

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences économiques



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية

## الموضوع

### دور الحوكمة المؤسسية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب-بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في (العلوم الاقتصادية)  
تخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسات

الأستاذ المشرف:

عاشور فلة

إعداد الطالب(ة):

عاشور محمد

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	عزيزة بن سمينة	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	فلة عاشور	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	سهام شاوش اخوان	أستاذ محاضر ب	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019





# الإهداء

إلى من كلله الله تعالى بالهبة والوقار، إلى من جعل من تعليمنا هدفا مقدسا له وتحمل من أجله متاعب الحياة وكان قدوة في

الإرشاد وطريق النجاح والدي العزيز حفظه الله ورعاه، إلى منارة البيت "جمال"

إلأنقموأحلى كلمة نطقها لساني "أمي"، إلى التي سهرت الليالي في غفلي، وسالت دموعها على حزني إلى العيون الحارسة

إلى الشمعة التي تحترق لتبدد ظلام الفشل وتثير فضاء الأمل في القلب الذي أعطى لي الكثير إلى اعز ما لدي في الوجود

أمي

الغالية والحنونة " حورية".

إلى كل الأهل والأقارب ومن يحمل لقب عاشور ولقب شايب ولقب بن ناصر.

إلى سواعدي في الدنيا واقرب من روحي وبهم استمد قوتي وإصراري أختي: عبد الله، مريم، مسعودة.

إلى كل طلبة العلوم الاقتصادية دفعة 2020/2019 والأستاذة المشرفة "فله عاشور".

إلى كل من يعرف "محمد عاشور"

# شكر وتقدير

الشكر والحمد لله عز وجل حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه على توفيقنا لإعداد هذا العمل.

أتقدم بخالص شكري للأستاذة المشرفة الفاضلة: "فله عاشور" على قبولها الإشراف على هذا البحث، وعن حسن إرشاداتها

وتوجيهاتها وسخائها علي بالنصائح القيمة.

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى كل عمال وموظفي مديرية الضرائب لولاية بسكرة، وكذا جميع الأساتذة الذين شجعوني على

إتمام هذا العمل.

خالص التقدير والاحترام للأساتذة الذين تفضلوا بقراءة هذه الأطروحة ومناقشتها.

كما لا أنسى كل من ساعدني من قريب، أو من بعيد في إعداد هذه الأطروحة.

فلكم مني خالص الشكر والعرفان

محمد عاشور

## الملخص:

لقد تميزت الممارسات المحاسبية على المستوى المحلي والدولي في السنوات الأخيرة بجملة من التحولات والتغيرات المتسارعة، تماشياً مع التحولات التي فرضها المحيط الاقتصادي الدولي، مما ترتب عليه زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ والآليات التي تتضمنها الحوكمة المؤسسية والتي تؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التطبيق الجيد لها، والتي هي كفيلة للكشف عن التلاعب والغش الضريبي والفساد المالي.

ولتدعيم هذه الدراسة قمنا بتوزيع استبانة على عدد من عمال المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة، ومن خلال جمع البيانات وتحليلها فقد توصلت الدراسة إلى أن لمبادئ واليات الحوكمة أثر فعال في الحد من التهرب الضريبي، وأن المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة تطبق مبادئ آليات الحوكمة المؤسسية، و تسعى دائماً لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** الحوكمة المؤسسية، التهرب الضريبي، مبادئ الحوكمة، المديرية الولائية للضرائب.

## Résumé:

Les pratiques comptables aux niveaux local et international ces dernières années ont été caractérisées par une série de transformations et de changements rapide, en ligne avec les transformations imposées par l'environnement économique international, qui ont entraîné un intérêt accru pour l'application des principes et mécanismes inclus dans la gouvernance d'entreprise qui conduisent à réduire le phénomène de l'évasion fiscale par une bonne mise en œuvre. Il a la capacité de détecter la fraude, la fraude fiscale et la corruption financière.

Pour soutenir cette étude, nous avons distribué un questionnaire à un certain nombre de travailleurs de la Direction nationale des impôts de l'État de Biskra, et grâce à la collecte et à l'analyse de données, l'étude a atteint un ensemble de résultats, à savoir que les principes et mécanismes de gouvernance ont un effet efficace dans la réduction de l'évasion fiscale et que la Direction nationale des impôts de l'État de Biskra applique des principes et des mécanismes. Gouvernance institutionnelle, et s'efforce toujours de lutter contre le phénomène de l'évasion fiscale.

الفه رس

فهرس المحتويات

	البسمة
	شكر وتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة المؤسسية والتهرب الضريبي</b>	
8	تمهيد.
9	المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات.
9	المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات.
10	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.
10	الفرع الأول: أهمية الحوكمة المؤسسية.
12	الفرع الثاني: أهداف الحوكمة المؤسسية.
13	المطلب الثالث: خصائص ومحددات حوكمة المؤسسات.
14	الفرع الأول: خصائص حوكمة المؤسسات.
14	الفرع الثاني: محددات حوكمة المؤسسات.
15	المطلب الرابع: مبادئ وآليات الحوكمة المؤسسية.
15	الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات.
23	الفرع الثاني: آليات حوكمة المؤسسات.



24	المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.
24	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.
25	المطلب الثاني: أسباب وأنواع وطرق التهرب الضريبي.
25	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.
27	الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.
29	الفرع الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي.
31	المطلب الرابع: آثار ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.
31	الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي.
32	الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.
33	المبحث الثالث: دور تطبيقات الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.
33	المطلب الأول: لجنة التدقيق والمراجعة.
33	الفرع الأول: تعريف لجنة التدقيق والمراجعة.
34	الفرع الثاني: وظائف وواجبات لجنة التدقيق والمراجعة.
35	المطلب الثاني: آلية المراجعة الداخلية.
35	الفرع الأول: تطور مفهوم المراجعة الداخلية.
36	الفرع الثاني: مبادئ التطبيق العملي لمهنة المراجعة الداخلية.
37	المطلب الثالث: المراجعة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
37	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية.
37	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية.
39	الفرع الثالث: إجراءات المراجعة الجبائية.
40	المطلب الرابع: الشفافية والإفصاح المحاسبي الضريبي.
40	الفرع الأول: تعريف الشفافية والإفصاح المحاسبي.
40	الفرع الثاني: المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها.
42	خلاصة الفصل.

44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة
45	المطلب الأول: نشأة المديرية الولائية للضرائب
45	المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب
47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية
51	المبحث الثاني: منهجية الدراسة
51	المطلب الأول: مصادر جمع البيانات
51	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
53	المبحث الثالث: تصميم الاستبيان وقراءته
53	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لأفراد عينة الدراسة
57	المطلب الثاني: تحليل البيانات الخاصة بمحاور الاستبيان
62	المطلب الثالث: تحليل ابعاد الاستبيان لاستنتاج دور الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي باستعمال برنامج spss.
65	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
67	خلاصة الفصل
69	خاتمة
74	قائمة المصادر والمراجع
80	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	آليات حوكمة المؤسسات.	24
02	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي.	27
03	أهم متطلبات الإفصاح للمستثمرين.	41
04	عدد الموظفين في المديرية الولائية للضرائب.	45

48	تنظيم المفتشيات.	05
48	تنظيم القباضات.	06
48	تنظيم المركز الجوارى للضرائب.	07
52	نتائج ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الاستبانة	08
53	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	09
54	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب العمر	10
55	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمى	11
56	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	12
57	يوضح درجة مقياس ليكارت	13
57	يوضح إجابات أسئلة الاستبيان ودلالاتهم	14
58	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات المحور الأول	15
59	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات المحور الثانى	16
60	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات المحور الثالث	17
61	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات المحور الرابع	18
63	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لنظام الرقابة المالية	19
64	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لمبادئ الحوكمة	20
65	الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لنظام المراجعة الجبائية	21
65	معامل الارتباط بين التهرب الضريبى ومحاور الدراسة	22

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج الدراسة.	د
02	أهمية الحوكمة بالنسبة للمستثمرين والمؤسسات والدولة.	11
03	الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة.	13
04	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD().	20
05	ركائز الحوكمة المؤسسية.	23
06	أسباب التهرب الضريبى.	28

07	مكونات دور لجنة التدقيق والمراجعة.	35
08	أهمية برنامج المراجعة الجبائية.	38
09	إجراءات المراجعة الجبائية (الفحص الضريبي).	39
10	هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة.	50
11	يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	53
12	يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب العمر	54
13	يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	55
14	يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	56

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
80	الاستبيان	01
84	نتائج الاستبيان	02

المقدمة

العامّة

تسعى كل الدول وخاصة دول العالم الثالث أي الدول النامية لتحقيق انجازات اقتصادية، والتي لا تأتي إلا بتحقيق التنمية الاقتصادية بشكل كامل وشامل في شتى الميادين وهذا يكون مرتبط ومرتكز على سياسة مالية رشيدة.

من القضايا التي لاقت قبولا في الفترة الأخيرة نظام الحوكمة الذي يعتبر نظاما متكاملًا للرقابة المالية، وهي أيضا تضمن سلامة نتائج الأعمال وذلك عن طريق الشفافية الكاملة في الإفصاح، وهادما يجعل منها أداة وقاعدة أساسية تكفل الكشف عن حالات الفساد والتلاعب فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية.

من ناحية أخرى تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات العامة التي تساهم في تمويل خزينة الدولة وتقوم بتغطية نفقاتها، وأيضا تضمن تحقيق المنفعة العامة وصولا إلى العدالة الاجتماعية في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب، إلا أن لجوء المؤسسات للتخلص من عبئها من خلال التهرب الضريبي يجعل الدولة تفتقد لأهم مصادر إيراداتها.

فالتهرب الضريبي يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة فهو يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منه خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة، مما يجعل للرقابة و الحوكمة دورا هاما وجوهريا في التعامل مع هذه المشكلة بما أنها تعمل على تحقيق أهداف المصالح وعلى رأسهم بهذا الصدد: الدولة ممثلة في هذا المستوى في مديرية الضرائب.

### وبناء على ما سبق قمنا بطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب في بسكرة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية لا بد من طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالحوكمة، وماهي أهم آلياتها والمبادئ التي تقوم عليها؟
- ✓ ما المقصود بالتهرب الضريبي؟ وما هي مختلف أشكاله وأنواعه؟
- ✓ كيف يتم استخدام مبادئ الحوكمة في مجال الضرائب؟
- ✓ هل يتم تطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بسكرة؟
- ✓ هل يسمح تطبيق مبادئ الحوكمة-في حالة تطبيقها- في الحد من التهرب الضريبي على مستوى ولاية بسكرة؟

فرضيات الدراسة

- ✓ الحوكمة عبارة عن نظام متكامل للرقابة المالية والذي عن طريقه يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها.
- ✓ التهرب الضريبي هو التخلص من الضريبة جزئيا أو كليا وهو ظاهرة غير قانونية تتخذ عدة أشكال.
- ✓ هناك مجموعة من الوسائل ومبادئ للحوكمة التي تسمح بالحد من التهرب الضريبي أهمها مبدأ الشفافية والإفصاح.
- ✓ يتم استخدام مبادئ الحوكمة لمحاربة التهرب الضريبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب في بسكرة وخاصة المراجعة الجبائية .

### أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- ✓ أهمية موضوع الحوكمة والتهرب الضريبي نظرا لحدائتهما.
- ✓ المساهمة في توضيح والتأكيد على أهمية مبادئ الحوكمة في علاج مشكلة التهرب الضريبي.

### أهداف الدراسة

- يهدف موضوعنا إلى معرفة الجانب المفاهيمي للحوكمة وكذا التهرب الضريبي والعلاقة القائمة بينهما في إطار الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال الجانب النظري للموضوع التي تتمثل في النقاط التالية:
- ✓ التعرف على دور الحوكمة في الحد من ظاهرة التهرب.
  - ✓ التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابها.
  - ✓ التعرف على آثار ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.
  - ✓ التعرف على حوكمة المؤسسات والمبادئ والآليات التي تقوم عليها.

