي:

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى مجموعة من الأسباب التي ترتبط بالمكلف نفسه أو الثقافة السائدة في المجتمع، بالإضافة إلى طبيعة النظام الضريبي المطبق من حيث احتوائه على الثغرات، وتلاعب الظروف

الاقتصادية أيضا سبباً أساسياً يرتبط بالإدارة الضريبية وكفاءة العاملين بها، وتتمثل أهم الثغرات التي يمكن للمتهرب استغلالها في إخفاء أرقام الأرباح الحقيقية، خاصة في النشاطات التي لا تكون للحكومة صلة مباشرة فيها كما هو الحال في الأنشطة المهنية والتجارية، وتضخيم التكاليف بشكل وهمي مع تقليل الإيرادات، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية بشكل غير قانوني، ووجود بعض أوجه القصور في قانون الضرائب كطول الإجراءات والخطوات التي يمكن أن تمتد لأكثر من ٥ سنوات. (عامر، ٢٠١٤، ص ٢)

ويعني التهرب الضريبي إبقاء مبلغ من المال في حوزة المكلف بدلاً من دفعه إلى الخزنة العامة، ويأتي بالدرجة الأولى بسبب ضالة روح التضامن بين أفراد الجماعة وبالتالي تدني المستوى الخلقي لدى المكلفين، بالإضافة إلى وجود دوافع أخرى تحفز المكلف على التهرب منها أسباب قانونية وأخرى سياسية واقتصادية، وفيما يلي أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي. (جمعه، ٢٠٠٥، ص ١٠٠)

١. الأسباب الأخلاقية: ويقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي عند الكثير من المكلفين، حيث يعتقدون بأن سرقة أموال الضريبة ليست سرقة، ويعود ذلك بسبب الميل العام للكثيرين لعدم الخضوع للقانون.

٢. الأسباب التشريعية: وتندرج هذه الأسباب نتيجة عدم وضوح التشريع الضريبي، وبسبب وجود الكثير من الثغرات القانونية التي تثير العديد من المشاكل والتناقضات للإدارة الضريبية، وتسمح بحصول المزيد من التهرب.

٣. الأسباب الإدارية: وتتمثل هذه الأسباب في صعوبة وتعقيد الإجراءات الإدارية التي تتعلق بتحصيل وتقدير الضريبة من المكلفين، وبالتالي عدم المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.

٤. الأسباب النفسية: وترتبط هذه الأسباب بنسبة الوعي الضريبي، فكلما ازداد الوعي الضريبي ضعف التهرب منها والعكس، ويعتقد الكثير من الباحثين في هذه المجال أن العوامل النفسية لا مفر من وجودها بالنسبة لبعض الضرائب وذلك بسبب سياسات الإدارة المالية التي تسبب صعوبة في تطبيقها مما يؤثر على نفسية المكلف في قبول دفعها أو رفضها.

٥. الأسباب الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب، بحيث أن نسبة التهرب تقل

لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح،

ويمكن أن تتمحور الأسباب الاقتصادية في جانبين أساسيين وهما:

- تركز على ظروف المكلف الاقتصادية وأثر ذلك على اداء الضريبة.

- تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

٦. الأسباب التقنية: ساهم التطور التقني وتدخله في كافة الميادين بما فيها الأنظمة المحاسبية الحديثة في ازدياد

إمكانية التهرب الضريبي، وتندرج ضمن هذه الأسباب عدم وضوح الإجراءات الواجب تطبيقها، أو عدم مرونة

النظام الضريبي المتبع الذي يزيد من احتمالات التهرب الضريبي.

٢.٢.٨.٤ آثار التهرب الضريبي:

تتعدد آثار التهرب الضريبي ومخاطرة وخاصة بما يتعلق بالاقتصاد القومي، إذ يؤدي ارتفاع التهرب

الضريبي إلى التقليل من الإيرادات وبالتالي التقليل من الانفاق العام، الذي يؤدي إلى انخفاض الاستثمار وزيادة

الانتاج وبالتالي الوصول إلى مرحلة من الكساد الاقتصادي، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي بارتفاع الأضرار من

الناحية المالية بالخرانة العامة والمكلفين على حد سواء، حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة

الضريبية للخرينة، كما يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية بين أفراد المجتمع نظراً لأن بعض المكلفين يدفعون

الضريبة بينما يتهرب النسبة الأكبر منها سواء بشكل جزئي أو كلي، مما يساعد على الشعور بعد الرضا، وزيادة

المحابة وعدم الاكتراث بأداء الواجب الوطني المتمثل بدفعها للدولة، وبالتالي يؤثر بصورة مباشرة على المستوى

الأخلاقي المنتشر والذي يحد المكلفين من دفع الضرائب ويشجعهم على التهرب من دفعها للإدارة الضريبية.

(جمعه، ٢٠٠٥، ص ١١٢)

ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سلبية كثيرة تبدأ من الأضرار بالخرانة العامة بسبب انخفاض

التحصيل الضريبي، كما أنه يضر بالمكلفين الذين قد لا يستطيعون التهرب من دفعها بتحملهم العبء لوحدهم،

مما يؤدي إلى غياب عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، وبالتالي قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب

الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الناجم عن التهرب الضريبي، كما أنه يضر بالمصالح العامة للمجتمع، حيث إن انخفاض إيرادات الخزانة العامة من حقوقها المالية يؤدي إلى تعطيل المشروعات النافعة، بالإضافة إلى انتشار الغش وتقليل علاقات التضامن بين أفراد المجتمع الواحد. (الجيل، ١٩٨٣، ص ٨٠)

٢.٢.٩ فعالية النظام الضريبي:

تكتسي دراسة فعالية النظام الضريبي اهتماما كبيرا من طرف السلطات واضعة ومصممة النظام الضريبي، وتعد الفعالية من إحدى المؤشرات الهامة التي من خلالها يتم الحكم على نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهداف ومبتغى السياسة الضريبية، وعلى اعتبار أن هذه الأخيرة هي جزء من السياسة المالية والتي تعتبر أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، فإن فعالية الأول "النظام الضريبي" لمؤشر ودلالة على فعالية السياسة الاقتصادية.

تعريف الفعالية: إن مفهوم الفعالية مفهوم معقد ومركب وحتى الآن يوجد اتفاق عام بين الكتاب حول معنى محدد لها أو العوامل المحددة والمؤثرة عليها، وفي هذا المقام سوف نحاول أن نقدم مجموعة من التعاريف نجملها فيما يلي:

مجموعة التعاريف التقليدية: (سويس، ٢٠٠٤، ص ١٧)

- يعرفها Barnard على أنها تحقيق الهدف المحدد.
- يعرفها Etzioni على أنها النجاح في تحقيق الأهداف المسطرة من خلال الاستغلال الأمثل والمتوازن للموارد المتاحة في البيئة الخارجية.
- يعرفها Price على أنها درجة تحقيق الأهداف المتعددة.
- يعرفها Donnelly على أنها درجة التطابق بين الأهداف في حدود الموارد المتاحة.
- يعرفها Hannan & freeman على أنها درجة التطابق بين الأهداف التنظيمية والنتائج المحصلة
- مجموعة التعاريف النظامية: (قحف، ٢٠٠١، ص ١٠)

– يعرفها كاتز وكان (Katz)، Kahn على أنها تعظيم معدل العائد على الاستثمار بكافة الطرق، كما أنها تعني تعظيم عوائد الأفراد والإسهام في رفع كفاءة المنظمة، وبعبارة أخرى القدرة على البقاء والاستمرار والتحكم في البيئة.

– يعرفها كاست وروزنجيك (Kast)، rosenzweig، على أنها القدرة على تحقيق الأهداف في شكل زيادة حجم المبيعات وزيادة الحصة في السوق، وتحقيق رضا العملاء والعاملين بالإضافة إلى النمو والربحية.

– يعرفها ماهوني وستيرز (Mahoney)، steers على أنها الإنتاجية المرتفعة والمرونة وقدرة التكيف مع البيئة، فضلا عن القدرة على الاستمرار والابتكار.

– يعرفها ياشتمان وسيشور (Yuchtman)، seachore على أنها قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف التشغيلية.

• مجموعة التعاريف المعاصرة: (سويسي، ٢٠٠٤، ص ١٨)

– يعرفها (Pennings goodman) على أنها النجاح في التعامل مع القيود المفروضة من الجمهور.

– يعرفها (MILES) على أنها القدرة على تحقيق الحد الأدنى من الإشباع لرغبات وتطلعات الأفراد ذات العلاقة الإستراتيجية بالمنظمة.

– يعرفها (PINNINGS) على أنها حالة الانسجام بين متغيرات الهيكل التنظيمي والبيئة.

– يعرفها (ALVAR) على أنها القدرة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها المنظمة.

• تعريف الفعالية الضريبية:

نظر للاختلاف السائد في تعريف الفعالية بصفة عامة، فإنه لا محالة هناك اختلاف في تعريف فعالية

النظام الضريبي حيث :

بينأن (MONIER MARIE JEAN) الإخضاع الضريبي الأمثل يتمثل في تعظيم مهام الدولة فيما يخص التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد (MONNIER, 1998, p. 10) وحسب هذا التعريف فإن النظام الضريبي الأمثل هو الذي يتميز:

١. عدم إمكانية نقل العبء الضريبي.

٢. أن الضرائب المفروضة لا تشوه خيارات الأعوان الاقتصاديين.

كذلك فقد بين (MEHL) ، (BELTRAME PIERRE) أن فعالية النظام الضريبي وتحقيقها ينبغي أن يكون هناك جواب عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يتسم بالحصول على أقصى مردودية وبأقل تضحية جماعية. (PIERE BELTRAME, 1997, p. 32)

وحسب (BERNARD SALANIE) فإن فعالية النظام الضريبي تكمن في توفيقه بين العدالة الضريبية والفعالية الاقتصادية. (SALANIE, 2002, p. 20)

أما بالنسبة لـ (VALLEE ANNIE) فإن النظام الضريبي الفعال هو ذلك لنظام الذي يحتوي على ضرائب لا تشوه ولا تغير هيكل الأسعار النسبية ولا تقوم إلا بأثر الدخل وليس الإحلال. (VALLEE, 2004, p. 6)

من خلال ما سبق تقديمه يمكن القول أن فعالية النظام الضريبي يعني بها قدرة هذا الأخير على تحقيق الأهداف الموضوعية له بشكل متسق ومتوازن، لأن هذه الأهداف في كثير من الأحيان قد تكون متعارضة فيما بينها، فتحقيق الهدف المالي قد يتعارض مع تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، وكذا الأمر بين الهدف الاقتصادي والمالي.

٢.٢.٩.١ قياس فعالية النظام الضريبي:

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الضريبي والتي تمحور بين طرق وظيفية وأخرى كمية ويمكن إجمالها في المداخل التالية: (مراد، ٢٠٠٣، ص ٦)

١. مدخل الأهداف:

وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي على محصلة ومدى تحقيقه للأهداف المناطة به، لكن قد يثور هناك الجدل والتساؤل على أي من هذه الأهداف نعتد، هل نأخذ بالأهداف المعلنة أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الضريبية؟ كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الضريبي؟ وما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ وهل الفعالية تعني تحقيق النظام الضريبي لأهم الأهداف أو تحقيقه لأكثر من هدف، وبهدف استجلاء الغموض عن هذه التساؤلات سوف نتطرق للمداخل الفرعية لمدخل الأهداف كما يلي:

- مدخل الهدف السائد: يعنى بالهدف السائد هو ذلك الهدف الذي ترتضيه السلطات من جراء فرض الضريبة، فقد يكون هذا الهدف الوصول إلى حجم معين من الحصيلة الضريبية أو الوصول إلى عدد معين من المشاريع الاقتصادية من خلال عمليات التحفيز الضريبي .
- مدخل تعدد الأهداف: إن لنظم الضريبية في غالب الأحيان تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هذه الأهداف تختلف في مضمونها وكيفية تحقيقها، لذا فإن الهدف المالي "الحصيلة الضريبية المرتفعة" لا يعبر عن كامل فعالية النظام الضريبي، وعليه بد من مراعاة جملة من الأهداف مثلاً: حصيلة ضريبية غزيرة وتدوير النشاط الاقتصادي في الاتجاه المرغوب، مع كسب ثقة المكلفين، إلا أن هذا يعد صعب المنال لذلك يتعين على السلطات العامة تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال باقي الأهداف، ومن ثمة ترتيب تحققها حسب الأولوية ووفق الظروف الاقتصادية الاجتماعية السائدة في المجتمع .
- مدخل الأهداف المرحلية: كما أسلفنا الذكر فإن للنظام الضريبي مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها وهي مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة الأجل، أهداف متوسطة وطويلة الأجل، وعليه ففعالية النظام الضريبي وفق هذا المعيار تقاس بقدرته على تحقيق الأهداف المرحلية، أي اتخاذ الزمن كمعيار لقياس الفعالية .