### أسباب اختيار الموضوع

- ✓ الموضوع يندرج ضمن التخصص المدروس.
- ✓ الاهتمام بموضوع التهرب الضريبي لما فيه من اختلاط في المفاهيم وكذلك خطورته من خلال ضياع موارد هامة للدولة.



### منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة ومن أجل تحقيق أهدافها والوصول إلى النتائج المرجوة منها، فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي الموافق للدراسة من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول الحوكمة والتهرب الضريبي ومقارنتها مع الواقع، قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، واختبار مدى صحة الفرضيات، كما اعتمدنا على المنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي من أجل اختبار دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي في المؤسسة.

### مصادر بيانات الدراسة

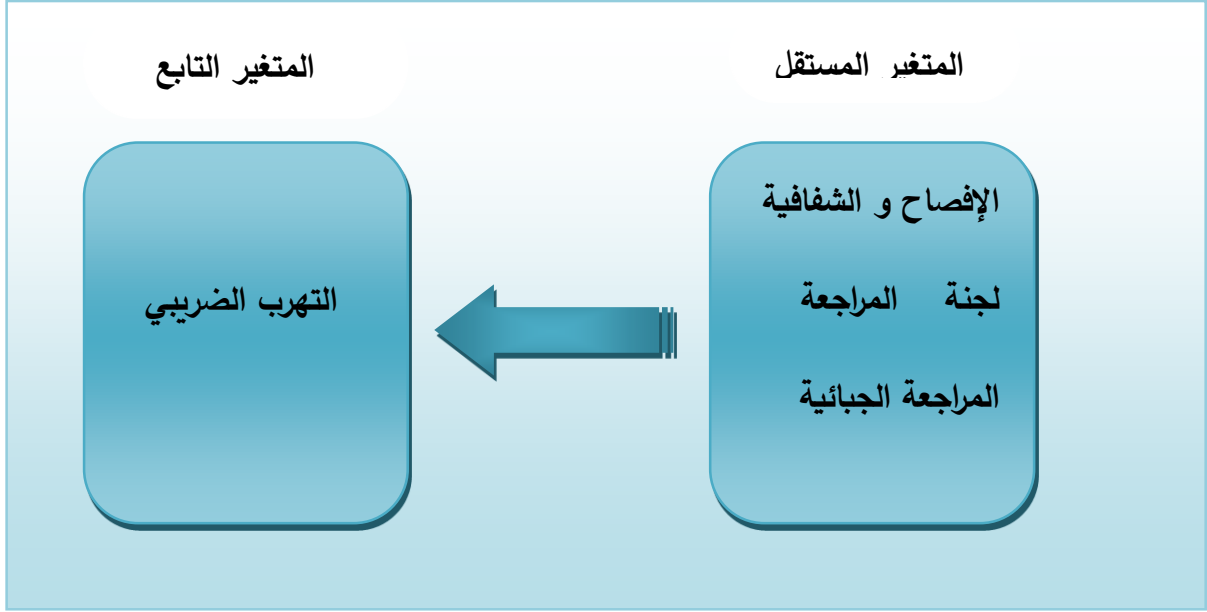
لقد اعتمدنا على مصدرين أساسيين في جمع المعلومات هما:

- ✓ المصادر الأولية: قمنا بإعداد استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة، وتم تجميع المعلومات اللازمة حول الموضوع ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS).
- ✓ المصادر الثانوية: تم الاعتماد على مجموعة من الكتب ودراسات سابقة ومجلات وملتقيات ومواقع الكترونية، وهذا ما ساعدنا على إثراء هذه الدراسة.

### نموذج الدراسة

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تم بناء نموذج شامل، لتشخيص العلاقة بين الحوكمة المؤسسية (المتغير المستقل)، والتهرب الضريبي (المتغير التابع) كما يلي:

المخطط التوضيحي(01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- ✓ الحدود المكانية: مديرية العامة للضرائب " ولاية بسكرة "
- ✓ الحدود الزمانية: فترة الدراسة من أبريل إلى سبتمبر 2020 .

هيكل الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة، وللتوصل إلى النتائج المنتظرة تم اعتماد خطة تتضمن فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة كما يلي:

-الفصل الأول: حيث تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للحوكمة المؤسسية والتهرب الضريبي حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتضمن المتغير الأول بعنوان ماهية حوكمة المؤسسات، أما المبحث الثاني فكان يتضمن المتغير الثاني التهرب الضريبي ومراحل ووسائل مكافحته.

أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من خلال دراسة لجنة المراجعة والتدقيق في المؤسسات ودور المراجعة الجبائية في الحد والرقابة على التهرب الضريبي، وكذا أهمية مبدأ الشفافية والإفصاح المحاسبي والضريبي في مكافحة التهرب.

-**الفصل الثاني:** والتمثل في الدراسة الميدانية للمديرية الولائية للضرائب في ولاية بسكرة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، الأول تقييم عام للمديرية الولائية للضرائب، أما الثاني فيتضمن مجتمع وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية للدراسة، في حين المبحث الثالث فتضمن تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات. وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة نلخص فيها أهم النتائج، والتوصيات والاقتراحات.

### الدراسات السابقة

#### 1-دراسات متعلقة بحوكمة الشركات:

-**دراسة بن عيسى عبد الرحمان 2009:** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية\_ الجزائر. بعنوان دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأسواق المالية، حيث اعد الباحث دراسته للإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي: إلى أي مدى يمكن لحوكمة الشركات توفير المعلومات اللازمة التي من شأنها رفع كفاءة السوق المالي؟

وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها:

-تعد الحوكمة أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات ذات جودة عالية بحيث تعتمد على مجموعة من الأدوات التي تهتم بنوعية المعلومات، وهذا من خلال اعتمادها على مبدأ الإفصاح والشفافية مع مراعاة حدود الملكية الفكرية، بما يسمح بحماية المستثمرين والمساهمين من التضليل وضمان حقوقهم في الحصول على المعلومات.

-**دراسة حمادي نبيلة 2008:** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن ابن بو علي، الشلف\_ الجزائر. بعنوان التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات. حيث أعد الباحث دراسته للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات؟ وقد استخدم الباحث المنهج الاستنباطي من خلال استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها:

-التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية في بيئة الأعمال الأكثر تنافسية حيث اكتسب مكانته المستقلة

فيها وقدرته على الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصالح والأفراد ذات العلاقة بالشركة.

-تمثل حوكمة الشركات كيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فهي تعتبر الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للمخاطر.

### 2-دراسات متعلقة بالتهرب الضريبي:

-دراسة لآبد لزرق 2012: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان\_ الجزائر. بعنوان ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، حيث اعد الباحث دراسته للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ماهي أسباب ودوافع التهرب الضريبي وماهي تأثيرات هذه الظاهرة على الاقتصاد الرسمي في الجزائر وماهي سياسات مواجهتها والتخفيف من حدتها؟ وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- التهرب الضريبي هو إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي الذي يترتب عنه نتائج سيئة على الاقتصاد الوطني.
- ضرورة توعية وتحسيس المكلف ونشر الوعي الضريبي حول دور التحصيل الضريبي.
- ضرورة تطوير الرقابة الجبائية الجيد على القوائم المالية لمكافحة التهرب الضريبي.
- توفير الحماية الكافية والأمن اللازم لضمان الأداء الجيد للموظفين لمهامهم الرقابية.
- التكتيف من الحملات التدريبية والتربصية لمستخدمي الإدارة.

الفصل الأول: الإطار النظري

للكوكمة المؤسسية والتهرب

الضريبي

## تمهيد

تكتسب الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية أهمية خاصة، وهي من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات محلية كانت أو عالمية، وهذا من ناحية المبادئ التي تقوم عليها والتي جاءت في إطار تنظيمي لجميع المؤسسات في العالم، في نفس الوقت يعد التهرب الضريبي من أكثر القضايا الجديدة أو المشاكل التي تواجه اقتصاديات الدول لما له من آثار سلبية على تحصيل الضريبية، وهذا الأمر ينعكس بشكل سلبي على إيرادات الخزينة وبالتالي ضعف في تحقيق الأهداف الموجودة من تحصيل الضرائب.

من خلال ما سبق سنتعرض في هذا الفصل إلى الإطار النظري للحكومة والتهرب الضريبي معا ولأجل ذلك قسم الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

المبحث الثالث: دور تطبيقات الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

### المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة المؤسسية من المصطلحات الحديثة نسبياً، والتي أطلق عليها عدت مصطلحات منها حكم الشركات، وحكماً نية، وحاكمية وحوكمة المؤسسات. وعدد من البدائل الأخرى منها، أسلوب الإدارة المثلى، والإدارة النزيهة، والقواعد الحاكمة، كما أن لها أهمية كبيرة على مستوى المحلي والدولي، وتوفر معايير الأداء بالكشف عن سوء الإدارة، كما تلعب دوراً هاماً في تجنب المؤسسات من الانهيار.

### المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات

تعددت تعريفات الحوكمة حيث وجدنا تعريفات مختلفة أهمها :

تعرف الحوكمة بأنها حالة state of affaire، وعملية process، واتجاه Atitude، وتيار Stroom، كما أنها في الوقت نفسه مزيج من هذا وذاك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل، نظام بحكم الحركة، ويضبط الاتجاه، ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات، ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسات، ويصنع من أجلها سياج أمان، وحاجز حماية فعال. (الخضيري، 2005، صفحة 53، 54)

-هي نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها. (محمد م.، 2008، صفحة 15).

-هي مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق أرباح معقولة لاستثماراتهم. (محمد م.، 2008، صفحة 15).

-هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحيتها وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين. (وابل، 2002، صفحة 40).

-عرفت الحوكمة أيضاً من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD للحوكمة على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يتم من خلالها إدارة المؤسسة، والتحكم فيها لتحقيق أهدافها وتتضمن توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة، لهذه المؤسسة وتحديد القواعد والإجراءات الخاصة بصنع القرار. (يوسف، 2010، صفحة 02).

من خلال التعريفات السابقة نستخلص تعريفا شاملا للحوكمة يتمثل في:

أنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحماية الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بها (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى، والرقابة عليها وكذلك تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

نتطرق في هذا المطلب لأهمية وأهداف حوكمة المؤسسات فهي أساس جيد للاستقامة، والصحة الأخلاقية

### الفرع الأول: أهمية الحوكمة المؤسسية

تكتسب الحوكمة أهميتها مما تقدمه للمؤسسات والاقتصاد بصفة عامة، كما يمكن أن نستوضح أهميتها لكل من أطراف العملية كل على حدا، فبالنسبة للمستوى الاقتصادي تظهر أهمية الحوكمة فيما يلي: (عبد الوهاب و شحاته، 2007، صفحة 29)

- تساعد على رفع الكفاءة الاقتصادية للمنظمات من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسات ومجالس الإدارات والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة وسبل تحقيقها، وذلك بتوفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجالس الإدارات والتنفيذيين.
- تؤدي إلى الانفتاح على الأسواق العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين للتمويل المشاريع التوسعية.
- تحظى المؤسسات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين، لان تلك القواعد تضمن الحماية لحقوقهم.
- تكفل الحقوق العادلة لكافة المساهمين كحق التصويت وحق المشاركة في القرارات التي تؤدي إلى تغييرات جوهرية على أداء المؤسسات في المستقبل.
- تساعد المساهمين على تحديد المخاطر المتعلقة بالاستثمار في هذه المؤسسات، وذلك عن طريق التزام هذه الأخيرة بالإفصاح عن أدائها والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة.
- تعمل على محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات، وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا.
- تعتبر أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة المؤسسات بأسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى حماية أموال المساهمين.



- تضمن الاستفادة من النظم المحاسبية والرقابية المعمول بها في المؤسسات.
- تحقق أعلى قدر من الفعالية للمراجعين الخارجيين، وأعلى درجة من الاستقلالية لهم.
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، وهذا بدوره يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات العاملة في الدولة.
- توفير مصادر تمويل محلية أو دولية للمؤسسات من خلال الجهاز المصرفي أو من أسواق المال.

أما على مستوى الأطراف المعنيين بالحوكمة فأهميتها يمكن تلخيصها وتوضيحها من خلال المخطط التوضيحي التالي:

الخط التوضيحي (02): أهمية الحوكمة بالنسبة للمستثمرين، الشركات والدولة

أهمية الحوكمة المؤسسية

للدولة

\_ تدعم القدرة التنافسية للمؤسسات.

\_ تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية.

\_ تدعم النمو والأداء الاقتصادي الجيد.

\_ تضبط عناصر الفساد في

للشركات

\_ تعزيز وتحسين الأداء في المؤسسات.

\_ تحسين الوصول للأسواق المالية وزيادة القدرة التنافسية.

\_ خفض تكلفة رأس المال.

\_ الاستمرار والاستقرار المالي.

\_ يؤدي إلى ارتفاع قيمة الأسهم وزيادة الطلب عليها.

للمستثمرين

\_ تساعد على تخطيط المخاطر غير الاستثمارية.

\_ تضمن التعامل بعدالة وشفافية.

\_ تؤدي إلى ارتفاع درجة حماية حقوقهم في المؤسسات

\_ تولد الثقة بين المستثمرين والمؤسسة المستثمر فيها.

المصدر: (عبد المطلب، 2015، صفحة 65)

الفرع الثاني: أهداف الحوكمة

تسعى الحوكمة إلى تحقيق العديد من الأهداف منها: (windsor, 2009, pp. 308-312)

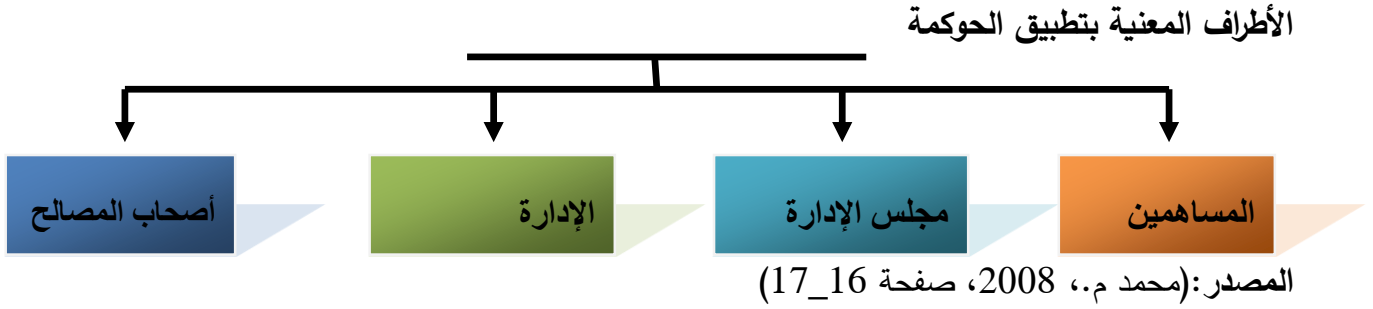
- تجنب الوقوع في الفضائح المالية والمحاسبية، نظرا لآثارها السلبية التي تعود للمساهمين والمؤسسات والاقتصاد القومي.
- التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين وبين مهام أعضاء مجالس الإدارات، ومسؤوليات أعضائها.
- منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة، وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
- تحسين الإدارة داخل المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

وهناك أهداف أخرى يمكن إضافتها منها: (عبد المطلب، 2015، صفحة 62)

- تحقيق العدالة في جميع معاملات وعمليات المؤسسات، وإجراء عمليات المحاسبة والمراجعة على نحو يمكن من محاربة الفساد المالي والإداري.
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات، وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد القومي.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير المتعارف عليها، وخلق أنظمة الرقابة الذاتية في المؤسسات.
- ضمان مراجعة الأداء المالي والتشغيلي والاستثماري للمؤسسات، للتأكد من حسن استخدام أموال المؤسسات، ومدى الالتزام بالقوانين.
- تقويم أداء الإدارات العليا، وتعزيز المسالة ورفع درجة الثقة في القرارات التي يتخذونها.
- تمكين المؤسسات من الحصول على التمويل المناسب من مصادر محلية وخارجية، والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة والتحوط لها.

من خلال ما تطرقنا له من أهمية وأهداف للحوكمة المؤسسية تبين انه توجد العديد من الأطراف المترابطة تعمل من أجل التطبيق السليم للحوكمة يمكننا توضيح هذه الأطراف في الشكل التالي:

المخطط التوضيحي (03): الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة



من خلال الشكل يتضح أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في تطبيق الحوكمة وهي:

1\_ المساهمين: يقومون بتقديم رأس مال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على أرباح، ولهم الحق في اختيار مجلس الإدارة في التأسيس لحماية حقوقهم.

2\_ مجلس الإدارة: يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى في المؤسسة، ويشاركون في وضع إستراتيجية المؤسسة، وتحديد الحوافز المناسبة للإدارة، ومراقبة وتقييم أدائها، وتعظيم قيمة المؤسسة.

3\_ الإدارة: هي المسؤولة عن النظام الفعلي للمؤسسة وتقديم تقرير الخاص بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها للمساهمين.

4\_ أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة ومنهم الدائنين، والموردين، والعمال والموظفين، والذين يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة. (محمد م.، 2008، صفحة 16\_17)

المطلب الثالث: خصائص ومحددات حوكمة المؤسسات

باعتبار الحوكمة نظاما متكاملًا يؤثر ويتأثر بالعديد من الأطراف كما وضحنا سابقا فهي كذلك لها مجموعة من الخصائص التي تميزها، وكذلك لها مجموعة من الضوابط التي لا يمكن أن تتم إلا وفقها وفي إطارها.

الفرع الأول: خصائص حوكمة المؤسسات

تفعيل حوكمة المؤسسة يتطلب توافر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات الحوكمة، والتي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، وتتضمن الحوكمة الخصائص التالية:(احمد سعيد، 2009، صفحة 298\_299).

- ✓ **الانضباط:** أن تمارس الإدارة مهامها في ضوء إطار معين من قواعد السلوك الأخلاقي، من خلال الالتزام بالأخلاق والسلوك المهني في تحقيق مصالح جميع الأطراف.
- ✓ **الشفافية:** يتم الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء المؤسسة.
- ✓ **الاستقلالية:** تمارس الإدارة مهامها دون ممارسة ضغوط عليها من أي طرف يدفع الإدارة لاتخاذ مواقف وقرارات فيها تحيز لأي طرف.
- ✓ **المسؤولية:** يكون للإدارة كافة الصلاحيات والسلطات التي تمكنها من اتخاذ كافة الإجراءات، وتكون مسؤولة من المساهمين.
- ✓ **العدالة:** تقوم كل الأنظمة في المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين والجهات ذات العلاقة بالعدالة والأخذ في الاعتبار مصالحهم.
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية:** تدرك المؤسسة المسؤولية الاجتماعية والتمسك بالمعايير الأخلاقية، لما لها من اثر كبير في زيادة الإنتاجية وتحسين سمعتها في السوق.
- ✓ **المساءلة:** تلتزم الإدارة التنفيذية بالإجابة على استفسارات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالقرارات التي اتخذتها وتنفيذ الخطط، كما يلتزم مجلس الإدارة بالاستجابة لاستفسارات المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

الفرع الثاني: محددات حوكمة المؤسسات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد للحوكمة في المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من القواعد والأسس سنذكرها في هذا الفرع:(محمد ع.، 2016، صفحة 122\_123)

**1\_ المحددات الخارجية:** تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل مايلي:

- القواعد والقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس).

- كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات.
- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.
- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة ) في أحكام الرقابة على المؤسسات.
- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (منها الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف العاملين في السوق، المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية ).

**2\_ المحددات الداخلية:** ويقصد بالقواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة وتشمل: (عبد المطلب، 2015، صفحة 68)

- قواعد تشكيل واختيار أعضاء مجلس الإدارة وعلاقته بالجمعية العمومية والإدارة العليا.
- طريقة ربط مكافآت المجلس والإدارة التنفيذية بالأداء.

#### المطلب الرابع: مبادئ وآليات الحوكمة المؤسسية.

يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال المبادئ والآليات التالية:

#### الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

عادة تتواجد مبادئ الحوكمة في القوانين والتشريعات واللوائح التي تطبقها الدول وبالتالي قد تختلف هذه المبادئ من دولة إلى أخرى حسب القانون الذي تتبعه، وهذا يعني انه ليس هناك نظام موحد للحوكمة يمكن أن يطبق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج، بل أن هناك مبادئ عامة للحوكمة المؤسسية تصدرها هيئات دولية متخصصة سنذكرها في هذا المطلب منها:

#### 1 / مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) (محمد م.، 2008، صفحة 18)

طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من الحكومات الوطنية الأعضاء بالمنظمة، وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، وضع مبادئ وإرشادات لحكومة الشركات، كذلك تم الاستفادة من مجهودات عدد من الدول غير الأعضاء، بغرض تطوير الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لتطبيق الحوكمة في كل المؤسسات سواء أكانت عامة أو خاصة، مدرجة أو غير مدرجة في أسواق الأوراق المالية، وفي مايو 1999م أصدرت المنظمة خمسة مبادئ أساسية للحوكمة، والتي تم تعديلها في ابريل 2004م، وتضمنت ما يلي:

أولاً: وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات

ينبغي على إطار الحوكمة في المؤسسات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وان يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإرشادات هي: (عبد المطلب، 2015، صفحة 71)

- وضع إطار للحوكمة المؤسسية ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يخلقها للمتعاملين وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.
- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة الحوكمة في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.

ثانياً: حقوق المساهمين

توفير حماية المساهمة، وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم الأساسية ومنها:

- تامين تسجيل الملكية، نقل أو تحويل الأسهم، الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب ودورية، المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة والمشاركة نصيب في أرباح المؤسسة.
- للمساهمين الحق في المشاركة، والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة منها، التعديل في النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الأساسية، طرح أسهم إضافية وأية تعاملات غير عادية.
- يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت سواء شخصياً أو غيابياً في اجتماعات الجمعية العامة، وإتاحة الفرصة لهم لتوجيه أسئلتهم إلى مجلس الإدارة وذلك في إطار جدول أعمال الإدارة.
- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأس المالية التي تمكن بعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم.

- تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم بما في ذلك المستثمرين المؤسسين من خلال إفصاحهم عن سياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم، والإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية، وأيضاً للذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض في المصالح التي تؤثر في حقوق الملكية الرئيسية. (عبد المطلب، 2015، صفحة 72)

### ثالثاً: المعاملة العادلة للمساهمين

ينبغي على إطار الحوكمة المؤسسية أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب وان تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم، ولتحقيق هذا هناك مجموعة من الإرشادات هي: (عدنان، 2007، صفحة 37)

#### 1\_ معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية من خلال:

- تكون لكافة الأسهم نفس الحقوق وتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل الشراء.
- حماية مساهمي الأقلية من إساءة استغلالهم لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، وتكون هناك وسائل فعالة لإصلاح بشكل فعال.
- الإدلاء بالأصوات عن طريق أمناء أو مرشحين بطريقة يتم الاتفاق عليها.
- إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.
- أن تسمح إجراءات اجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين المعاملة المتساوية، وألا تؤدي إجراءات الشركة إلى صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر.

#### 2\_ منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية.

#### 3\_ أن يفصح مجلس الإدارة والتنفيذيين بالمؤسسة عن أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم.

### رابعاً: دور أصحاب المصالح

ينبغي الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تتكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة

المؤسسات السليمة مالياً، ويتحقق ذلك من خلال: (طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف (، 2007\_2008، صفحة 45)

- استكمال إطار الحوكمة بإطار فعال وكفء للإعسار وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.
- السماح لأصحاب المصالح، والعاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من استفسار مجلس الإدارة عن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وعدم انتهاك حقوقهم.
- السماح لأصحاب المصالح، بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي.
- وضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- يتاح لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات.

#### خامساً: الإفصاح والشفافية

ينبغي ضمان القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كل المواضيع الهامة، من خلال ما يلي: (طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف (، 2007\_2008، صفحة 46)

- ❖ الإفصاح عن المعلومات المالية ونتائج عمليات المؤسسة، أهداف المؤسسة، ملكية الأغلبية وحقوق التصويت، سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم، كيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلاليتهم.
- ❖ إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي والغير المالي.
- ❖ القيام بمراجعة خارجية سنوية بواسطة مراجع مستقل ومؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة بأن القوائم المالية صادقة وصحيحة.
- ❖ أن يكون المراجعين الخارجيين قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.
- ❖ أن توفر قنوات بث المعلومات فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.
- ❖ استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم المشورة عن طريق المحللين والسماسة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها.



سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة

على مجلس الإدارة أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام المؤسسة والمساهمين وعلى المجلس: (مصطفى و حكيم، 2013، صفحة 44)

- 1\_ العمل على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة.
- 2\_ معاملة كافة المساهمين بعدالة مادامت قراراته ستؤثر على مختلف المساهمين.
- 3\_ توفير معايير أخلاقية عالية، وان يهتم بمصالح أصحاب المصالح الآخرين.
- 4\_ أن تتاح لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب.
- 5\_ تمكين مجلس الإدارة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المؤسسة، من خلال:

- أن يكلف مجلس الإدارة عدد من أعضائه من غير موظفي المؤسسة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها.
- أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة على التزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.
- إنشاء لجان لمجلس الإدارة وعلى المجلس أن يحدد بشكل جيد وان يفصح عن صلاحيتها وتشكيلها وإجراءات عملها.

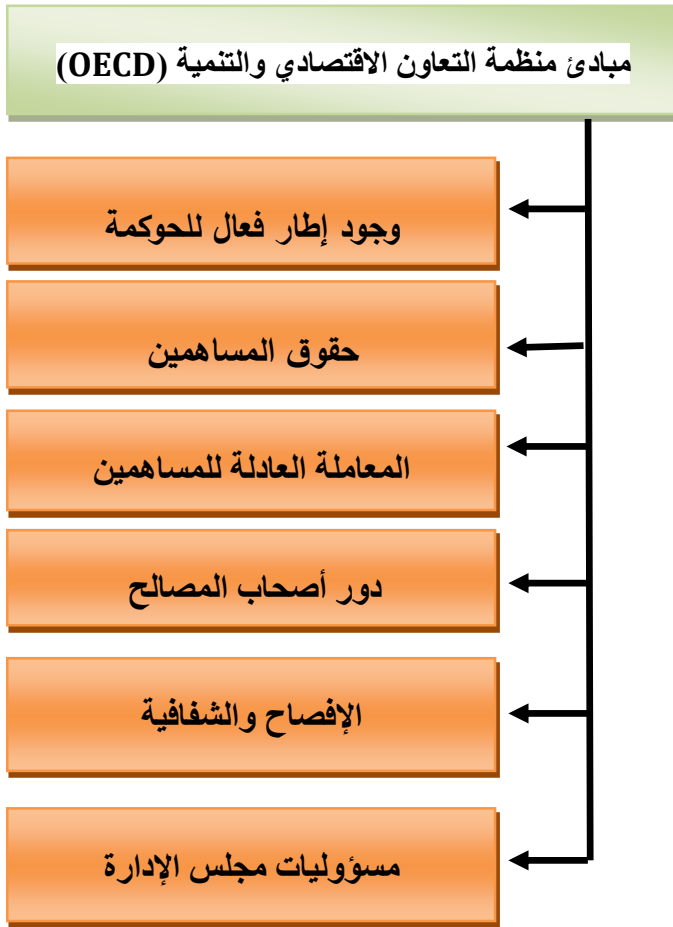
6\_ أن يقوم بوظائف رئيسية تشمل:

- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.
- ضمان نزاهة حسابات المؤسسة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة.
- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى.
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، وان تتم بشكل رسمي.
- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح المؤسسة والمساهمين في الأجل الطويل.
- إشراف على فعالية ممارسات الحوكمة السليمة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.

- اختيار وتحديد مكافآت ومرتببات والإشراف على كبار التنفيذيين واستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.
- استعراض وتوجيه استراتيجية المنظمة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، وعمليات الاستحواذ.

يمكن توضيح هذه المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال الشكل التالي:

**المخطط التوضيحي (04): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)**



المصدر: من إعداد الطالب

2 / مبادئ معهد التمويل الدولي

وضع معهد التمويل الدولي لمبادئ للحوكمة في المنظمة في خمسة مجالات هي: (عبد المطلب، 2015، صفحة 77)

❖ حماية حقوق المساهمين.

❖ البيئة التنظيمية.

❖ الشفافية في هيكل الملكية والرقابة.

❖ المحاسبة والمراجعة.

❖ هيكل ومسؤوليات مجلس الإدارة.

هناك تشابه بين هذه المبادئ ومبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، إلا أنها تميزت بأنها وفرت إرشادات لتحقيق التطبيق العملي لهذه المبادئ في شكل مجموعة من الآليات يتم تطبيقها بما يتناسب مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة.

3/ مبادئ صادرة عن البورصات العالمية

أصدرت البورصات العالمية بمختلف دول العالم عدة مبادئ للحوكمة بناء على توصيات هيئات أسواق المال ومن هذه البورصات نذكر:

أولاً: مبادئ بورصة ناسداك للأوراق المالية: (طارق، حوكمة الشركات والازمات المالية العالمية ، 2009، صفحة 481\_482)

وضعت بورصة ناسداك عدد من المبادئ للحوكمة منها:

- أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين.
- يتم عقد الاجتماعات بشكل منتظم للمدراء المستقلين.
- السماح للمؤسسات المسجلة بها التخلي عن قواعد الحوكمة التي تكون على عكس قواعد الدولة الأم أو ممارسة الأعمال والإفصاح عن ذلك في التقارير المالية.
- منح المديرين التنفيذيين حصص أسهم بدون موافقة المساهمين بشرط موافقة أغلبية المديرين التنفيذيين والإفصاح عن ذلك.

ثانيا: مبادئ بورصة نيويورك للأوراق المالية: (طارق، حوكمة الشركات والازمات المالية العالمية ، 2009 ، صفحة 481\_482)

أصدرت بورصة نيويورك العديد من المتطلبات والمبادئ وألزمت المنظمات المدرجة فيه ومنها:

- أن يكون معظم الأعضاء الذين يمثلون مجالس الإدارة مستقلين.
- أن يكون لدى جميع المؤسسات المدرجة لجان للمراجعة، التعيينات والمكافآت مكونة من أعضاء مستقلين، ويقومون بواجبات محددة.
- يجتمع الأعضاء غير التنفيذيين في المنظمة بانتظام بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة.
- أن يكون لدى أعضاء لجنة المراجعة الخبرة الضرورية، في الأمور المالية والمحاسبية.
- موافقة المساهمة على خطط وأجور المديرين التنفيذيين.

أخذت بورصة ناسداك بمبادئ بورصة نيويورك، باستثناء بعض الفروق الطفيفة، وذلك نسبة لان المنظمات المدرجة فيها تميل لان تكون اصغر في المتوسط عن تلك المسجلة في بورصة نيويورك.

#### 4/ مبادئ جديدة لحوكمة المؤسسات (قانون ساربينز\_ اوكسلي)

أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية قانون ساربينز\_ اوكسلي (Oxley\_Sarbanes)، والذي يعد من أهم الإصلاحات منذ الأزمة الاقتصادية 1930م. وتضمن التالي: (kamal & safia, 2009, p. 4)

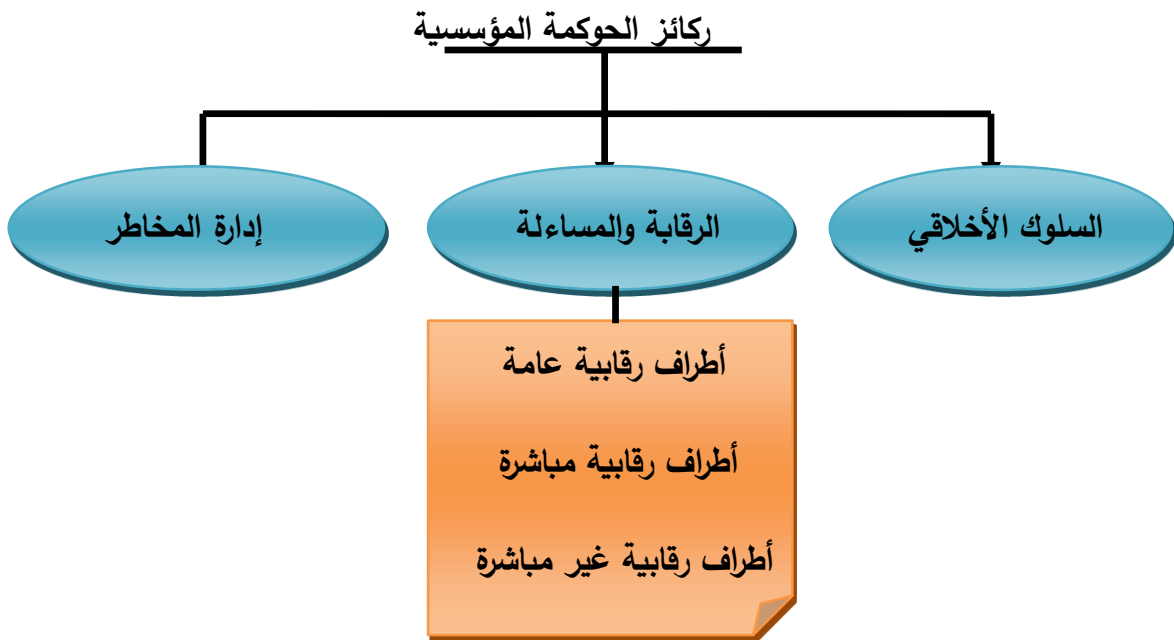
- تكوين مجلس للإشراف المحاسبي على الشركات: حيث يقوم بالإشراف والرقابة على المؤسسات المحاسبية، ووضع المعايير، وإجراء عمليات التفتيش على المنظمات.
- مسؤولية المؤسسات: يعمل القانون على زيادة القدرة الرقابية لمجالس الإدارات ومسئوليتها وتحسين مصداقيتها.
- تقديم معلومات مالية معززة للمساهمين، والإفصاح عن الصفقات خارج الميزانية، ويقلل من الوقت اللازم للتقرير عن الأوراق المالية، ويطلب وجود خبير مالي بلجنة المراجعة.
- تعارض مصالح المحللين: يفوض القانون مفوضية الأوراق المالية وضع قواعد للتأكد من فصل المحللين عن أنشطة البنوك والإفصاح التام عن أي تعارض في المصالح.
- استقلالية المراجعين: من خلال حظر المؤسسات الخاصة بالمراجعة من تنفيذ أنشطة مراجعة واستشارات معا للمؤسسة الواحدة، ومنح لجنة المراجعة مزيد من السلطات.

- الغش المؤسسي والجنائي في المنظمة والمسؤولية والعقوبات: وضع القانون تعريفات جديدة ومحددة للسلوكيات الإجرامية وشدت العقوبات.

نلاحظ أن هذا القانون يحتوي على إصلاحات هامة تهدف إلى تحسين أداء مهنة المحاسبة وإعادة الثقة بها، كذلك يوفر أدوات جديدة لفرض تطبيق قوانين الأوراق المالية.