٢. مدخل الموارد:

يستند هذا المدخل إلى افتراضين هما: (مراد، ٢٠٠٣، ص ٧)

- إن النظام الضريبي نظام مفتوح يوجد في بيئة اقتصادية يؤثر ويتأثر بها، حيث أنه يتأثر بالنظام السياسي والاقتصادي مستوى التقدم الاقتصادي، كما أنه يؤثر على الاستهلاك والادخار والعمالة.
- إن فعالية النظام الضريبي تتوقف على مدى قدرته في توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة به.

ومن خلال ما سبق فإن النظام الضريبي كلما استطاع توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق أهدافه المحددة .

٣. المدخل المالي:

يستند هذا المدخل على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي، ويكون ذلك بمقارنة الحصيلة المالية من الاقتطاعات الضريبية المحققة مع حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية ويتم ذلك عن طريق النسبة التالية :

حصيلة الاقتطاعات الضريبية المحققة الفعالية المالية للنظام الضريبي = $\frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية المحققة}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية}} \times 100$ نسبة مئوية

وبناء على هذا المؤشر يكون النظام الضريبي فعال كلما اقتربت أو تجاوزت هذه النسبة الواحد الصحيح، وفي الحالة العكسية فإن ذلك مؤشر على نقص فعالية النظام الضريبي ومن أجل الحكم الصحيح على هذا المؤشر يجب مقارنة هذه النسبة ما بين السنوات المختلفة للدراسة. (مراد، ٢٠٠٣، ص ٨)

٢.٢.٩.٢ مؤشرات تصميم نظام ضريبي فعال:

هناك بعض المؤشرات التي ينبغي إتباعها من أجل الوصول إلى نظام ضريبي مصمم وفقا لمقتضيات

الفعالية وهذه المؤشرات هي: (قدي، ٢٠٠٣، ص ٤٠)

- مؤشرات فيتو تانزي:

يحدد فيتو تانزي مؤشرات يمكن اعتمادها حين تصميم نظام ضريبي فعال وهي كما يلي:

➤ مؤشر التركيز:

ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات، أي محاولة وضع نظام ضريبي يركز على ضرائب قليلة بالإضافة إلى تبني معدلات ضريبية محدودة للضريبة الواحدة، كل هذا من أجل تخفيض تكاليف الجباية.

➤ مؤشر التشتت:

ينبغي معرفة الضرائب التي تكون قليلة الإيراد من أجل التخلص منها وذلك سعياً لتبسيط النظام الضريبي، مع ضرورة أن يكون لحذفها أثر على المردودية المالية للنظام الضريبي.

➤ مؤشر التآكل:

يقيس هذا المؤشر مدى مطابقة وقرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الممكنة حيث أنه يكون جيداً كلما اقتربت الأوعية الفعلية من الممكنة، وإذا كان العكس فهذا يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، مما يدفع إلى رفع المعدلات الضريبية طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، الأمر الذي يؤدي إلى الغش والتهرب الضريبي.

➤ مؤشر تأخيرات التحصيل:

ينطوي هذا المؤشر على وضع الامكانيات التي تجعل المكلفين يدفعون الضرائب في آجالها المحددة.

➤ مؤشر التحديد:

ويقضي ذلك بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة.

➤ مؤشر الموضوعية:

ويقض ذلك بأن يتم تحديد الأوعية الضريبية بشكل موضوعي وبعيد عن التعسف الشيء الذي يضمن للمكلفين المعرفة الكاملة لالتزاماتهم الضريبية.

➤ مؤشر التنفيذ:

ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، ويكون ذلك بناء على سلامة التقديرات والتنبؤات، بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية، فضلا عن معقولية التشريعات الضريبية.

➤ مؤشر تكلفة التحصيل:

وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية، ويكون هذا بجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن حتى ينعكس ذلك سلبا على مستوى حصيلة الضرائب .

٢.٢.١٠ الإدارة الضريبية:

تختص الإدارة الضريبية بتطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها على أكمل وجه، حماية لحقوق كل من الخزينة العامة والمكلف. ومن ناحية أخرى، تعمل على تطوير هذه القوانين بما يتمشى مع تطور المجتمع وأهدافه. والإدارة الضريبية كأي سلطة إدارية حكومية، تقوم على أسس إدارية علمية للقيام بمجموعة المهام والوظائف الملقاة على عاتق أي سلطة إدارية، وهي التخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة. إلا أنها تختلف عنها بتميزها بذاتية مستقلة، تستمد من استقلالية ذاتية القانون الضريبي، الذي تعمل على تطبيقه، عن القوانين الأخرى، وذلك من خلال الامتيازات والسلطات التي يمنحها لها ولا تمنح لسلطة غيرها. وهناك إجراءات التقاضي التي تختلف في القضايا الضريبية عن إجراءات الدعاوى المدنية في قوانين المرافعات، وغير ذلك من دلائل استقلالية القانون الضريبي. (الدلة، ٢٠١٦، ص ١١)

تقسم الإدارة الضريبية إلى قسمين:

❖ الإدارة المركزية: ومن أهم وظائفها:

١. البحوث والتخطيط:

حيث تقوم بوضع الخطط طويلة وقصيرة الأجل التي تهدف إلى:

أ- تعديل النظام الضريبي وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق أهداف المجتمع

ب- تطوير العمل في الإدارات التنفيذية المختلفة لرفع الكفاءة الإنتاجية.

ت- تذليل العقبات التي تعترض طريق الإدارات التنفيذية.

ث- اعتماد الخطط التي تقدمها الإدارات التنفيذية.

ج- تخفيض النفقات ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية والتنسيق بينها.

٢. التوجيه الفني:

وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

أ- ضمان تطبيق القوانين نصاً وروحاً.

ب- توحيد الإجراءات بين المكلفين قدر الإمكان بين الإدارات التنفيذية المختلفة. وتسعى الإدارة الضريبية

لتحقيق هذه الأهداف من خلال الخطوات التالية:

١. إصدار التفسيرات لنصوص القانون لتوضيح أي لبس وغموض فيها، وإصدار التعليمات والمنشورات

والمذكرات التفسيرية، والتعليمات الخاصة بالإجراءات اللازمة لتطبيق القانون وإصدار النماذج اللازمة

لذلك.

٢. إصدار التعليمات للإدارات التنفيذية بتوحيد المعاملة بين المكلفين، في الظروف المتشابهة، مع مراعاة

الظروف الخاصة لكل حالة.

٣. العمل على خلق أفضل العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وخاصة في الدول النامية، والتي تعاني

من رواسب الاستعمار في ظلم المكلفين والعبء الضريبي الثقيل، مما يزيد العبء على الإدارة الضريبية

في إيجاد جو الثقة بينها وبين المكلفين، والذي يتحقق من خلال قناعة المكلف بعدالة العبء الضريبي،

وسلامة السياسة الاتفاقية للدولة، وكفاءة وموضوعية الإدارة الضريبية

٣. إدارة القوى العاملة:

حيث تقوم بتحديد الوظائف، والوصف الوظيفي لكل وظيفة، واختيار الموظفين الأكفاء كما ونوعاً، والعمل على تدريب الموظفين بشكل مستمر، وتحسين أوضاعهم مادياً واجتماعياً وبالمقابل متابعة أعمالهم، ومعاقبة كل من تسول له نفسه الإخلال بواجبه الوظيفي ومسئوليته.

٤. المتابعة والرقابة:

من خلال متابعة التقارير التي تصدرها الإدارات التنفيذية، ومتابعتها، والقيام بالتفتيش الميداني، للتحقق من دقة هذه التقارير، وفحص النتائج وتحليلها، ووضع الخطط العلاجية لتحقيق التطور والتقدم.

❖ الإدارات التنفيذية:

وهي التي تقوم بتنفيذ وتطبيق القانون، فهي جهة الاتصال المباشر مع المكلف، لذلك يجب تهيئة مكاتب للعمل مريحة لكل من المكلف والموظف، وتقسيم العمل بين الموظفين من أجل رفع كفاءتهم الإنتاجية، وتقوم الإدارات التنفيذية بالوظائف التالية:

أ- التخطيط قصير الأجل: حيث تعمل على وضع خطة للعمل لتحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وتكون خطة شهرية أو سنوية، ويتم اعتمادها من قبل الإدارة المركزية.

ب- حصر المكلفين: واتخاذ كافة الإجراءات الممكنة في سبيل تحقيق ذلك، من أجل عدالة ضريبية أعلى.

ت- اتخاذ إجراءات التقدير الضريبي.

ث- اتخاذ إجراءات التحصيل الضريبي.

ج- المتابعة والرقابة من خلال استخراج الإحصاءات وإعداد التقارير السنوية ومقارنتها بسنوات سابقة، وذلك من أجل متابعة ومراقبة أوضاع المكلفين.

ح- متابعة إجراءات التقاضي بينها وبين المكلفين.

خ- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بفعالية الإدارة الضريبية

تمهيد

مفهوم الحوكمة الضريبية	٢.٣.١
أهمية حوكمة الإدارة الضريبية	٢.٣.٢
أهداف حوكمة الإدارة الضريبية	٢.٣.٣
المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع لحوكمة الإدارة الضريبية	٢.٣.٤
إطار ومقومات حوكمة الإدارة الضريبية	٢.٣.٥
مقومات حوكمة الإدارة الضريبية	٢.٣.٦

❖ المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بفعالية الإدارة الضريبية:

تمهيد:

مما لا شك فيه أن المتحصلات الضريبية تعتبر من أهم مصادر التمويل بالنسبة للدول التي تعتبر هذه المتحصلات مصدر رئيسي للإيرادات لكي تقوم بالإنفاق على السلع والخدمات والمنافع العامة، كما أن التحصيل السليم للضرائب قد يعكس القدرة الرقابية والنجاح لأجهزة الدولة الرقابية والمحاسبية وربما تحافظ على استقرار الإطار الكلي للاقتصاد الوطني وتعمل على تخفيض الاقتراض بشقيه الداخلي والخارجي. وعلى الرغم من أهمية الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تحققها الدولة من عملية فرض الضرائب، لكنها تواجه العديد من المعوقات التي تقلل من هذه المتحصلات.

ومما لا شك أن الإدارة الضريبية عليها واجب القيام بمسؤولياتها للمحافظة على حقوق الدولة والمتمثلة بالإيرادات الضريبية من خلال تطبيق عدد من آليات وركائز الحوكمة الضريبية المتمثلة بالرقابة الضريبية والالتزام الضريبي والمخاطر الضريبية والحوافز الضريبية وذلك للوصول إلى قرارات أكثر ملاءمة ودقة في الإجراءات المستخدمة، بالتالي قد يكون لها أثر على كفاءة وفاعلية أداء دائرة ضريبة.

فقد حرصت العديد من المنظمات بالاهتمام بمفهوم الحوكمة وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (oecd) مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي وبنك التسويات الدولية (BIS) ممثل في لجنة بازل ١ و ٢ و ٣ والتي قامت بوضع خطوط إرشادية لتدعيم الإدارة لمراقبة أداء العمل وتعزيز الإفصاح والشفافية لخدمة كافة أصحاب المصالح بالإضافة الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر في مصر والذي أوصى بتطبيق الحوكمة الضريبية في عام ٢٠٠٧.

مما تقدم يتبين لدينا أهمية الحوكمة الضريبية وانطلاقاً من هذه الأهمية فإن الاستعانة بآليات الحوكمة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ربما يقود الإدارة الضريبية إلى زيادة توظيف آليات الحوكمة الضريبية لتتناسب مع جميع الأطراف في المنظومة الضريبية وتوزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بعدالة وصولاً

إلى زيادة مؤشرات الأداء من خلال تقليل الفجوة بين الإيرادات المستهدفة والفعلية والتي تؤثر على المتحصلات الضريبية والعمل على تنميتها. (سلام نواف المومني، ٢٠١٨، ص ١٩١)

٢.٣.١ مفهوم الحوكمة الضريبية:

مفهوم حوكمة الإدارة الضريبية: لم يتفق رجال الاقتصاد على إعطاء مفهوم — أو تعريف حوكمة الإدارة الضريبية، بل هناك مفاهيم متعددة تعدد توجهات وتخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة والبحث .

حيث عرفت حوكمة الإدارة الضريبية بأنها مجموعة النظم التي تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء الضريبي.

كما عرفت حوكمة الإدارة الضريبية بأنها مجموعة القواعد والإجراءات والضوابط الداخلية للإدارة الضريبية التي توفر الكفاءة والفعالية في العمل الضريبي (شرعب، ٢٠٠٦، ص ١٤)

ويرى البعض أن حوكمة الإدارة الضريبية هي الأداة التي يجب ان تركز عليها الدولة في تطبيق سياساتها المالية ذلك أن الإيرادات الضريبية هي بند مهم من بنود الموازنة العامة (شبيطة، ٢٠٠٦، ص ١٨)

وأيضا عرفت حوكمة الإدارة الضريبية بأنها مجموعه القوانين والقواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الضرائب من جهة والممولين وأصحاب المصالح من جهة أخرى..

أما العالم Charles Y.Maansfield فقد عرف الإدارة الضريبية بأنها نظام متكامل يتم عن طريقة إدارة المؤسسة الضريبية والرقابة عليها

وعرف البنك العالمي " world bank " حوكمة الإدارة الضريبية بأنها: هي مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات التي تتم بوجها إدارة المؤسسة الضريبية والرقابة عليها وفق هيكل يتضمن توزيع الحقوق والواجبات (شرعب، ٢٠٠٦، ص ١٥)

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادية oced حوكمة الإدارة الضريبية بأنها: نظام شامل لمجموعة الضوابط والقوانين والإجراءات واللوائح التي تدار وتراقب بها الإدارة الضريبية لتنظيم العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة (شبيطة، ٢٠٠٦، ص ١٩)

كما عرفت حوكمة الإدارة الضريبية بأنها: القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير الإدارة النابهة وتفعيل أدوات الرقابة لضمان توافر الشفافية لتعزيز المصادقية (غني، ٢٠١٢، ص ٣٠)

كما عرفت بأنها: نظام توجيه اعمال المنظمة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (حامد، ٢٠١٠، ص ٦)

وقد عرفت بأنها: مجموعة القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة للأداء والسلوك وممارسات الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي (السميع م.، ٢٠١٣، ص ١٠)

وبناء على ذلك فإن حوكمة الإدارة الضريبية هي مجموع الضوابط والإجراءات والمقومات التي تحقق الانضباط في الإدارة الضريبية وتحدد مسؤوليات وواجبات أطراف الحوكمة وتحقق المساءلة لهم وتحافظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقق التوازن في نظم العمل المالية الإدارية والفنية بمصلحة الضرائب وفروعها.

٢.٣.٢ أهمية حوكمة الإدارة الضريبية:

تتمثل أهمية حوكمة الإدارة الضريبية في الأدوار التي تؤديها والمتمثلة في: (الحويج، ٢٠١٨، ص ٥٥)

١. تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزنة العامة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى.

٢. اقتراح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية لإيجاد قانون ضريبي عصري يلئم احتياجات المجتمع.
٣. تحقيق وضمان النزاهة لكافة العاملين بالهيئة العامة للضرائب.
٤. محاربة الفساد الداخلي في الهيئة وعدم السماح بوجوده أو استمراره.
٥. إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة.
٦. تعزيز الأداء الضريبي ورفع كفاءة عملية التحاسب الضريبي.
٧. تعزيز الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والممولين.
٨. تحقيق المصداقية والشفافية في القوائم المالية والإقرارات الضريبية والالتزام بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح والمنشورات الضريبية.
٩. تقوية الهياكل الإدارية ورفع كفاءتها في المؤسسة الضريبية والالتزام بالمعايير المهنية في تعيين وترقية الموظفين.
١٠. إيجاد مناخ ملائم من الثقة والتعامل الأخلاقي في مصلحة الضرائب ورفع مستوى أداء الموظفين واستثمار قدراتهم وإمكانياتهم بما يساعد على التطور والتقدم.
١١. تحقيق النزاهة والعدالة والشفافية في كل تعاملات الإدارة الضريبية.

٢.٣.٣ أهداف حوكمة الإدارة الضريبية:

فيما سبق انحصر دور الضرائب في تمويل نشاطات الدولة بالحفاظ على الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، لكن سرعان ما أصبحت أداة من أهم أدوات السياسة المالية والتي تستخدمها في توجيه الاقتصاد والتحكم به، وأدوات تدخل في شتى الشؤون الاجتماعية والسياسية للجميع، ومن هذا المنطلق تتجلى أهداف الضرائب الواسعة، والتي تسعى الدولة جاهدة للوصول إليها، ذلك بتطبيق نظام ضريبي فعال والتي تسهر إدارة الضرائب على ضمان تحقيقها وذلك على المدى القصير والطويل، وتتمثل أهم أهداف حوكمة الإدارة الضريبية فيما يلي: (ناصر، ٢٠٠٣، ص ١١)

٢.٣.٣.١ الأهداف على المدى القصير:

تحقيق أهداف الدولة من الضريبة، والتي تتمثل في:

١- **الهدف المالي** : للهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق توازن الميزانية، وتغطية النفقات العمومية كما تسعى إلى القضاء على اختلالات عجز الميزاننة.

فالضريبة يجب أن تؤدي دورها الكامل في تغطية النفقات العامة باعتبارها من أفضل وسائل التمويل ومبرر استعمال الضريبة كوسيلة مالية يرجع إلى كونها:

- تساعد في تغطية نفقات الهياكل القاعدية بحيث أنها تسخر الموارد التي تحصلها الضريبة لخدمة وتنمية الهياكل القاعدية الضخمة التي يتهرب الأفراد في الإعلان عن القيام بها لأنها، إما عديمة أو ضئيلة الأرباح غير أن الدولة تقوم بها لأن في ذلك دعم لسياسة التنمية.
- إصلاح ومعالجة الإنتاج حيث أنو يجب على الدول النامية أن تحقق فائض من الإيرادات الضريبية لضمان تغطية نفقات التجهيز وهذا كله لتضمن للمجتمع توفير المواد الغذائية والصناعية.
- معالجة الادخار بما أن تمويل الاستثمارات مرتبط بتكوين رؤوس أموال معتبرة التي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق الادخار، وبما أن نسب الادخار في الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة منخفض جدا لذلك تلجأ سلطات الدول النامية إلى تغطية ذلك النقص، والعجز بزيادة الإيرادات الضريبية حتى تستطيع تغطية نفقات التجهيز والتسيير، وبذلك السياسة الضريبية تلعب دور فعال في تشجيع الادخار سعياً منها إلى دفع معدلات مناسبة من الاستثمارات. (منصور، ٢٠١٠، ص ٢٢)

٢- الهدف الاقتصادي:

يمكن للضريبة إحداث آثار اقتصادية عامة أو انتقائية حسب القطاعات الاقتصادية، فإمكان الضريبة الرفع من وتيرة التنمية وتعجيلها، أو الحد من أخطار الركود الاقتصادي، والتضخم عن طريق التأثير على الادخار، والاستهلاك (الرويلي، ١٩٨٢، ص ٥٠).

إن التأثير على النشاط الاقتصادي من خلال الضريبة يمكن أن يتم عبر مجموعة من الصور، والتجليات نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

أ- التخفيف من حدة التضخم يكون عادة عن طريق تدخل الدولة بالزيادة، أو الرفع من الاقتطاعات الضريبية، فيرغم الأفراد على تقييد استهلاكهم، وبالتالي ينقص الطلب الكمي وتنخفض الضغوط التضخمية.

ب- توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها، ويتم ذلك عن طريق وضع نظام متناسق لمجموع الامتيازات الجبائية، " إعفاء كمي أو تخفيض في معدلات الضريبة أو إعفاء لمدة مؤقتة، مثلما هو عليه الحال في ليبيا لبعض القطاعات:

١. القطاع الفلاحي "امتيازات جبائية تخص العتاد الفلاحي "

٢. القطاع السياحي "امتيازات جبائية تخص الخدمات السياحية والعقار السياحي"

٣. قطاع الصادرات.

٤. قطاع الاستثمار " امتيازات جبائية قبل الاستغلال وبعد الاستغلال " الموجهة من أجل دعم، وترقية

الاستثمار في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصاً، حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع

إنتاجي معين، بل كما يحدث في بعض الدول فهي تعرف بتقنية " دفعة بعد دفعة " (طاببي، ٢٠٠٣،

ص ٢٨) التي تتحقق من خلال نظام الاعتماد باحترام مجموعة من الشروط والنقيد ببعض الالتزامات

الموافقة لأهداف السياسة الحكومية، وإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع بحيث تطبق الضرائب

بطريقة تقلص من ادخار أصحاب المداخل المرتفعة، وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عليهم،

وترفع من استهلاك ذوي المداخل الضعيفة بإعفاءهم أو تخفيض الضرائب عليهم، كما تستخدم الدولة حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب المداخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية، مما يعمل زيادة الاستهلاك الحكومي وبالتالي رفع الطلب الكلي. (فرهود، ١٩٧٩، ص ١٥٧)

٣- الهدف الاجتماعي:

الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيكون استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات، ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون " إعادة توزيع الدخل القومي ".

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول التخفيف لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب؛ فالنظام الليبي يأخذ بعين الاعتبار عند فرضه للضريبة، حالة المكلف أي قدرته على الدفع " دخل المكلف " والحالة الاجتماعية " أعزب أو متزوج " وإن كان له أولاد، أو لا وكذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقرر قانونيا تختلف من حالة اجتماعية أخرى، أما فيما يخص الضرائب غير مباشرة، لذلك فإن التكاليف الضريبية يختلف من متزوج لآخر، حيث تكون النسب منخفضة على السلع الضرورية ومرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق، أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها. (دراز، ١٩٨٤، ص ١٧٣)

٤- الهدف السياسي:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة " اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية مثلاً " كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة لطبقة ملاك الأراضي، كم أن إعفاء بعض الفئات كالمجاهدين أو التخفيض من الضريبة يعتبر استخداماً للضريبة لأغراض سياسية (حسين، ٢٠٠١، ص ٤٨)

٥- الهدف البيئي:

إن التنمية المستدامة تستدعي ترشيد القواعد الجبائية، بحيث تشكل الضريبة أداة فعالة لمعالجة مشاكل البيئة من خلال الرفع من أسعار المنتجات المضرّة بالبيئة، وذلك بتحملها تكاليف الحفاظ على البيئة من خلال الجباية البيئية.