من خلال ما رأينا في مبادئ للحوكمة المؤسسية يتضح أن للحوكمة ركائز أساسية تحدد في المخطط التالي:

#### المخطط التوضيحي (05): ركائز الحوكمة المؤسسية



المصدر: (طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف )، 2007\_2008، صفحة 49)

#### الفرع الثاني: آليات حوكمة المؤسسات

ترتكز الحوكمة المؤسسية على مجموعة من الآليات التي وضعت لحل مشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية والأغلبية من حاملي الأسهم وتنقسم إلى آليات داخلية وآليات خارجية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): آليات حوكمة المؤسسات

الآليات الخارجية	الآليات الداخلية
آلية أسواق الاستيلاء	آلية مكافأة المديرين التنفيذيين
آلية محللة الأوراق المالية	آلية مجلس الإدارة
آلية المراجعة الخارجية	آلية لجنة المراجعة
آلية فعالية المساهمين	آلية المراجعة الداخلية
آلية الدائنون	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على (احمد، 2005، صفحة 161) و(عبد المطب، 2015، صفحة 86\_79)

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة المصدر التمويلي الأهم في ميزانيات الدول، ونظرا لأهميتها فإن الدولة تسعى دوما للحرص على زيادة حصيلتها والحفاظ عليها من الضياع خاصة إذا تعلق الأمر بالتحايل ومحاولة التهرب من دفع مستحقاتها.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

اختلف الباحثون حول تعريف التهرب الضريبي، ولكنهم يتفقون في نقطة واحدة وهي أن التهرب الضريبي يؤدي إلى ضياع جزء من الحصيلة الضريبية، وفيما يلي أهم التعاريف:

✓ هو عدم قيام المكلف بالضريبة تسديد التزاماته اتجاه الدوائر مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة (محمد و الغزاوي، 2010، صفحة 118)

✓ كما يعرف التهرب: انه تخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة كليا أو جزئيا ويتم التهرب قبل فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة. (عاكوم، 2019، صفحة 33)

✓ التهرب هو سلوك يسمح بتخفيض الضريبة بالعب على القاعدة الضريبية، وتفسيرها في سياق ما هو معروف بالتسيير أو التخطيط الضريبي، أي امتناع المكلف عن المساهمة في تمويل الاقتصاد العام. (جلغوف، 2016، صفحة 186)

✓ ويفهم أيضا على انه كل فعل أو امتناع يحقق مفهوم عدم أداء المكلف لالتزاماته وإخلاله بأحكام القانون والتشريعات كليا أو جزئيا بصورة غير مشروعة، إلا انه يجب التميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي لان هذا الأخير ليس إلا حالة خاصة من التهرب، يتضمن مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة. (ناشد، 2008، صفحة 208)

✓ من خلال التعريفات السابقة يمكننا أن نلخص التهرب الضريبي في أنه: عبارة عن وسيلة أو طريقة يستخدمها المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كليا أو جزئيا، وهذا يكون بعدة طرق وذلك باستغلال الثغرات القانونية وضعف قوانين وتشريعات الضريبية، و يعتبر فعل عمدي مما يؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

#### المطلب الثاني: أسباب وأنواع التهرب الضريبي

تمثل الضريبة عبئا كبيرا على المكلف بها، تدفعه إلى محاولة التخلص منها بأي طريقة وهذا لعدة أسباب أخرى فقد يكون محملا بالعديد من الضرائب الأخرى أو عندما تكون أسعارها مرتفعة جدا، فيسعى للتخلص منها سواء بطريقة شرعية أو غير شرعية.

#### الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين فهنا يجب الفصل بينهما لأنهما بطبيعتهما الظاهرية يؤديان إلى نفس المعنى، إما من الناحية الباطنية والجوهرية فالأمر ليس كذلك، ومن هنا يمكن تصنيفهما إلى نوعان من خلال:

#### ❖ التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

هو تخلص المكلف من أعباء الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية الموجودة في التشريع الجبائي، وقد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كان تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات

الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات، فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون ويكون التهرب الضريبي مشروعاً في حالتين هما: (عادل، 2007، صفحة 123)

1\_ حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، كان يفرض المشرع ضريبة على أرباح الأسهم فتعتمد الشركات على توزيع بعض الأرباح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعيات العمومية للشركة، كي لا تلحق الضريبة ولتلافي ذلك تخضع بعض التشريعات كالتشريع الفرنسي للضريبة مقابل حضور الجلسات أيضاً. أو أن يلجأ الأفراد لهبة أموالهم بغية التخلص من ضريبة التركات. (حنيش، 2016، صفحة 173)

2\_ عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، لان الضريبة على دخله أكثر ارتفاعاً منها على دخل غيره.

❖ **التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي):** هو الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات. (Andree, 1992, p. 18)

وهو يتضمن مخالفة قوانين الضرائب وتتدرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تتطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش وتلاعب. (حنيش، 2016، صفحة 173)



الجدول رقم (02): أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي

التجنب الضريبي	الغش الضريبي	
كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.		أوجه التشابه
كل منهما ناتج عن انعدام الحس المدني.		
كل منهما ناجم عن سوء النية.		
يكون دون مخالفة القانون الجبائي	يكون بمخالفة القانون الجبائي.	أوجه الاختلاف
لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء.	يعاقب عليه القانون	

المصدر: من إعداد الطالب

### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

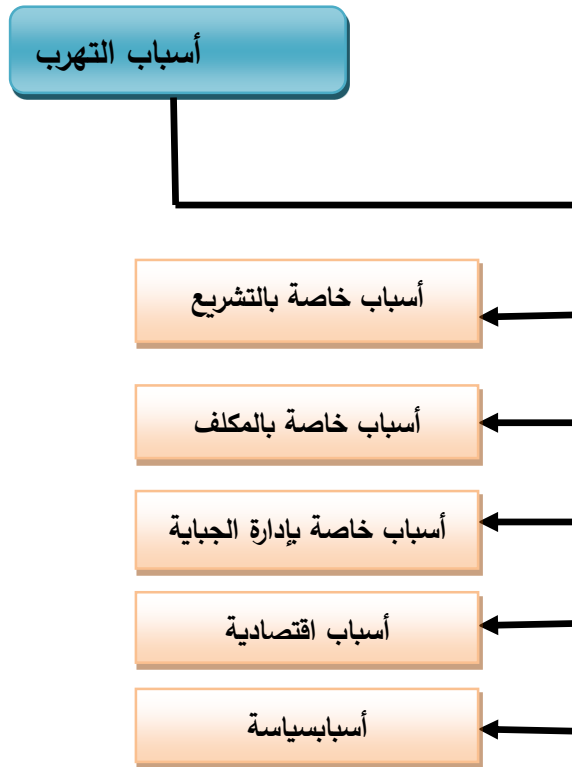
هناك عدة أسباب تدفع المكلف بالسعي للتخلص من الضريبة نذكر منها: (سميرة، 2015، صفحة 29\_30)

- ✓ نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي أي عدم وضوح صياغته ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب.
- ✓ نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية.
- ✓ تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- ✓ ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.
- ✓ سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مرد ودية فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك. (ابراهيم ا.، 2015، صفحة 81)
- ✓ الاعتقاد السائد بان الضريبة أداة اغتصاب وإفقار، فالتهرب في هذه الحالة نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة.

- ✓ زيادة الشكوى على عدم إنفاق حصيلة الضرائب على المنافع العامة
- ✓ الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب.
- ✓ وجود تعقيدات كثيرة تواجه الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضرائب.
- ✓ ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز، والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه. (عاكوم، 2019، صفحة 66)

من خلال ملاحظتنا للأسباب السابقة للتهرب الضريبي يمكننا أن نقسم هذه الأسباب حسب نوعها في الجدول التالي:

#### مخطط توضيحي (06): أسباب التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي.

يكون هذا العمل انطلاقا من استغلال الثغرات الموجودة في القانون وذلك عن طريق:(مليكاوي، 2012، صفحة 222).

❖ **التهرب الناجم عن ترحيل الخسائر الوهمية:** إن عملية ترحيل الخسائر بشكل مطلق ( أي بدون تحديد عدد السنوات ترحيل الخسائر) أمر غير ممكن من الناحية المحاسبية، حيث يستلزم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات لعدد لا نهائي من السنوات، وهذا غير ممكن من الناحية العملية، كما أن عدم تحديد عدد السنوات ترحيل الخسارة قد يترتب عليه تقاعس بعض المشروعات الاستثمارية، كما يزيد الحافز لدى بعض الوحدات الإنتاجية إلى إظهار خسائر وهمية في دفاترها المحاسبية لأغراض ضريبية (التهرب الضريبي) بغية الاستفادة من نصوص ترحيل الخسائر في فترات مقبلة تفشل خلالها في إظهار خسائر مصطنعة.

وهناك طريقتين رئيسيتين تلجا إليها اغلب الوحدات الاقتصادية من أجل إظهار الخسائر الوهمية بغرض التهرب الضريبي هما:

-**زيادة الأعباء (التكاليف):** لقد سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال وفي الحدود التي وضعها القانون للبعض منها. بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها وذلك بالاستعمال الطرق التالية:

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة.
- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة ( الأجر ومصاريف الخدمات.....).
- الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الاهتلاكات والمؤونات لتضخيم قيمتها.

-**تخفيض النواتج ( الإيرادات):** أن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الضريبي ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للنواتج المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة ولعل أهمها:

- ✓ إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا.
- ✓ تخفيض مبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتجات أو المنح الوهمي للتخفيضات التجارية.

- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية.
  - عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الاستثنائية المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول.
  - استغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الضريبية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الضريبية الداخلية.
- ❖ **التهرب عن طريق الإعفاء والتخفيض الضريبي:** قد تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى استخدام عدة طرق احتيالية بغرض الاستفادة من الإنفاق الضريبي لتخفيض العبء الضريبي، أو التخلص منه نهائيا، سواء عن طرق الإعفاء أو التخفيض أو استخدام تقنية الخصم، يمكننا التطرق بها في نقاط التالية:
- التهرب عن طريق إبرام اتفاقيات مع وحدات اقتصادية أخرى معفاة من الضريبة، من خلال تحويل الأرباح من الوحدات الخاضعة إلى الوحدات المعفاة، ويتم ذلك عن طريق دفع سعر أعلى من السعر الحقيقي على السلع المشتراة.
  - التهرب عن طريق الالتفاف حول الإعفاء الضريبي، فعند انتهاء فترة الإعفاء الضريبي الأصلي تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى إخفاء الاستثمارات القائمة في شكل استثمارات جديدة بهدف التمتع بالإعفاء الضريبي من جديد، كحالة القيام بإنهاء المشروع القائم وإعادة تشغيله بتسمية مختلفة مع الاحتفاظ بالملكية. كما تلجأ بعض الوحدات إلى تصفية المشروع وإنشاء مشروع آخر ليتمتع بإعفاء جديد.
  - التهرب عن طريق تقنية الخصم، من خلال استخدام بعض العناصر الجبائية هذه التقنية لتضخيم عناصر التكاليف والأعباء الواجبة الخصم، مع توفر كل الوثائق الثبوتية مما يؤثر على النتيجة الجبائية، وبذلك انخفاض مبلغ الاقتطاع أو عدم أدائه في حالة العجز، وهذا كله في غياب جهاز فعال للرقابة.
  - التهرب عن طريق التصنع والتظاهر، وهذا عن طريق تزييف عمليات حقيقية وخاضعة للضريبة بعمليات أخرى معفاة من الضريبة أو تخضع لنظام ضريبي مخفف، وهذا عن طريق خصم مبلغ (TVA) المحمل على المشتريات الوهمية من مبلغ (TVA) المستحق على المبيعات مما يؤدي إلى تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع.
- ❖ **التهرب الضريبي الناجم عن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي:** فالأسلوب الأول هو إعفاء بعض الدخول من الضريبة، إما الأسلوب الثاني فيتعلق بإنشاء خصم على فئات الدخل، هذا بالإضافة إلى عدة أساليب أخرى مثل تخفيض معدلات الضرائب، والقرض الضريبي وتأجيل مواعيد الدفع..... الخ، فتعدد أساليب

منح الإنفاق الضريبي يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وتعدد الإجراءات التفضيلية مما يوفر مناخا ملائما للتهرب الضريبي، كما تؤدي إلى نظام ضريبي أكثر تعقيدا من حيث التحصيل وعقلانية مشكوك فيها ونتائج غير مضمونة دائما على فعالية الاقتصاد.

❖ **التهرب الضريبي الدولي:** ويكون هذا بالاستعانة بعدم تجانس التشريعات الضريبية للدول، وذلك من خلال قيام المكلفين بنشاطاتهم في دول ذات تشريع ضريبي اقل حدة لتحقيق اكبر منفعة ممكنة واقل عبء ضريبي ممكن، بالإضافة إلى الاستفادة من مبدأ السيادة الضريبية.

### المطلب الثالث: آثار ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

ينجم عن التهرب الضريبي عدة آثار على الاقتصاد العام للدولة حيث يقلل مدا خيلها، من هذا المنطلق وجب التصدي ومكافحة التهرب الضريبي بشتى أشكاله.

### الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي

هناك عدة آثار للتهرب نذكر منها: (علي، 2013، صفحة 148)

- التهرب الضريبي يعرقل إمكانية تسيير المرافق العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية، التربوية، الزراعية والصحة وغيرها من المرافق.
- تقوم الدولة بتقليص نفقاتها لأنها لا تملك إيرادات كافية لتغطيتها وهذا نتيجة تهرب المكلفين بالضريبة.
- اضطرار الدولة إلى رفع سعر الضريبة المفروضة و فرض ضرائب جديدة التي من شأنها أن تزيد الأعباء الضريبية التي تتجاوز طاقة الأفراد المكلفين.
- عدم تحقيق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفين ولا يدفعها قسم آخرون.
- عرقلة مشاريع الدولة في التنمية الاقتصادية.
- إجبار الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية، وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض و دفع الفوائد المترتبة عنها. (توفيق، 1995، صفحة 117)
- عملية استيراد السلع الأجنبية مع وجود إمكانية التهرب من الرسوم الجمركية، يضعف الصناعة المحلية بشكل كبير.
- التهرب يؤدي إلى عدم شفافية البيانات المالية.

الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

أن مكافحة التهرب تتم من عدة جوانب منها التشريع والإدارة والمكلف وغيرها نذكر ذلك في مايلي:(علي، 2013، صفحة 149)

- تنمية الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الالتزام الضريبي، وذلك عن طريق تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بوسائل الأعلام المختلفة وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية بصفة مستمرة.
- تشديد العقوبات المقررة على كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي مع مراعاة أن هذه الجريمة تمثل اعتداء على حقوق المجتمع لا يقل خطورة عن الاعتداء على الحقوق الفردية.
- اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والمتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب على نحو يكفل الحد من إمكانيات التهرب الضريبي.(عليان، 1991، صفحة 179)
- حق اطلاع موظفي دائرة الضريبة على سجلات ودفاتر وملفات الممول ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.
- الاطلاع على حسابات البنوك لمعرفة وتحديد الدخول التي يتحصل عليها عملاؤها في الخارج، أو إلزام البنوك بتقديم كشوف مفصلة بذلك أو تقتطع منها الضرائب المستحقة عليها مباشرة وتدفعها إلى الخزينة العامة.

## المبحث الثالث: دور تطبيقات الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

لقد ساهمت الحوكمة بشكل كبير في الحد من ظاهرة التهرب وذلك باتخاذ مجموعة من الإجراءات والأساليب والآليات الخاصة بها وخاصة ما يتعلق بالشق الضريبي داخل المؤسسة لتضمن مصداقية القوائم المالية.

## المطلب الأول: لجنة التدقيق والمراجعة

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة، وخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية.

## الفرع الأول: تعريف لجنة التدقيق والمراجعة

نظرا لتعدد التعاريف في أدبيات التدقيق لهذه اللجنة سوف نكتفي بتعريفين أحدهما لأحدى الهيئات المهنية والآخر لأحد الباحثين. (رضوان، 2018، صفحة 88)

✓ لقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CTCA) بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتخصص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

✓ كما عرفها (ميخائيل) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقا للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة.

تتكون لجنة التدقيق والمراجعة من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين وتجتمع معظم لجان المراجعة كل ربع سنة وهي عادة ما تكون موجودة في كل المنظمات والقطاعات الحكومية خاصة المنظمات الكبيرة.

الفرع الثاني: وظائف وواجبات لجنة التدقيق والمراجعة

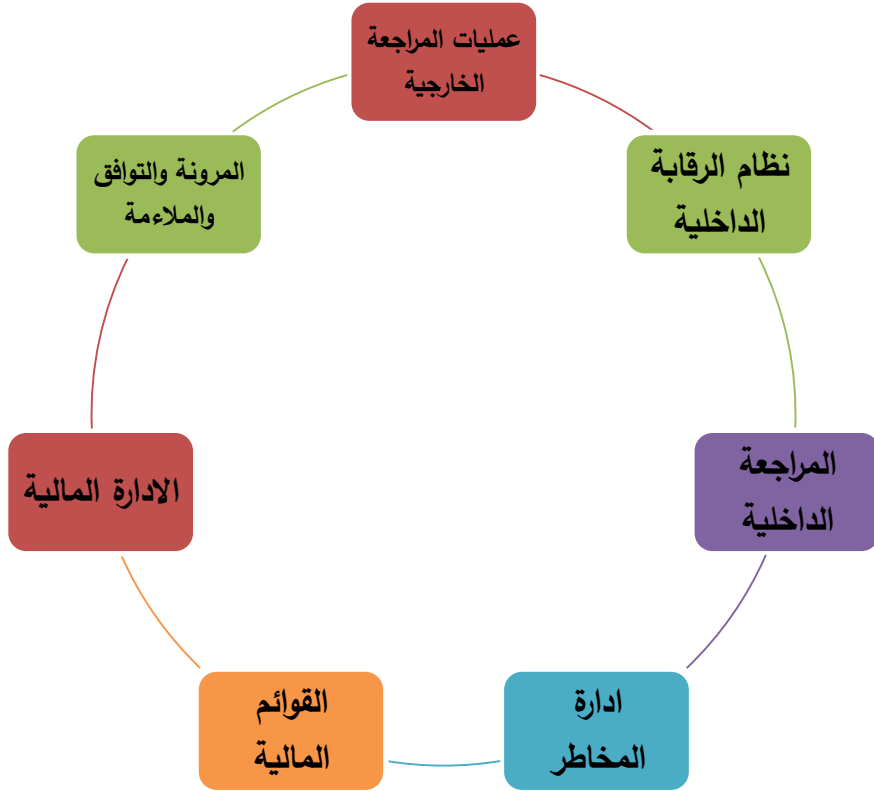
أن أهم مسؤوليات لجنة التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على ارض الواقع، كما أن وجود نظام مراقبة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ومن أهم وظائف لجنة التدقيق: (طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف )، 2007\_2008، صفحة 216\_221)

- إشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.
- تقويم نظام الرقابة في الشركة وإدارة المخاطر فيها.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا كلما كان ذلك ملائماً.
- إشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان التوافق مع النظم والسياسات والقوانين والإجراءات وكود السلوك بالمنظمة، وكذلك ضمان أن المنظمة قادرة على منع واكتشاف الغش والتلاعبات في المؤسسة.
- مراجعة الكشوف والقوائم المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي.

لجنة التدقيق والمراجعة لها دور كبير في تطبيق مبادئ الحوكمة والقضاء على الفساد وخاصة التهرب الضريبي لأنها متعلقة بالرقابة والتدقيق والمراجعة الداخلية والخارجية والعمليات المالية إذ أن المراجعة بشكل عام تمكن المؤسسة من تحديد استراتيجيتها ومدى تحقيق أهدافها، أن استقلالية لجنة المراجعة وخبرة أفرادها في مجال المحاسبة والتدقيق يمكن المؤسسة تفادي التهرب الضريبي وأداء واجبها الضريبي اتجاه الجهات المعنية بكل شفافية ودقة وهذا ما يجنبها مخاطر عدم السداد والتراكم في الوعاء الضريبي، وعمل لجنة المراجعة يمكن الشركات من كشف عمليات الفساد المالي.



مخطط التوضيحي (07): مكونات دور لجنة التدقيق والمراجعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على (طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف )،

2007\_2008، صفحة 216\_221)

المطلب الثاني: آلية المراجعة الداخلية

لقد تزايدت أهمية مهنة المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة حيث أصبحت إحدى أهم المحاور الهامة التي يركز عليها نجاح إطار حوكمة الشركات في تحقيق أهدافه.

الفرع الأول: تطور مفهوم المراجعة الداخلية

لقد تعرض عدد من المجامع العلمية والمنظمات المهنية إلى تطور مفهوم المراجعة بغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم الحوكمة وكان أبرز مظاهر هذا التطور ما يلي: (ابراهيم ا.، 2009،

صفحة 39)

- اعتبار المراجعة الداخلية نشاطا مستقل عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها إلى مجلس الإدارة الإشرافي ضمن دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه كما أنها تقوم بعرض تقارير إلى هذا المجلس وإلى المساهمين عند الضرورة.
- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل على الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تأكيد صريح وموجه لخدمة العملاء حيث تتخطى المهام التقليدية مما يدعم دورها في مجال تقييم المخاطر ودعم نظام الحوكمة.
- نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المؤسسة.
- التزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة لإرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية

### الفرع الثاني: مبادئ التطبيق العملي لمهنة المراجعة الداخلية

بناء على المفهوم الجديد للمراجعة الداخلية وأهدافها فهناك قواعد أخلاقية متعلقة بمهنة المراجعة الداخلية وكل مبدأ متعلق بقواعد سلوكية معينة كما يلي: (the institute of internal auditors, 2003)

1. **النزاهة:** ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:
  - يجب أن يؤدي المراجع عمله بأمانة واجتهاد ومسؤولية.
  - الالتزام بالقانون وتقديم الإفصاحات التي يتوقعها القانون والمهنة.
  - عدم اشتراك المراجع في نشاط غير قانوني، أو الانخراط في أعمال من شأنها تشويه سمعة مهنة التدقيق.
  - يحترم ويساهم في تحقيق الأهداف المشروعة والأخلاقية للمنظمة.
2. **الموضوعية:** وتتضمن القواعد السلوكية التالية:
  - لا يجوز لهم المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد تقترن أو يفترض أنها تضر بتقييمهم المحايد. وتشمل هذه المشاركة تلك الأنشطة أو العلاقات التي تتعارض مع مصالح المنظمة.
  - لن يقبل أي شيء قد يضر أو يفترض أنه يخالف حكمهم المهني والأخلاقي.
  - يجب الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لديهم والتي، إذا لم يتم الكشف عنها، قد تشوه الإبلاغ عن الأنشطة قيد المراجعة.
3. **السرية:** وتتضمن القواعد السلوكية الآتية:

- على المراجعين الداخليين توخي الحذر في استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء قيامهم بواجباتهم.
- على المراجعين الداخليين عدم الإفصاح عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.
- لا يجوز استخدام المعلومات لتحقيق أي مكاسب شخصية أو بأي طريقة من شأنها أن تتعارض مع القانون أو ضارة بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمنظمة.

#### 4. الكفاءة المهنية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- على المراجعين أداء خدمات المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق.
- على المراجعين أن يعملوا على تحسين وتطوير فعالية كفاءتهم وجودة خدماتهم.
- يجب على المراجعين المشاركة في الخدمات التي لديهم المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لها فقط.

#### المطلب الثالث: المراجعة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

إن عملية مكافحة التهرب الضريبي ليست بالأمر السهل، وذلك لأنها تتطلب تضافر جميع الجهود مع زيادة الوعي والإدراك بضرورة محاربة التهرب والقضاء عليه.

#### الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

هي عبارة عن فحص انتقائي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على عمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات أي أن الهدف من مراجعة الالتزامات هو تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محدد موضوعة من قبل سلطة عليا. (بوتين، 2008، صفحة 11)

هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل. (الفين و جيمس، 2001، صفحة 21)

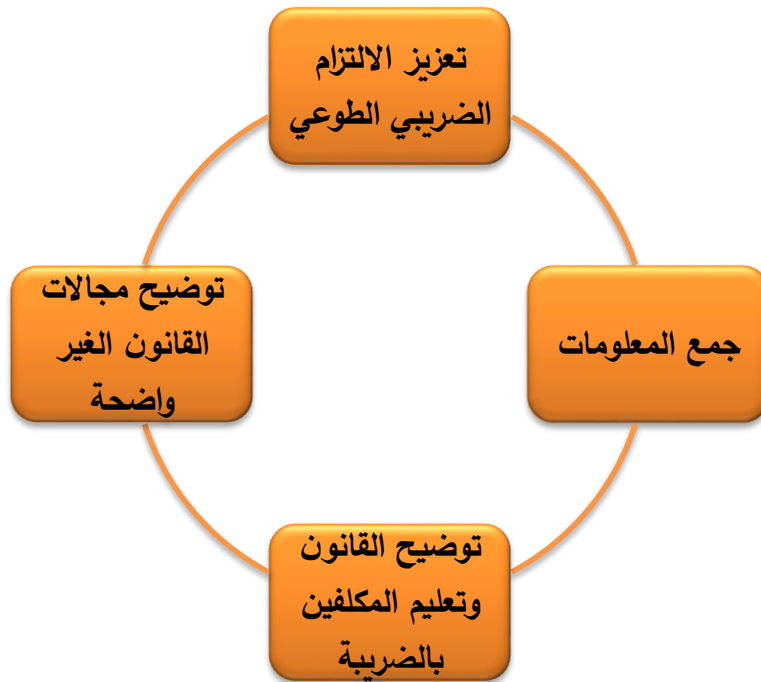
#### الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية

يمكن معرفة هدفين المراجعة الجبائية من خلال: (صالح، 2016، صفحة 31)

- حسن مراقبة انتظام الضريبة أي موثوقية المعلومات، فهي تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وكشف المخاطر لإصلاح أية مخالفات ضريبية.
- قياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.
- المراجعة الجبائية تدرس وتحلل الأحكام التي تنجم عن القواعد الجبائية التي تلتزم بها المؤسسة أو تتحمل عقوبات.
- دفع بالقرارات المتخذة من المؤسسة لاختيار العقلاني القائم على المنفعة التي ستجدها بعد خصم الضرائب.
- تحقيق مورد مالي منظم ومتوازن من المكلفين.
- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين.