إن الأهداف البيئية للضريبة كانت بفعل دوافع التدهور البيئي " تلوث الهواء، الماء، اتساع ثقب الأوزون، لذلك شهدت العديد من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تضم أغلب الدول الصناعية الكبرى إصلاحات جبائية هامة منذ الثمانينات تعطي فرصة جيدة لإضفاء بعد بيئي للجباية " الإصلاح الجبائي الأخضر "، وقد تم باعتماد ثلاث خطوات متكاملة تتمثل في: (الفريجات، ٢٠٠٨، ص ٣٩)

- إلغاء التشريعات الجبائية المضرّة بالبيئة.
- إعادة هيكلة الرسوم الحالية.
- تأسيس رسوم بيئية جديدة .
- تعظيم قيمة مصلحة الضرائب من خلال المستهدف من الحصيلة الضريبية.
- إحكام الرقابة للحد من التهرب الضريبي.
- تعظيم قيمة مصلحة الضرائب من خلال تحقيق رضا المكلفين، ودعم الربط الذاتي، الإقرار الطوعي.
- فهم الجوانب الإيجابية والسلبية المحتملة لكل العوامل التي تؤثر في الأداء الضريبي.
- التعامل بطريقة إيجابية مع جميع الأخطار، المتوقع حدوثها مستقبلا.
- توفير إطار عام لإرشاد الفاحصين عند أداء وظائف التخطيط والمراجعة الضريبية، واتخاذ القرارات الفنية
- تخفيض تكاليف الجباية إلى أدنى حد ممكن، نتيجة الكشف عن المخاطر الضريبية قبل وقوعها.
- تفعيل دور إدارة المخاطر كمدخل لتقييم الكفاءة والفاعلية في الأداء الضريبي وتحقيق الاستراتيجيات العليا.

- التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ومدى مطابقتها للواقع. (قابيل، ٢٠١٣، ص

(٣٨)

٢.٣.٣.٢ الأهداف على المدى الطويل الاستراتيجية: وتشمل

- ١ التحديث من خلال تكوين العاملين وتكنولوجيا المعلومات .
- ٢ تنفيذ التشريعات الجبائية بعدالة .
- ٣ ارتفاع مستوى الجودة في التعامل .
- ٤ خلق ثقة الالتزام الطوعي .
- ٥ تطوير وتحسين الخدمات الضريبية .
- ٦ ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للإدارة الضريبية. (عباس، ٢٠٠٥، ص ٤٥)

كما أن حوكمة الإدارة الضريبية تؤدي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية المتمثلة في:

(العشماوي، ٢٠٠٨، ص ١٨٠) منها:

- (١) الاهتمام بدعم وتحقيق المشاركة المتبادلة : تؤدي حوكمة الإدارة الضريبية إلى توجيه اهتمام الإدارة الضريبية نحو ضرورة مشاركة جميع أطراف الحوكمة في صنع السياسات الضريبية ووضع قواعد العمل الضريبي وصنع القرارات، ثم المشاركة في تنفيذها، واحترام حقوق جميع المشاركين في المنظومة الضريبية، لتقليل الغموض والسرية في اتخاذ القرارات، مع إعطاء الفرصة الكاملة للممولين للمشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات التنفيذية التي تؤثر على مركزهم الضريبي، من خلال دعم منظمات المجتمع المدني وعقد اللقاءات الجماهيرية والندوات والمؤتمرات بشكل مستمر وعقد دورات تدريبية للأطراف المشاركة في الحوكمة وإنشاء مكتب لخدمة الممولين وآخر لتلقي الشكاوي والمقترحات وإجراء دراسات وبحوث لاستقصاء آراء كافة الأطراف حول الخدمات التي تقدمها المصلحة وسبل تطويرها.

(٢) تحسين بيئة الإفصاح والشفافية الضريبية: يجب توافر الإفصاح والشفافية والمصادقية بين الإدارة الضريبية

والممولين من خلال علانية وشفافية أعمالها وتعليماتها وأوجه صرف حصيلة الضرائب، وعرض القوانين

والأنظمة والتعليمات الضريبية على كافة الأطراف، وتوفير بيئة تسمح للأطراف والاطلاع عليها وعلى إجراءات التحاسب، وكافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالإدارة الضريبية، وتحديد المسؤولية وتحقيق المسائلة عن الأخطاء والانحرافات، وإلزامها بأن تحيط الممول بالتغيرات التي تطرأ على التشريعات الضريبية التي ترتب التزاما جديدا أو تعدل من التزام قائم، والإفصاح الدقيق وبانتظام وفي الوقت المناسب عن كافة المعلومات الهامة المتعلقة بالمولين ومعاملتهم ضريبيا، وتنويع وسائل نشر المعلومات الضريبية مثل الكتيبات والاتصالات التليفونية.

(٣) وضوح المسؤولية وتحقيق المسائلة الضريبية : يعتمد تقرير المسائلة على مدى التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي، واحترام ضوابط العمل والأداء الضريبي ومراعاة حقوق الممولين، ويتطلب دعم استقلالية الفاحص الضريبي، وتفعيل سلطة الضبطية القضائية لو في نطاق اختصاصه، والالتزام بتطبيق أحكام التشريع والتعليمات الصادرة عن المصلحة، حتى يمكن تحديد الانحرافات وأسبابها والمسؤول عنها، وتفعيل تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية، وتكون المأمورية أو الإدارة أو الشعبة أو الاختصاص بمثابة مركز مسؤولية، وتطبيق مبدأ التمثيل المتعدد للأطراف أصحاب المصالح في اللجان العليا بالمصلحة لتحقيق المشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات المتعلقة بمصالحهم.

(٤) محاربة الفساد المالي والإداري: تتعدد أسباب ودوافع الفساد المالي والإداري داخل الإدارة الضريبية، وتستهدف حوكمة الإدارة الضريبية القضاء عليها من خلال إنشاء المجلس الأعلى للضرائب، وحظر اعتماد مصاريف تشغيلية مستندية باعتبارها مصروفات عمومية وإدارية، ومنع الفاحص الضريبي تماماً من أداء أعمال المحاسبة وإمساك الدفاتر لدى أي ممول أو العمل بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، ومحاسبة الفاحص الضريبي إذا أساء استخدام سلطاته، وتفعيل تطبيق العقوبات على كل من يخالف أحكام القانون.

(٥) تحسين جودة الأداء داخل الإدارة الضريبية: تتلخص جودة الأداء داخل الإدارة الضريبية في إتباع أسلوب إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على التوجه نحو الممول، ومشاركة العاملين والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمصالحهم، والتطبيق الصحيح للقوانين الضريبية وإحكام الرقابة على تنفيذها، وحسن اختيار العاملين

بالإدارة الضريبية بناء على أسس علمية وموضوعية تنمية الإدارة الضريبية وإنشاء قواعد بيانات شاملة وتطوير أدوات العمل، وتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين.

(٦) دعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية: الاهتمام بسبل وآليات دعم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، من خلال التزام الإدارة الضريبية بالحقوق المكفولة للممولين، سواء المنصوص عليها في القانون الضريبي أو المتعارف عليها. وتتمثل في حسن معاملة الممولين ومساعدتهم وتذليل العقبات التي تواجههم، وضع ضمان حقيقية وكافية لممولين أثناء إجراء عملية التحاسب، تحديد حقوق وواجبات كل من الممولين والإدارة الضريبية، وتقرير حوافز ضريبية للممولين الملتزمين، وقبول الإقرارات الضريبية وعدم إهدارها، واعتماد الدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول.

٢.٣.٤ المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع لحوكمة الإدارة الضريبية:

في ظل التوجه الحالي لمصلحة الضرائب من أجل تطوير أدائها الضريبي فيما يسمى دعم الثقة وتنمية الربط الذاتي وصولاً إلى رفع كفاءة عملية التحاسب الضريبي، هناك العديد من المتغيرات الضريبية التي تعد دوافع لحوكمة الإدارة الضريبية وأهم تلك لمتغيرات هي: (الحويج، ٢٠١٨، ص ٦٠)

١. دعم عمليات الربط الذاتي والإقرار الطوعي:

من خلال تنمية الوعي الضريبي، لوصول إلى القبول للإقرار الضريبي المقدم دون فروق ضريبية، وبالتالي العمل على ربط الضريبة من خلال إقرار الممول بحيث يتم فحص الإقرارات بطريقة الفحص الانتقالي وليس الشامل .

٢. تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات:

تشمل عملية ميكنة البيانات من خلال استخدام البرامج ونظم الخبرة، وتحقيق تطلعات الحكومة الالكترونية من خلال عمليات الدفع الآلي، والشبكة الدولية للمعلومات.

٣. إحكام الرقابة للحد من الفاقد الضريبي:

من خلال تطوير عملية التحاسب الضريبي والسعي وراء رضا الممول عن الضريبة المطالب بسدادها والحل السريع لمشكلات التطبيق العملي للتشريع الضريبي.

٤. ضرورة وجود الأمور ذو المهارات المتعددة:

حيث متطلبات التدريب والمهارات الأساسية للعاملين التنفيذيين، حتى يمكنهم تحقيق متطلبات الأمور الشامل، وتأهيله بالأساليب العملية الضرورية للحكم على صحة الوعاء الضريبي.

٥. الارتقاء بمستوى جودة الخدمات المقدمة للممولين:

حيث الاهتمام بالأنشطة الضريبية وليس التركيز على عملية الجباية، وتشمل تحديث أساليب التحاسب الضريبي وتحديث قواعد البيانات، والعمل على البث في أي مشكلات تعوق عملية الأداء وفقا لآلية محددة واضحة.

٦. عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب:

تحقيق تطلعات الإدارة الضريبية العليا من خلال تحقيق الأهداف الرئيسية التي تنقسم الى أهداف فرعية تشمل القطاعات الضريبية نزولا حتى أصغر الوحدات الضريبية بما يحقق الأهداف في الأجلين القصير والطويل.

٢.٣.٥ إطار ومقومات حوكمة الإدارة الضريبية:

يختلف تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية ن اقتصاد إلى آخر رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الإدارة الضريبية من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة في الإدارة الضريبية وكذلك ضوابط ومقومات حوكمة الإدارة الضريبية لذا سنتطرق إلى الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الإدارة الضريبية، ومن ثم ضوابط ومقومات حوكمة الإدارة الضريبية وكذلك نماذج "تجارب" التطبيق في بعض الدول لمعرفة آفاق تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية المستقبلية. (توايتية، ٢٠١٩، ص ٤٦)

٢.٣.٥.١ الأطراف المشاركة: تتكون من العناصر التالية:

أ- الإدارة العليا (مجلس الإدارة): هي المسؤولة عن حسن تطبيق مبادئ ومقومات وآليات حوكمة الإدارة

الضريبية من خلال اختيار المديرين التنفيذيين والرقابة على أدائهم، وضمان حقوق الممولين

ب- الإدارة الوسطى: هي المسؤولة عن وضع ومتابعة تنفيذ الإجراءات والآليات التي تضمن حسن تطبيق مبادئ

وآليات الحوكمة، واحترام حقوق الممولين والمعاملة العادلة والمتساوية لهم.

ت- الإدارة التنفيذية: هي المسؤولة عن إدارة الشؤون اليومية للإدارة الضريبية، وتنفيذ الخطط والسياسات

والإجراءات والآليات الموضوعية بمعرفة الإدارة العليا والوسطى، وعن تنفيذ الآليات التي تفي بمتطلبات

الإفصاح والشفافية ونشر المعلومات الضريبية، وحسن التطبيق واكتشاف مشاكل التطبيق وحلها.

ث- الممولون: يمثل بؤرة اهتمام حوكمة الإدارة الضريبية والمستهدف من تطبيقها؛ لتسهيل التزامه الضريبي وتذليل

العقبات التي تواجهها، وحماية مصالحهم وحقوقهم، ودعم الثقة المتبادلة مع الإدارة الضريبية.

ج- أصحاب المصالح: يمثل مجموعة أطراف لهم مصالح وأعمال مرتبطة بالإدارة الضريبية، مثل المحاسبين

القانونيين والموظفين بالإدارة الضريبية.

ح- مسؤولي السياسات الضريبية: هي الجهات المسؤولة عن وضع السياسات الضريبية التي تحقق الأهداف

المالية والاجتماعية والاقتصادية العامة للدولة، وأهم هذه الجهات وزارة المالية، وهي المسؤولة عن وضع

نظام ضريبي بسيط وعادل ويتمتع بالكفاءة اللازمة لتحقيق الأهداف الموضوعية له.

٢.٣.٥.٢ الأطراف الراصدة: وتتكون من العناصر الرقابية التالية:

أ- منظمات المجتمع المدني: مثل النقابات المهنية والعمالية والجمعيات التي تهتم بالشؤون الضريبية، وتؤدي

هذه المنظمات دور هام في نشر الثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع، وتتولى حماية والدفاع عن حقوق

الممولين، كما تمثل الممولين في الحوارات والاجتماعات والمفاوضات التي تتم مع الإدارة الضريبية لحل

مشكلاتهم، وهي مسؤولة عن رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين ونشر الوعي الضريبي والمشاركة

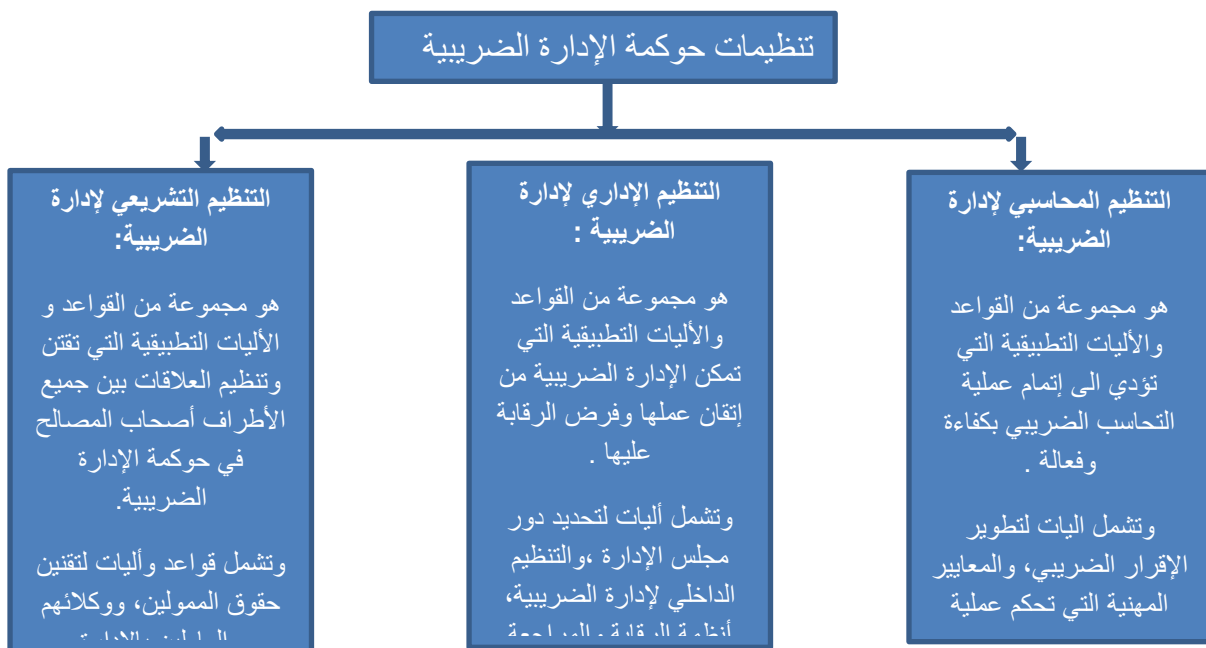
في إصدار التعليمات واتخاذ القرارات ومراقبة أعمال الإدارة الضريبية.

ب- المجالس النيابية والتشريعية: وهي الجهات المسؤولة عن مراقبة تنفيذ السياسة الضريبية ومدى تحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية للدولة، مثل مجلس الشعب، وهذه الجهات مسؤولة عن وضع تشريع ضريبي بسيط وعادل ويحقق الأهداف الموضوعية له، ومراقبة تنفيذه ومساءلة كبار المسؤولين عن النظام الضريبي مثل وزير المالية أو رئيس المصلحة.

ت- الجهات الرقابية: هي الجهات التي تتولى الرقابة ومتابعة مدى التزام الإدارة الضريبية بالتطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية، كما تتولى مكافحة أوجه الفساد المالي والإداري بالمصلحة، وتركز الجهات الرقابية على المخالفات المالية والإدارية دون وجود رقابة فنية على تنفيذ أو الالتزام بتطبيق التشريعات الضريبية، ومن أهم هذه الجهات الجهاز المركزي للمحاسبات والجهات القضائية بمختلف مستوياتها.

٢.٣.٦ مقومات حوكمة الإدارة الضريبية :

تتمثل مقومات حوكمة الإدارة الضريبية في مجموعة الإجراءات والآليات التي تشكل إطاراً لحماية وتحقيق مصالح كافة الأطراف أصحاب المصالح في الإدارة الضريبية، وتنقسم هذه المقومات والآليات إلى ثلاث تنظيمات أساسية للإدارة الضريبية، ويوضح الشكل التالي التنظيمات كما يلي:



ويحتوي كل تنظيم من التنظيمات الثلاثة على مجموعة من المقومات والآليات التنفيذية لحوكمة الإدارة الضريبية، وفيما يلي توضيح لهذه المقومات: (الشافعي، ٢٠١٥، ص ٥١)

١. التنظيم المحاسبي للإدارة الضريبية:

يتضمن التنظيم المحاسبي للإدارة الضريبية العناصر المرتبطة بعملية التحاسب الضريبي للممول، ويتكون من مجموعة قواعد وآليات تطبيقية تؤدي تحسين بيئة عمل النظام المحاسبي الضريبي الذي بدوره يؤدي إلى تيسير إنجاز عملية التحاسب الضريبي بكفاءة، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي :

- توحيد أسس التحاسب الضريبي بين طرفي عملية التحاسب، وتقلل أوجه الخلاف بينهما، من خلال مرجعية محاسبية ملزمة لطرفي التحاسب.
- وضع إجراءات للفحص الضريبي، لضمان أداء الفاحص الضريبي عمله بكفاءة وجودة عالية واستقلالية وموضوعية، ودون تعنت أو استغلال سلطاته.
- إنشاء إدارة خاصة بجمع البيانات والمعلومات والإفصاح عنها ونشرها، وإعداد ونشر تقارير دورية، تبين كافة المعلومات الضريبية الهامة للممولين ومتخذي القرارات في كافة المستويات الإدارية الضريبية.
- التوسع في استخدام الإقرار الضريبي الإلكتروني، لضمان الدقة والسرعة في تقديم الإقرار وانخفاض تكاليف تشغيله.
- استخدام المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية عن الممول وتزويده بها عند إعداد الإقرار الضريبي الخاص به، حتى يسهل إعداد الإقرار الضريبي بشكل صحيح ودقيق، ويسهل عمل الإدارة الضريبية في الفحص واختيار عينة الفحص، والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في إنجاز ذلك
- استخدام المعلومات والتقارير الواردة من الجهات الأخرى عن نشاط الممول في مكافحة التهرب الضريبي وفي إجراء الفحص أو الرقابة وتحليل المخاطر.

- دعم الثقة والتعاون بين الإدارة الضريبية والممولين، من خلال مساعدة الممول في إعداد الإقرار الضريبي الخاص، واعتماد هذا الإقرار كأساس لربط الضريبة بدون فحصه.

٢. التنظيم الإداري داخل الإدارة الضريبية :

يتضمن التنظيم الإداري للإدارة الضريبية مجموعة من العناصر الحيوية في إدارة شؤون الإدارة الضريبية وتسهيل أعمالها بما يؤثر إيجابيا على كفاءة عملية التحاسب الضريبي للممولين وهي تمثل مجموعة قواعد واليات تطبيقية تمكن الإدارة الضريبية من التطبيق السليم لحوكمة الإدارة الضريبية، وهي:

- وجود مجلس إدارة يتولى مسؤولية إدارة شؤون الإدارة الضريبية والاشراف والرقابة على أدائها، ومسؤول عن تطبيق نظام حوكمة الإدارة الضريبية.
- إمداد الإدارة الضريبية بالموارد المختلفة (بشرية ومادية وتقنية و...) ووتنظيمها بما يتناسب مع حجم الأعباء والمسؤوليات الملقاة عليها، وكذلك مع عدد مأموريات الضرائب.
- تنظيم الإدارة الضريبية على أساس وظيفي، عن طريق تقسيم المقرات إلى شعب مستقلة طبقاً للوظائف الأساسية، واستقلال نظام حل المنازعات لضمان الاستقلالية والموضوعية.
- توزيع العمل داخل المأموريات بما يتفق مع التأهيل العلمي لمأموري الضرائب، بما يضمن عدم حدوث اختلال في القوى العاملة، وتكدس في شعب وعجز في شعب أخرى.
- وضع وإدارة السياسات والإجراءات والأنشطة اللازمة لإدارة ومراقبة المخاطر الضريبية ومتابعة تطبيقها، وكذلك مواجهة مشكلة الأخطاء المهنية والأعمال غير المشروعة ومتابعة تطبيقها لعدم تكرارها.

٣. التنظيم التشريعي للإدارة الضريبية :

يضم التنظيم التشريعي للإدارة الضريبية مجموعة من العناصر المرتبطة بتنظيم العلاقات بين جميع

أطراف حوكمة الإدارة الضريبية، كما يلي:

- اتخاذ كافة الإجراءات والسياسات والقواعد والآليات التي تضمن حماية حقوق الممولين، بما يحقق المعاملة العادلة والحسنة لهم، وبما يضمن عدم انتهاكها.
 - الاهتمام بالعاملين بالإدارة الضريبية ورعاية حقوقهم وتلبية احتياجاتهم المادية والاجتماعية والمعنوية، وضمان الاستقلالية والحياد وحمايتهم من الضغوط وتحسين ظروف العمل.
 - الاهتمام بالمحاسبين ودعم العلاقة معهم وضمان مشاركتهم الفعالة في العمل الضريبي وإطلاعهم باستمرار على كافة القرارات والتعميمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة.
 - استقلالية لجان الطعن وضمان الحيادية في قراراتها وتوحيد أسس التحاسب بينها والتوازن في تشكيلها.
 - وجود قضاء ضريبي متخصص للفصل في المنازعات الضريبية، لسرعة الفصل في المنازعات.
 - وضع مجموعة من الإجراءات والآليات تكون رادعة أو محفزة (سياسة العصا والجزرة) لإدماج أنشطة اقتصاد الظل في الاقتصاد الرسمي ومكافحة التهرب الضريبي، ومنح حوافز نقدية وتخفيضات ضريبية لبعض الأنشطة والقطاعات التي ينتشر فيها الأعمال غير المعلنة للانضمام إلى الاقتصاد الرسمي.
- ونلاحظ أن حوكمة الإدارة الضريبية تشكل مجموعة من العلاقات التي تحكم عمل الإدارة الضريبية مع دافعي الضريبة وكافة أصحاب المصالح ممن لهم اهتمام بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات بشكل متوازن للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة ومراقبة إنجازها، وتحسين جودة الخدمات العامة، والارتقاء بإدارة الأموال العامة، وتعزيز الشفافية، وحماية مصالح الدولة من التلاعب والفساد وتقليل التهرب الضريبي مع ضمان وحفظ حقوق دافعي الضرائب، وهذا بدوره ربما ينعكس على الإيرادات الضريبية لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات لمواجهة النفقات المختلفة للدولة، وبالتالي العمل على تقليل الفجوة في تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب والتي تؤثر على المتحصلات الضريبية والعمل على تنميتها.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

تمهيد :

٣-١ - مجتمع الدراسة والعينة

٣-٢ - مصادر جمع البيانات

٣-٣ - الوسائل الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات.