من خلال أهداف المراجعة الجبائية يمكننا استنتاج الأهمية الأساسية لبرنامج المراجعة الجبائية في المخطط التالي:

**مخطط التوضيحي (08): أهمية برنامج المراجعة الجبائية**



المصدر: (قحموش، 2006، صفحة 298\_299)

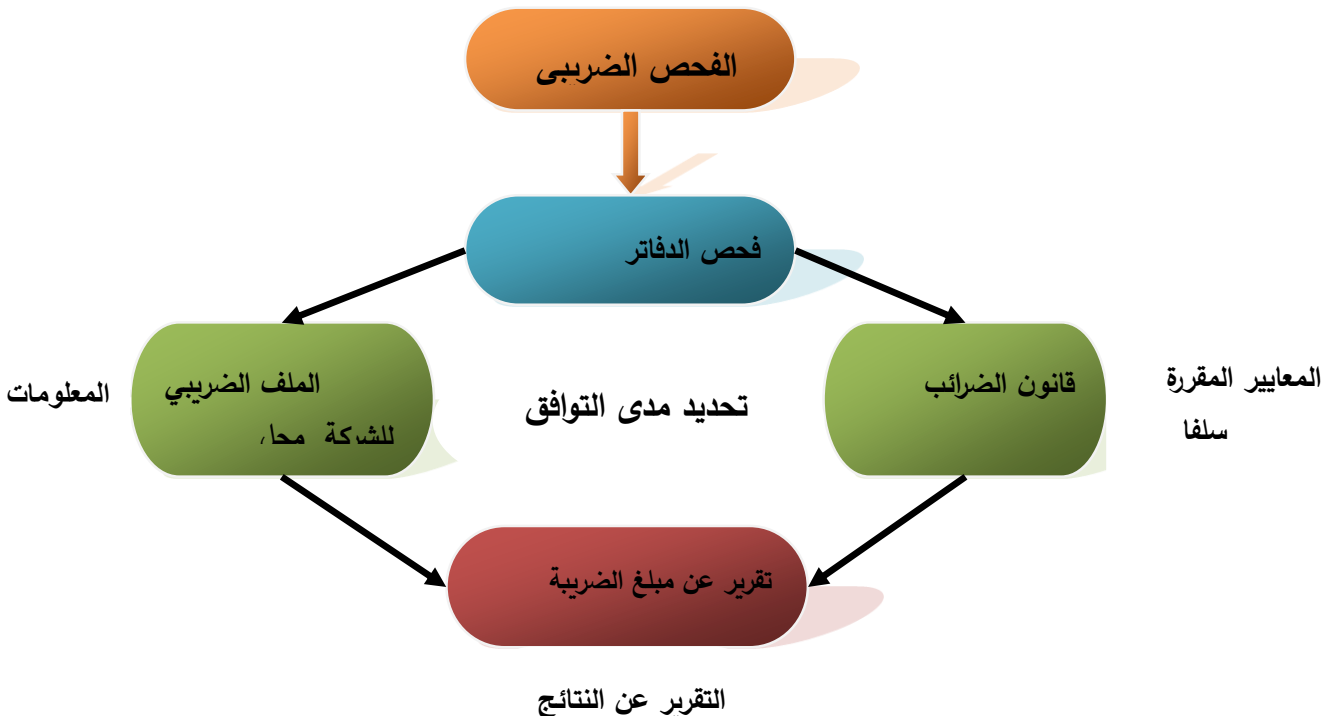
الفرع الثالث: إجراءات المراجعة الجبائية

هي الإجراءات التي يقوم بها المراجع الجبائي حيث يتمثل الهدف منها تحديد ما إذا كان الدخل الخاص بالمؤسسة الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، وللتوصل إلى هذا الهدف يجب مراجعة دفاتر المؤسسة محل المراجعة وبعد الإتمام يقدم المراجع تقريراً إلى الجهة المعنية.

وتختلف أشكال التقارير، حيث يمكن أن تختلف وتتنوع من تقرير فني جدا يتعلق عادة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها إلى تقرير شفوي بسيط في حالة المراجعة الإدارية والتشغيلية عن مدى فعالية قسم صغير.

ويلخص الشكل الأفكار الرئيسية في وصف المراجعة من خلال توضيح إجراءات الفحص الذي يقوم به المراجع.

مخطط التوضيحي (09): إجراءات المراجعة الجبائية (الفحص الضريبي)



المصدر: (الفين و جيمس، 2001، صفحة 22)

### المطلب الرابع: الشفافية والإفصاح المحاسبي الضريبي

يعد مبدأ الشفافية والإفصاح المحاسبي من أهم ركائز الحوكمة في تحسين موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات.

#### الفرع الأول: تعريف الشفافية والإفصاح المحاسبي

❖ **الإفصاح المحاسبي:** يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها.

(بن الطاهر و بوطالعة، 2012، صفحة 8)

❖ **الشفافية المحاسبية:** يقصد بالشفافية مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة لكل المشاركين في السوق، فهي تعبر عن المفهوم الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المنشأة الواردة في القوائم المالية التي أعدت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دولياً.

(طارق، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف )، 2007\_2008، صفحة 815)

تبرز العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والضريبي في أهمية تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات السلطات الضريبية بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التأسيس الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الإفصاح المحاسبي والتطبيقات الضريبية، وتقدم التصريحات والقوائم المالية في المواعيد التي تحددها السلطة الضريبية لان عامل الوقت في التصريحات الضريبية يعتبر ركنا هاما من أركان الإفصاح المحاسبي.

#### الفرع الثاني: المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

تعتبر المعلومات المحاسبية والقوائم المالية الوسيلة الأساسية للإدارة في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة فمن خلالها يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وتحققه من نتائج، ومن أهم القوائم والمعلومات المحاسبية قائمة المركز المالي أي الميزانية المالية التي هي حصيلا لمجموعة الحسابات المسجلة دفترياً، وأيضاً قائمة الدخل أي قائمة حساب النتائج التي تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر، كما تعتبر قائمة التدفقات النقدية الجزء المهم في المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها لأنها تتضمن جميع النشاطات التشغيلية

والاستثمارية، والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة. (طارق، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار ومنح الائتمان، 2006، صفحة 69)

ولقد وضعت بعض الجهات العلمية والمهنية في الدول المتقدمة متطلبات خاصة للإفصاح عن المعلومات وأهمها كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): أهم متطلبات الإفصاح للمستثمرين

الجهة المصدرة	متطلبات الإفصاح
مجلس المبادئ المحاسبية	ضريبة الدخل.
	عائد السهم.
	معلومات عن الاستثمارات وطريقة معالجتها محاسبيا.
	وصف لأهم السياسات المحاسبية.
	مكافأة نهاية الخدمة للعاملين.
	اهتلاك الأصول وطرق الاهتلاك والاهتلاك المجمع.
	معلومات عن الإفصاح والطريقة التي تم بها.
مجلس معايير المحاسبة المالية	متوسط دخل السهم.
	اثر الديون المعدومة كبيرة القيمة.
	الإفصاح عن مصروفات البحث والتطوير.
	اثر التغيرات المحاسبية على صافي الدخل.

المصدر: (قيطيم، زيود، و مكية، 2007، صفحة 12\_13)

## خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بتقديم أهم المفاهيم حول الحوكمة المؤسسية والتهرب الضريبي، فتطرقنا لمفهوم حوكمة المؤسسات، أهم مبادئها وكذا أهميتها وأهدافها، بالإضافة إلى أطراف الحوكمة المؤسسية والياتها. كذلك تطرقنا لمفهوم التهرب الضريبي وأنواعه، وأيضاً أسبابه وطرقه، وعرجنا أيضاً لآثار التهرب الضريبي واليات مكافحته. كما تطرقنا في هذا الفصل إلى دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، من خلال بيان دور الشفافية والإفصاح المحاسبي و الضريبي في سلامة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى دور لجنة التدقيق والمراجعة الداخلية، ودور المراجعة الجبائية في تقرير سلامة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات.

أن التطبيق الجيد لمبادئ وقواعد واليات الحوكمة المؤسسية، يسهل من عمليات التحصيل الضريبي وفقاً للقوانين والأحكام الضريبية، وبالتالي تقل حالات التهرب الضريبي، كما يساعد المؤسسات في اجتناب الأخطار وكذا الوقوع في أزمات مالية.



الفصل الثاني: دراسة حالة  
المديرية الولائية للضرائب  
لولاية بسكرة

## تمهيد

تعتبر الدراسة التطبيقية إسقاطا لما جاء في الجانب النظري للبحث، لذلك خصنا هذا الفصل من أجل الوصول إلى استخلاص نتائج ميدانية تقود إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في إشكالية البحث من عدمها، وأيضا للربط بين الحوكمة المؤسسية والتهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة، والتي كانت المديرية الولائية للضرائب في ولاية بسكرة، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

**المبحث الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة.**

**المبحث الثاني: منهجية الدراسة.**

**المبحث الثالث: تصميم الاستبيان وقراءته.**

### المبحث الأول: تقديم عام للمديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة

نحاول من خلال هذا المبحث معرفة مديرية الضرائب لولاية بسكرة واهم مهامها وبالإضافة إلى هيكلها التنظيمي، وأبرز مهام مديرياتها الفرعية.

#### المطلب الأول: نشأة المديرية الولائية للضرائب

نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91\_60 المؤرخ في 8 شعبان 1411 الموافق ل 1991/02/23 المعدل والمتمم، المتضمن إنشاء وتحديد المديرية الولائية لمصالحها (أكتوبر 1988، صفحة 12)، وهي تعتبر إدارة عمومية غير ممرضة تابعة للمديرية العامة للضرائب - وزارة المالية- ويشغل بالمديرية 411 موظف مقسمين كما يلي:

#### الجدول رقم (04): عدد الموظفين في المديرية

النسبة	العدد	الموظفين
75.18%	309	عمال
24.82%	102	متعاقدين
100%	411	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من مديرية الضرائب لولاية بسكرة (المديرية الفرعية للوسائل)

#### المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب

تتمثل أهم مهام المديرية حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، فيما يلي: (2009، صفحة 11\_24)

- ✓ ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- ✓ السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

- ✓ تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- ✓ إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- ✓ تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة ولاختصاصها إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- ✓ مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكاتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- ✓ متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- ✓ ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- ✓ وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة أن اقتضى الأمر ذلك.
- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- ✓ متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- ✓ تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- ✓ توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ✓ تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- ✓ تكوين رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- ✓ السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- ✓ تنظيم استقبال المكلفون بالضريبة وإعلامه.
- ✓ نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18/09/2006، والقرار المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي: (2009، صفحة 11\_24)

- المديرية الولائية للضرائب.
- مديريات الفرعية.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات الضرائب.
- مراكز الضرائب.
- مراكز جوارية للضرائب.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من صالح التكفل الداخلية والمصالح الخارجية وتتمثل في:

**1-مصالح التكفل:** حسب ما نصت عليه المواد من 59 إلى غاية 87 تتكون من خمس مديريات فرعية وهي:

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للتحويل.
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات.
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل.