٣-٤ - التحليل الوصفي للبيانات.

٣-٥ - اختبار التداخل الخطي

٣-٦ - اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:

ستقوم الباحثة في هذا المبحث بعرض مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى أنواع البيانات والأساليب الإحصائية، بالإضافة إلى توصيف متغيرات النموذج المدروس واختبار الفرضيات

٣.١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من البلدان العربية وتتألف عينة الدراسة من " الامارات، البحرين، الجزائر، مصر، العراق، الأردن، الكويت، لبنان، ليبيا، المغرب، عمان، قطر، السعودية، السودان، الصومال، سورية، تونس، اليمن خلال الفترة الزمنية ٢٠٠٢ حتى ٢٠٢٠، وقد تم اخذ هذه العينة فقط بسبب عدم توفر البيانات للدول الأخرى.

٣.٢ مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات على المصادر الثانوية، بالإضافة إلى الدراسات السابقة من خلال الدوريات ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٣.٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

قامت الباحثة بإدخال بيانات الدراسة (السنوية) عينة الدراسة على برنامج البيانات الجاهزة الإكسل (Excel) وأجريت الحسابات الرياضية المناسبة لحساب متغيرات الدراسة و تم تحويل هذه المؤشرات إلى برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- (١) المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة خلال سنوات الدراسة.
- (٢) اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test) لمعرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة.

- (٣) دراسة الانحدار الخطي البسيط والمتعدد بين متغيرات الدراسة بهدف اختبار فرضياتها.

٣.٤ التحليل الوصفي للبيانات:

تم اجراء التحليل الوصفي للمؤشرات المدروسة (المساءلة، الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، الجودة

التنظيمية، سيادة القانون، السيطرة على الفساد) كما يلي:

جدول ١: الدالات الإحصائية لقيم مؤشرات الدراسة خلال الفترة ٢٠٢٠-٢٠٠٢

	AVERAGE Voice and Accountabili ty	AVERAGE Political Stability and Absence of Violence/Terrori sm	AVERAG E Governme nt Effectivene ss	AVERAG E Regulator y Quality	AVERAG E Rule of Law	AVERAG E Control of Corruptio n
Bahrai n	31.48	57.98	70.91	73.55	70.86	70.85
Egypt, Arab Rep.	16.93	20.12	35.64	35.67	44.30	31.49
Iraq	16.14	2.40	9.88	11.39	4.33	7.46
Jordan	27.00	32.68	57.53	58.00	62.07	61.33
Lebano n	33.81	11.51	37.61	43.60	29.07	21.63
Morocc o	28.26	32.82	49.79	45.21	48.73	45.60
Oman	17.97	69.58	58.75	64.76	68.37	63.85
Saudi Arabia	4.08	29.57	57.45	54.07	58.38	59.21
Somali a	3.46	2.60	0.90	1.44	0.36	2.34
Sudan	4.19	2.23	7.25	7.70	9.65	6.86
Syrian Arab Republi c	5.72	36.72	22.62	14.66	31.23	19.48
Tunisia	19.77	46.00	64.86	51.01	53.12	53.07

United Arab Emirates	18.42	73.18	86.43	77.65	73.65	84.21
-----------------------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

يبين الجدول متوسط قيم (العوامل المدروسة حسب سنوات الدراسة) ٢٠٢٠-٢٠٠٢ ويمكن عرض ما يلي:

من حيث (Voice and Accountability) نجد أن المتوسط الكلي الأعلى كان لصالح (Lebanon) ويليه

(Morocco) أما الأدنى فكان (Syrian Arab Republic) ٥.٧٢ و (Saudi Arabia) واخيراً (Somalia)

من حيث (Political Stability and Absence of Violence/Terrorism) نجد أن المتوسط الأعلى كان (United

Arab Emirates) ثم (Oman) ٦٩.٦٣ % والأدنى كان (Iraq) و (Sudan) و (Somalia)

من حيث (Government Effectiveness) نجد الأعلى (United Arab Emirates) ثم (Bahrain) والمراتب

الأخيرة كلاً من (Iraq) و (Sudan) و (Somalia)

من حيث (Regulatory Quality) نجد أن المتوسط الأعلى (United Arab Emirates) ثم (Bahrain) والأدنى

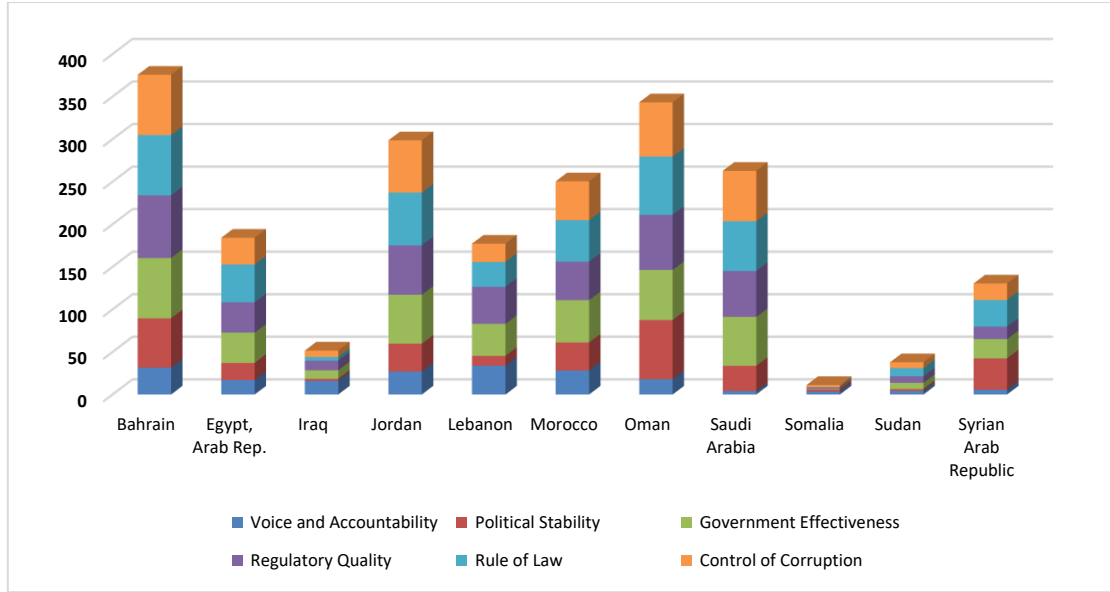
كان لكلاً من (Iraq) و (Sudan) و (Somalia)

من حيث (Rule of Law) نجد أن المتوسط الأعلى كان (United Arab Emirates) ثم (Bahrain) والأدنى كان

لكلاً من (Iraq) و (Sudan) و (Somalia)

من حيث (Control of Corruption) نجد أن المتوسط الأعلى لصالح (United Arab Emirates) ثم Bahrain

والأخير كان لكلاً من (Iraq) و (Sudan) و (Somalia).



الشكل (١): يبين المؤشرات المدروسة في البلدان العربية

٣.٥ اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test):

بين اختبار Durbin-watson لفحص البواقي في معادلة الانحدار أن العلاقة الذاتية للبواقي قليلة وتم أخذ المتغيرات المستقلة والثانوية باستقلالية عن بعضها، وبالتالي يتوقع أن يختلف تأثيرها على المتغير التابع حيث بلغت قيمة الاختبار 1.79 وهي تقع ضمن المجال (١.٥-٢.٥) وبالتالي، فإن استقلالية البواقي جيدة عند مستوى معنوية ٠.٠٥ واختبار VIF أقل من ١٠ و TOLRANCE أصغر من ٠.١.

٣.٦ اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية (للعوامل الحوكمة) التصويت، الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، الجودة التنظيمية، سيادة القانون، السيطرة على الفساد، عائدات الضرائب)، درست الباحثة تأثير المتغيرات المستقلة معاً في المتغير التابع باستخدام الانحدار الخطي المتعدد :

PH1- اختبار الفرضية الرئيسية:

يوجد ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة (المسألة، الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، الجودة التنظيمية، سيادة القانون، السيطرة على الفساد،) على فعالية الإدارة الضريبية:

لاختبار فرضية البحث تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة (أبعاد الحوكمة) على المتغير التابع (فعالية الادارة الضريبية)

كما يلي:

الجدول ٢: دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الحوكمة) والتابع (فعالية الادارة الضريبية)

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
5.317	0.545	0.564	.751 ^a	1
a. Predictors: (Constant), AVERAGE Control of Corruption, AVERAGE Voice and Accountability, AVERAGE Political Stability and Absence of Violence/Terrorism, AVERAGE Regulatory Quality, AVERAGE Rule of Law, AVERAGE Government Effectiveness				

يبين الجدول () أن قيمة معامل الارتباط R بلغت 0.75 وأن قيمة معامل التفسير بلغت تقريباً ٥٦.٤ %، أي أن المتغير المستقل (أبعاد الحوكمة) في هذا النموذج استطاع تفسير مقدار 56.4% من التغيرات في المتغير التابع (فعالية الادارة الضريبية) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى،

جدول ٣ : تحليل التباين للنموذج المقترح

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	30.572	864.305	6	5185.828	Regression
		28.271	142	4014.479	Residual
			148	9200.307	Total
a. Dependent Variable: Tax revenue					
b. Predictors: (Constant), AVERAGE Control of Corruption, AVERAGE Voice and Accountability, AVERAGE Political Stability and Absence of Violence/Terrorism, AVERAGE Regulatory Quality, AVERAGE Rule of Law, AVERAGE Government Effectiveness					

ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية $F=30.5$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.000$) وهي أصغر من الدلالة القياسية $\text{Sig}=0.05$ مما يؤكد وجود

قوة تفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي أن النموذج ككل دال إحصائياً.

الجدول ٤: الدالات الإحصائية لاختبار تأثير المتغير المستقل (عوامل الحوكمة) في المتغير التابع (فعالية

الادارة الضريبية)

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
		Beta	Std. Error	B	
0.544	0.609		1.137	0.692	(Constant)
0.000	9.401	0.660	0.053	0.494	Voice and Accountability
0.009	-2.654	-0.300	0.042	-0.111	Political Stability and Absence of Violence/Terrorism
0.001	3.466	0.798	0.078	0.270	Government Effectiveness
0.000	-6.429	-0.399	0.080	-0.516	Regulatory Quality
0.000	8.370	0.628	0.068	0.568	Rule of Law
0.000	-3.927	-0.770	0.063	-0.249	Control of Corruption
a. Dependent Variable: Tax revenue					

ومن خلال الجدول (4) نجد أن المتغير المستقل (Voice and Accountability, Political Stability and Absence of Violence/Terrorism, Government Effectiveness, Regulatory Quality, Rule of Law, Control of Corruption) لها دلالة معنوية حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig}<0.05$ وعليه تكون معادلة الانحدار المقدرة كما يلي:

$$\text{فعالية الادارة الضريبية} = 0.69 + 0.49 * \text{Voice} + (-)0.11 \text{ Political Stability} + (-)0.27 \text{ Government Effectiveness} + (-)0.51 \text{ Regulatory Quality} + 0.56 \text{ Rule of Law} + (-)0.24 \text{ Control of Corruption}$$

تظهر المعادلة أن كلا من (Rule of Law و Voice and Accountability) (تأثر بشل إيجابي على التحصيل الضريبي بينما (Political Stability و Regulatory Quality و Control of Corruption و Government Effectiveness) تأثر تأثيراً سلبياً.

بناءً على النتائج السابقة يتبين:

PH1.1 - اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Voice and Accountability) على فعالية الإدارة الضريبية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٩٤ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نرفض الفرضية الفرعية الأولى.

PH2.1 - اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يوجد اثر سلبي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Political Stability and Absence of Violence/Terrorism) على فعالية الإدارة الضريبية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار -٠.١١١ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نرفض الفرضية الفرعية الثانية و نقبل الفرضية البديلة.

PH3.1 - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Government Effectiveness) على فعالية الإدارة الضريبية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٢٧٠ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نرفض الفرضية الفرعية الثالثة.

PH4.1 - اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد اثر سلبي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Regulatory Quality) على فعالية الإدارة الضريبية بقيمة -٠.٥١٦ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نرفض الفرضية الفرعية الرابعة و نقبل الفرضية البديلة.

PH5.1 - الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Rule of Law) على فعالية الإدارة الضريبية بقيمة ٠.٥٦٨ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نقبل الفرضية الفرعية الخامسة.

PH6.1- اختبار الفرضية الفرعية السادسة: يوجد اثر سلبي ذو دلالة إحصائية لأثر الحوكمة من حيث (Voice and Accountability) على فعالية الإدارة الضريبية بقيمة -٠.٢٤٩ في ظل ثبات باقي العوامل و عليه نرفض الفرضية الفرعية السادسة و نقبل الفرضية البديلة.

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

٤. النتائج:

(١) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية من حيث (المساءلة، الاستقرار السياسي، فعالية الحكومة، الجودة التنظيمية، سيادة القانون، السيطرة على الفساد) على فعالية الإدارة الضريبية.

(٢) أن أقوى المتغيرات ارتباطاً بتأثير الحوكمة هو (فعالية الحكومة)، ثم (السيطرة على الفساد)، والمرتبة الثالثة (سيادة القانون)، والمرتبة الرابعة (الجودة التنظيمية)، بينما المرتبة الخامسة (الاستقرار السياسي)، وأخيراً (المساءلة).

(٣) أن زيادة مدى جودة الخدمات العامة، جودة الخدمات المدنية ودرجة استقلالية عمل الحكومة عن الضغوط السياسية، جودة الأنظمة وتطبيقها ومصادقية التزام الحكومة بهذه الأنظمة يساهم في تعزيز فعالية الإدارة الضريبية.

(٤) إن القلاقل وعدم الاستقرار يؤثر سلباً في فعالية الإدارة الضريبية.

(٥) اتفاقاً مع النتائج التي وصلت إليها دراسة اشرف سالم عبد الكافي (٢٠١٨)، والذي تبين خلال دراسته عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات المصدق عليها، سوف ينعكس سلباً على انعدام الثقة لدى المكلفين بدفع الضرائب مما يؤدي الى اتساع الفجوة الضريبية في الخزنة العامة مما يقلل من فعالية الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن زيادة قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح فعالة من شأنها مساعدة التنمية في القطاع الخاص يساهم في تعزيز فعالية الإدارة الضريبية.

(٦) اتفاقاً مع النتائج التي وصلت إليها دراسة محمد رضا عبد السميع (٢٠٠٨)، والتي توصلت إلى أن المصادقية والشفافية بين الحكومة والمواطن يزيد فعالية الرقابة على جودة الاداء المهني والخدمي مما يزيد فعالية الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن العمل على تمكين المواطن في الدولة في أن يشارك في اختيار الحكومات والتنظيمات السياسية وتفعيل حرية الاعلام في هذا المجال يساهم في فاعلية الإدارة الضريبية.

٥. التوصيات :

١. أن يتم تبني مفهوم الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب لما له من أثر في تحسين أداء الهيئة وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بالهيئة وتحقيق العدالة وضمان الإفصاح والشفافية والمساءلة مما يؤدي الى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.

٢. توفير الاستقلالية للإدارة الضريبية في تنفيذ السياسة الضريبية على وفق الاستراتيجيات والأهداف التي تسعى الى تحقيقها وذلك من خلال اشراك الأطراف ذات العلاقة بالإدارة الضريبية في اتخاذ القرارات من خلال اختيار ممثلين عنهم في مجلس الإدارة.

٣. إعطاء موضوع التهرب الضريبي أهمية كبيرة وتوعية المكلفين في كل وسائل التواصل والاتصال.

٤. تبني الإدارة الضريبية لخاصية الإفصاح والشفافية من خلال نشر التقارير الدورية والسنوية عن اجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه انفاقها وتمكين المجتمع من الاطلاع عليها، حيث أن هذا الاجراء له أثر كبير في تحفيز المكلف على دفع الضريبة خاصة اذا ما وجد أن هناك مشاريع اجتماعية واقتصادية تمول من قبل الضرائب لذلك يجب على الإدارة الضريبية إيجاد السبل الكفيلة بنشر التقارير السنوية لنشاطها.

٥. تخصيص نسبة من الحصيلة الضريبية لغرض تمكينها من انتهاز سياسة مناسبة لكي تحفز العاملين فيها وتحسين انتاجيتهم والحد من الفساد المالي والإداري من خلال الحوافز والمكافآت، وكذلك من خلال مكافأة المؤسسات والهيئات والنقابات التي تقوم بأعمال مساندة للإدارة الضريبية مثل حصر المكلفين والتحاسب الضريبي.

٦. التركيز والاهتمام على الدور الذي تلعبه الحوكمة في فعالية الإدارة الضريبية من خلال تطبيق مبادئها في محاربة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع العربية

١. إبراهيم، السيد، أحمد. (٢٠١٠). حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الاموال. الإسكندرية: مصر. دار الجامعة.
٢. ابو العطاء، نرمين. (٢٠٠٧). حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية. مصر. مركز المشروعات الدولية الخاصة.
٣. ابو حشيش، خليل. (٢٠٠٤). حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة " دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية " ط١. عمان: الأردن. دار الحامد للنشر والتوزيع. ص٥٦٢ .
٤. ابو قحف، عبد السلام. (٢٠٠١). اقتصايات الاعمال والاستثمار . الإسكندرية: مصر. مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية.
٥. الامام، امجد. (٢٠٠٦). الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي في الضفة الغربية في عهد السلطنة الفلسطينية . ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية. فلسطين.
٦. اعمار، بن منصور. (٢٠١٠). الضرائب على الدخل الاجمالي G, R, I . الجزائر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
٧. الباز، فوزي قابيل. (٢٠١٣). استخدام بطاقة الاهداف المتوازنة لتحقيق استراتيجيات تنمية الأصول الفكرية في الإدارة الضريبية مع دراسة ميدانية. المؤتمر الدولي الخامس بالمعهد العالي للعلوم الادارية ، مصر.
٨. بدوي محمد عباس. (٢٠٠٥). المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق. مصر. دار الجامعة الجديدة للنشر.
٩. برقي، حسين، وعبد الصمد، عمر. (٢٠١١). واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها. الجزائر: جامعة المدية.

١٠. البريم، محمد نور الدين.(٢٠١٦). حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهره التهرب الضريبي .ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة الأزهر. غزة: فلسطين.
١١. بشور، عصام. (١٩٩٣). المالية العامة والتشريع المالي. ط٦ دمشق. منشورات جامعة دمشق. ص ٤١٠.
١٢. بوجطو، حكيم، و عبد القادرسونة. (٢٠٢٠). اثر تبني مبادئ الحوكمة على تحسين اداء ادارة الضرائب في الجزائر. دراسة ميدانية لمديرية الضرائب بولاية المدية. مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة .العدد:٢. الجزائر.
١٣. بوشخي، عائشة. (٢٠١٤). اسباب التهرب الضريبي واثره على الخزينة العامة في الجزائر. الجزائر: مجلة الدراسات الجبائية. المجلد ٣. العدد ١. الجزائر.
١٤. توابتية، الطاهر، ومعمري، رميسة . (٢٠١٩). دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي. CORPORATE GOVERNANCE & JOURNAL OF FINANCE . الجزائر.
١٥. جمعه، محمد. (٢٠٠٥). التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين. ماجستير.كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية. نابلس:فلسطين.ص ١٨١
١٦. حامد عبد المجيد دراز. (١٩٨٤). المالية العامة . الدار الجامعية ص ١٧٣. مصر:
١٧. حديدي، ادم، وحمودة، ام الخير. (٢٠١٨). دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي. المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية. المجلد ٣. العدد ١. الجزائر.
١٨. حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٥). حوكمة الشركات "شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم- المبادئ- التجارب-المتطلبات". القاهرة: مصر. الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع
١٩. حمد الله، مؤيد. (٢٠٠٥). دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادي في فلسطين. ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية. نابلس:فلسطين. ص ١٦٨.
٢٠. حرب، بيان. (٢٠٠٦). دور المشروعات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد ٢٢. العدد ٢. دمشق:سوريا.

٢١. حسين، مصطفى حسين. (٢٠١٦). المالية العامة . الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
٢٢. حماد، طارق عبد العال(٢٠٠٧). حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، التجارب، المبادئ، المتطلبات). ط٢. مصر. الدار الجامعية.مصر.
٢٣. حماد، طارق عبد العال.(٢٠٠٩). حوكمة الشركات والازمة المالية العالمية المالية. الإسكندرية: مصر.الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
٢٤. حماد، طارق عبد العال .(٢٠١٠). دور الجامعات في نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ووضع آليات لمكافحة الفساد المالي و الاداري . ندوة قسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة. جامعة عين شمس.القاهرة.
٢٥. الحويج، مختار فرج مختار . (٢٠١٨). الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي دراسة ميدانية على دائرة ضرائب المراقب (البيا).ماجستير.كلية إدارة الاعمال. جامعة النيلين. السودان.ص١٩٤
٢٦. الخطيب،خالد شحادة .(٢٠٠٣). اسس المالية العامة. دار وائل للنشر والتوزيع. عمان:الأردن.ص٣٨٧.
٢٧. الخواجة، علا .(٢٠٠٣). مفهوم حوكمة الشركات. ورقة عمل مقدمة لمستمر الحكم الرشيد والتنمية. مركز دراسات بحوث الدول النامية. القاهرة:مصر.
٢٨. خلف، احمد .(٢٠١٤). دور ادارة الخوضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت . ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية إدارة الاعمال. جامعة الشرق الاوسط .الأردن.ص٨٩
٢٩. الدالي، محمود محمد .(٢٠٠٤). الاعتراض والاستئناف وطرق التحصيل الضريبي قانون الدخل الضريبي الفلسطيني. القاهرة: الادارة المركزية للتدريب الضريبي .
٣٠. الدحلة، سمرعبد الرحمن.(٢٠١٦). النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي .ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية. نابلس:فلسطين. ص ٣٣٣.
٣١. د.ن (٢٠٠٦). دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية العاملة في الجمهورية العربية السورية. مجلس النقد والتسليف. دمشق: سوريا.

٣٢. ذنيبات، محمد جما ل. (٢٠٠٣). المالية العامة وتشريع الضريبي . ط١. عمان:الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع.ص٢٧٢

٣٣. رحال، نصر. (٢٠٠٦). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ماجستير. قسم العلوم الاقتصادية. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية. جامعة قاصدي مرباح.ص١٨٥

٣٤. الرويلي، صالح. (١٩٨٢). اقتصاديات المالية العامة . الجزائر. ديوان المطبوعات الجامعية. ص١١٥.

٣٥. زهير الصوص. (٢٠١٠). بعض تجارب الدولية الناجحة في مجال التنمية وتطوير المشاريع الصغيرة والمتوسطة. وزارة الاقتصاد الوطني.فلسطين.

٣٦. سوليفان، جون د. (٢٠٠٨). البوصلة الأخلاقية للشركات : أدوات مكافحة الفساد : قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة وحوكمة الشركات. المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات الدليل السابع. مؤسسة التمويل الدولية

٣٧. الشافعي، ياسر زكريا. (٢٠١٥). حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي. ورقه بحث في المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين. القاهرة:مصر.

٣٨. شبيطة، هاني محمد. (٢٠٠٦). حدود التوازن بين الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين.ماجستير.كلية الدراسات العليا.جامعة النجاح الوطنية.نابلس: فلسطين.ص٨٩.

٣٩. شهاب، مجدي. (٢٠٠٤). اصول الاقتصاد العام " المالية العامة.ط١. الإسكندرية:القاهرة. دار الجامعة الجديدة للنشر.

٤٠. الصاوي، علي. (٢٠٠٣). الصياغة التشريعية للحكم الجيد. ورشة عمل حول تطوير نموذج الصياغة التشريعية للبرلمانات العربية .لبنان.

٤١. صبري، اسامة.(٢٠١٣). مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين. ماجستير.كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية.نابلس: فلسطين.ص١٠٦

٤٢. صقر، راميا. (٢٠١٧). المعهد الوطني لإدارة العامة، التقرير الختامي عن الفترة التدريبية الأولى. دمشق: سورية.

٤٣. طاببيبي، امال. (٢٠٠٣). دور الضريبة في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية. الجزائر : جامعه الجزائر ص ٢٨.

٤٤. عادل، عامر. (٢٠١٤). كيفية التهرب الضريبي. بحث منشور عبر الرابط الالكتروني

<http://almesryoon.com>

٤٥. عبد الجليل، هويدا. (١٩٨٣). المالية العامة. ط٢ القاهرة: مصر. دار الفكر العربي للنشر. ص ٢٩٢

٤٦. عبد الخالق، علي، أسامة. (٢٠٠٤). دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات. القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب. العدد ٢٣. القاهرة: مصر.

٤٧. عبد الخالق، علي، أسامة. (٢٠٠٧). العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و أثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية. المؤتمر الضريبي الثاني عشر. القاهرة

٤٨. عبود، نجم. (٢٠٠٥). أخلاقيات الإدارة في عالم متغير. مصر. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. ص ١٠٤.

٤٩. عبد السميع، محمد رضا. (٢٠٠٨). الحوكمة الضريبية، ورشة اختباريه. مجلة التجارة والتمويل طنطا: جامعة طنطا كلية التجارة ، ، المجلد ٣ ، العدد ٢.

٥٠. عبد السميع، محمدرضا. (٢٠١٣). حوكمة الادارة الضريبية دراسة اختبارية. مجلة التجارة والتمويل طنطا: كلية التجارة جامعة طنطا المجلد الثالث.

٥١. عبد الكافي، سالم، اشرف. (٢٠١٨، ٣٠، ٩). أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين اجراءات تحصيل الايرادات الضريبية. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية. المجلد ٢٠١٨. العدد ٤. الجزائر. المركز الجامعي

أحمد بن يحيى الونشريسي-تيسمسيلت معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

٥٢. عبد الكريم، عبد الله. (٢٠٠٩). الحوكمة والإدارة الرشيدة أداة الإصلاح وإدارة التطوير في المنطقة العربية بيروت: لبنان. شركة المطبوعات للتوزيع والنشر. ص ١٤٦ .
٥٣. عبد المطلب، عبد المجيد. (٢٠٠٥). اقتصاديات المالية العامة. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية.
٥٤. عبد الوهاب سويس. (٢٠٠٤). الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال لوحة القيادة. دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر. الجزائر. ص ٢٥٢ .
٥٥. العيني، مهند محمد، و المومني، سلام نواف. (٢٠١٨). الحوكمة الضريبية والايادات الضريبية . مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي - المجلد ٢. ع ١. ص ١٩٠-٢٠٥.
٥٦. العيني، مهند محمد موسى، وعبدالرحمن، محمد عبد الرحمن. (٢٠١٥). دورة الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي دراسة ميدانية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد ٤٤. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
٥٧. عطوي، فوزي. (٢٠٠٣). "المالية العامة" النظم الضريبية وموازنة الدولة. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية. ص ٤٥٠.
٥٨. عطية، محمد السيد محمد. (٢٠١٤). تطوير الاداء لإدارة الضريبية من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة. المؤتمر الضريبي الحادي عشر. الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب . القاهرة: مصر.
٥٩. علي، نصر عبد الوهاب ، والسيد شحاتة. (٢٠٠٧). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية الدولية المعاصرة . الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية.
٦٠. علي، نصر عبد الوهاب، وشحاته السيد شحاته. (٢٠٠٧). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمار العربية والدولية المعاصرة. الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص ٤٤٣
٦١. غادر، محمد ياسين. (٢٠١٢). محددات الحوكمة في القطاع العام. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول "عولمة الإدارة في عصر المعرفة". طرابلس: لبنان. جامعة الجنان.

٦٢. الغانمي، فرقد. (٢٠١٤). أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهره التهرب الضريبي . مجلة المثني

للعلوم الادارية والاقتصادية. المجلد ٤. العدد ١٠. ص 41-65. العراق

٦٣. غنيم، سامي أحمد. (٢٠١٢). محددات تطوير النظام الضريبي المصري لملائمة التحديات المعاصرة.

المؤتمر الضريبي الثامن عشر، الجمعية المصرية العامة للمالية والضرائب، المجلد الثاني.

٦٤. فرحات، فوزت. (١٩٩٧). المالية العامة والتشريع الضريبي العام. بيروت: لبنان. مؤسسة بحسون للنشر

والتوزيع. ص ٦٨٠.

٦٥. فرهود، محمود سعيد. (١٩٧٩). مبادئ المالية العامة . حلب: سوريا. منشورات جامعة حلب ص ٤٠٦.

٦٦. الفريجات، ياسر صالح. (٢٠٠٨). المحاسبة في علم الضرائب. ط١ عمان: الأردن. دار المناهج للنشر

والتوزيع. ص ٤٧٩.

٦٧. قدي، عبد المجيد. (٢٠٠٣). مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية. الجزائر. ديوان

المطبوعات الجامعية.

٦٨. القطاونة، عادل، وعفانة عدي. (٢٠٠٨). "المحاسبة الضريبية. دار وائل للنشر والتوزيع.

عمان: الأردن. ص ٥٤٨.

٦٩. القيسي، حمود، اعاد. (٢٠١١). المالية العامة والتشريع الضريبي. الطبعة الثامنة. عمان: الأردن. دار

الثقافة لنشر والتوزيع. ص ٢٢٢

٧٠. كامل محمد، جيهان. (٢٠١٢). حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات. دكتوراه. كلية

التجارة. جامعة عين شمس. القاهرة: مصر.

٧١. محمد محسن الخضير. (٢٠٠٥). حوكمة المؤسسات. ط٢. مصر. مجموعة النيل العربية للنشر. ص ٢٥٢

٧٢. محمد مصطفى سليمان. (٢٠٠٩). دور الحوكمة في معالجة الفساد المالي والاداري. الإسكندرية: مصر.

الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع. ص

٧٣. محمود شرعب، مجدي نبيل. (٢٠٠٦). أمتيازات الادارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني. ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية. نابلس: فلسطين. ص ١٠٣.
٧٤. مراد، ناصر. (٢٠٠٣). الاصلاح الضريبي في الجزائر. الجزائر. منشورات بغداد. ص ١٥٧.
٧٥. المصري، ماهر. (٢٠٠٨). المفهوم العام للحكومة في فلسطين، تطبيق الحوكمة في المؤسسات الفلسطينية ترف أم ضرورة ملحة. فلسطين. مجلة سوق المال الفلسطيني. العدد ٥. فلسطين.
٧٦. مصطفى، سليمان محمد. (٢٠٠٩). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
٧٧. المكتب المركزي للإحصاء. (٢٠١٠). منشورات المكتب المركز. دمشق.
٧٨. ناصر، مراد. (٢٠٠٣). فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار هومة ص ٦-١٠.
٧٩. ورا، عطا الله، خليل، محمد العشماوي. (٢٠٠٨). الحوكمة المؤسسية: المدخر لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة. القاهرة: مصر. مكتبة الحرية ص ١٧٩ - ١٨٠.
٨٠. ياسين، فؤاد توفيق. (٢٠٠٥). المحاسبة الضريبية. الطبعة العربية. عمان: الاردن. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. ص ٣٧٦.
٨١. اليحيى، حسين. (2000). المالية العامة. جامعة القدس المفتوحة، ط ١، عمان: الأردن.

- قائمة المراجع الأجنبية:

82. Armstrong, K. P. (2016). Principles of Marketing (Global ed.). London: Person Education Limited.

83. CHHEDA, S. H. (2014). **IMPACT OF SOCIAL MEDIA MARKETING ON PERFORMANCE OF MICRO AND SMALL BUSINESSES** . University, Navi Mumbai, : Dissertation Submitted to D. Y. Patil .
84. Cox, S. L. (2012). **Social Media Marketing in a Small Business**. West Lafayette, Indiana: Purdue University Graduate school..
85. Haid, (. &. (1999). **Re-focusing the lens: Assessing the challenge of youth involvement public policy, the institute on governance**.
86. (IFC), I. F. (2005). **corporate Governance: Why corporate Governance?**
87. Magloire. (2010). **Social networking and reputational risk in the workplace**.
88. Meckling, J. M. (1976). **Theory of the firm : managerial bhavior egancy costs and onwership structure . USA: Journal of financial .**
89. MONNIER, E. M. (1998). **les prelevement obligatoires, éd economica, p53. France**.
90. PIERE BELTRAME, L. M. (1997). **TECHNIQUES POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPAREES, PUF P 365. France .**
91. Rugova, P. (2016). **Social media as marketing tool for SMEs: opportunities and challenges. Academic Journal of Business Administration Law and Social Sciences IIPCCL**.
92. SALANIE, B. (2002). **THEORIE ECONOMIQUE DE LA FISCALITE , ED ECONOMICA p 67. France**.
93. son, W. (1984). **Corporate Governance. Yale Law Journal**.
94. UNDP. (1997). **Reconceptualising Governance, Discussion Paper (2)**.
95. UNDP. (2012). **Governance indicator , A Users guide secound eddation. UNDP**.
96. VALLEE, A. (2004). **LES SYSTEMES FISCAL, éd SEUIL P54. FRANCE**.
97. WGI, T. W. (1996- 2020). **The Worldwide Governance Indicators (WGI) project.**
[http://info.worldbank.org/governance/wgi/#:~:text=The%20WGI%20are%20produced%20by%3A&text=The%20Worldwide%20Governance%20Indicators%20\(WGI\)%20a re%20a%20research%20dataset%20summarizing,in%20industrial%20and%20develo ping%20countries](http://info.worldbank.org/governance/wgi/#:~:text=The%20WGI%20are%20produced%20by%3A&text=The%20Worldwide%20Governance%20Indicators%20(WGI)%20a re%20a%20research%20dataset%20summarizing,in%20industrial%20and%20develo ping%20countries).

Abstract

‘The study aimed to demonstrate the impact of governance in its six dimensions (Accountability and Control ‘ Rule of law‘ Organizational quality‘ Government effectiveness‘Political stability of corruption) on the effectiveness of tax administration for a group of Arab countries (2002 – 2020). The results showed that all governance variables have a significant positive effect on the which indicates that improving governance indicators in ‘effectiveness of tax administration Arab countries will contribute to enhancing the effectiveness of their tax administration. The while ‘government effectiveness dimension was the most influential with a percentage of 97.9% the ‘the (accountability) dimension was the least influential with a percentage of 53.8%. Finally and the ‘statistical analysis was repeated using two other measures of governance variables results showed complete agreement with the results of the primary analysis. Among the most important recommendations: Allocating a percentage of the tax proceeds for the purpose of enabling it to adopt an appropriate policy in order to motivate its workers to perform their work and improve their productivity and what contributes to reducing financial and administrative corruption through incentives and rewards for employees in the tax field, as well as through the reward of institutions, bodies and unions that carry out work for tax administration Such as the inventory of taxpayers and tax accounting.

Key word: Governance, Effectiveness of the Tax Administration

Ministry of Higher Education

University of Damascus

Higher Institute of Administrative Development

Department of Business Economics and International Business Administration



The Effect of Governance on the Effectiveness of the Tax Administration

An empirical study on a sample of Arab Countries

**Theses prepared for a master's degree in international business economy
and management**

Prepared by

Salam Alfadli

Supervised by

Dr. MOAZ Alsharfawi Aljazaerli

Lecturer at the Higher Institute for Administrative Development

2022/2023