**2-المصالح الخارجية:** حسب ما نصت عليه المواد من 88 إلى غاية 101 تتكون من المفتشيات والقباضات والمراكز المبينة في:

جدول رقم (05): تنظيم المفتشيات

الاختصاص	رئيس المفتشية	
تأسيس الضريبة	مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة	14مفتشية للضرائب موزعة على الدوائر منها 06 على مستوى دائرة بسكرة.
	مصلحة المداخل والأشخاص الطبيعيين	
	مصلحة الجباية العقارية	
	مصلحة التدخلات	

المصدر: وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

جدول رقم (06): تنظيم القباضات

الاختصاص	القباض	
تحصيل الضرائب الغرامات والرسوم	الوكيل المفوض للقباض	11 قباضة للضرائب موزعة على الدوائر منها 04 على مستوى دائرة بسكرة.
	مصلحة المحاسبة	
	مصلحة المتابعات	
	الصندوق	

المصدر: وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

جدول رقم (07): تنظيم المركز الجوازي للضرائب

عدد المراكز الجوارية	رئيس المركز الجوازي للضرائب
توجد 05 مراكز جوارية منها 03 تم استلامها، و02 منها	المصلحة الرئيسية للتسيير
	مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية
	مصلحة الجباية الزراعية
	مصلحة جباية المداخل والممتلكات
	مصلحة الجباية العقارية
	المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
	مصلحة البطاقات والمقارنات
	مصلحة البحث والتدخلات

دخلت حيز العمل في 2016/01/01 على مستوى ولاية بسكرة.	مصلحة المراقبة
	المصلحة الرئيسية للمنازعات
	مصلحة الاحتجاجات
	مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية
	مصلحة التبليغ والأمر بالصرف
	مصلحة التبليغ والأمر بالدفع
	القباضة (القباض)
	مصلحة الصندوق
	مصلحة المحاسبة
	مصلحة المتابعات
	المصالح الأخرى
	مصلحة الاستقبال والإعلام
	مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

المصدر: وثائق مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

ملاحظة: تتناول القباضات والمفتشيات مهامها إلى غاية إتمام فتح المراكز الجوارية.

مخطط التوضيحي (10): هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر: من إعداد الطالب مع اخذ معطيات من المديرية الولائية للضرائب



## المبحث الثاني: منهجية الدراسة:

نحاول من خلال هذا المبحث توضيح المنهجية المتبعة للإجابة على الإشكالية المطروحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب في بسكرة،

## المطلب الأول: مصادر جمع البيانات

تم استخدام تقنية الاستبيان من أجل جمع البيانات من الأفراد عينة الدراسة حيث تم تفرغ هذه البيانات باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة

## المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة نتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على مجتمع وعينة الدراسة.

**مجتمع الدراسة:** يعتبر مجتمع الدراسة في هذا البحث كل من يعمل في المديرية الولائية للضرائب، حيث يبلغ عدد العمال بهذه المؤسسة حوالي 411. ونظرا للظروف الصحية التي مرت بها البلاد تمكنا من وضع دراسة على عينة متمثلة في 30 عامل.

## عينة الدراسة:

نظرا لحجم المجتمع وتكوينه من طبقات مختلفة وعدم تواجد العمال في مكان واحد قمنا باختيار عينة عشوائية موزعة على مختلف الفئات للقيام بالدراسة والتي تم توزيع عليهم الاستمارة.

تم القيام بقياس صدق وثبات أداة الدراسة وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ

الجدول رقم (08): نتائج ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات الاستبانة

معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	عدد العبارات	المحاور
0.523	05	نظام الرقابة المالية
0.623	05	مبادئ الحوكمة
0.618	05	المراجعة الجبائية
0.534	05	التهرب الضريبي
0.611	20	المجموع

يتضح من الجدول رقم (08) أن:

معامل الثبات لأبعاد ومحاور الدراسة مقبول حيث يتراوح بين (0.523-0.623)

معامل الثبات للدراسة ككل بلغ (0.611) وهي نسبة مقبولة، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني لهذه الدراسة، حيث أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية وثبات البيانات.

المبحث الثالث: تصميم الاستبيان وقراءته.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لأفراد عينة الدراسة

1- خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

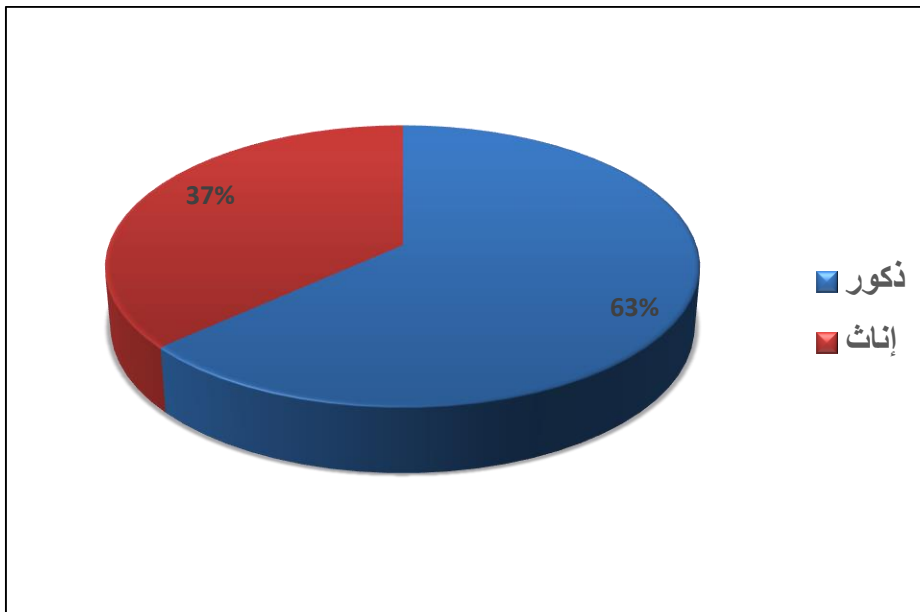
جدول رقم (09): خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكور	19	63.3
	إناث	11	36.7
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

يوضح الجدول (09) إن عينة الدراسة اشتملت 19 فرد من جنس الذكور أي بنسبة بلغت 63.3%، بينما نلاحظ أن عدد الإناث بلغ 11 أي بنسبة بلغت 36.7%، وهذا ما يدل على أن عينة الذكور فاقت عدد الإناث في هذه الدراسة.

الشكل رقم (01): يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



2- خصائص أفراد عينة الدراسة حسب العمر

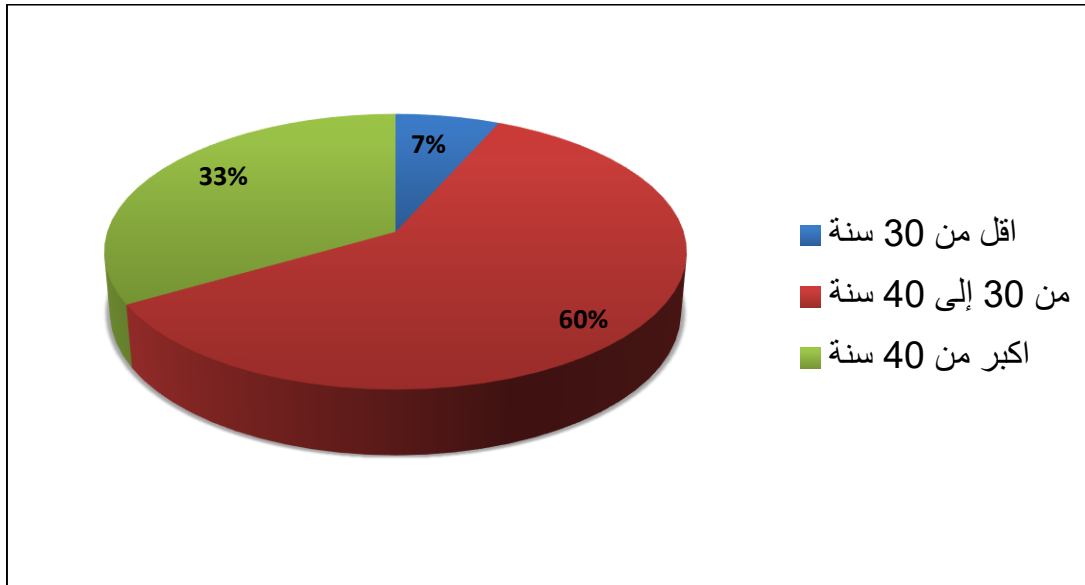
جدول رقم (10): خصائص أفراد عينة الدراسة حسب العمر

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
العمر	اقل من 30 سنة	02	6.7
	من 30 إلى 40 سنة	18	60
	اكبر من 40 سنة	10	33.3
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

يوضح الجدول (10): توزيع عينة الدراسة من حيث العمر، حيث يتبين أن 60% من عينة الدراسة أعمارهم تتراوح بين 30 إلى 40 سنة وهي تمثل النسبة الأعلى، و 33.3% أعمارهم أكبر من 40 سنة، أما الافراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة فكانت النسبة لديهم 6.7%، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة أغلبها أكبر من 30 سنة.

الشكل رقم (02): يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب العمر



3-خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

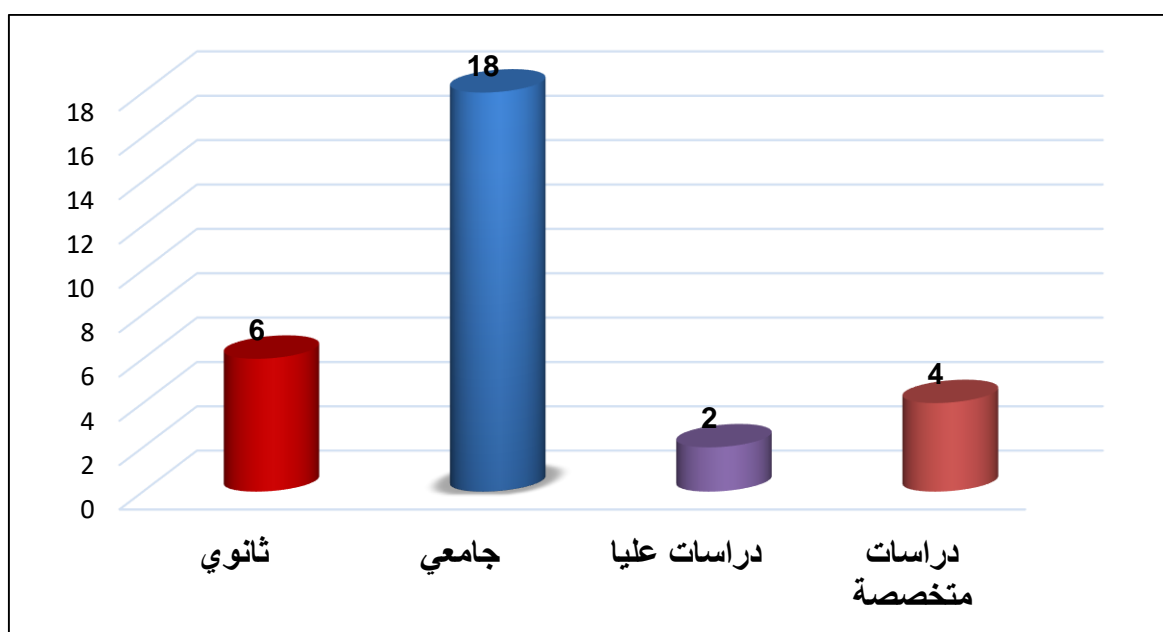
جدول رقم (11):خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ثانوي	6	20
	جامعي	18	60
	دراسات عليا	2	6.7
	دراسات متخصصة	4	13.3
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

يوضح الجدول (11): أن نسبة 60% من العينة لديهم مستوى جامعي وتمثل النسبة الأعلى، بينما 20% من العينة لديهم مستوى ثانوي، أما من لديهم مستوى دراسات متخصصة فبلغت نسبتهم 13.3%، وأخيرا بالنسبة للأفراد ذوي مستوى دراسات عليا فكانت نسبتهم 6.7% فقط، وهذا يعني أن العينة شملت فئات متعددة من المجتمع.

الشكل رقم (03): يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



4- خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

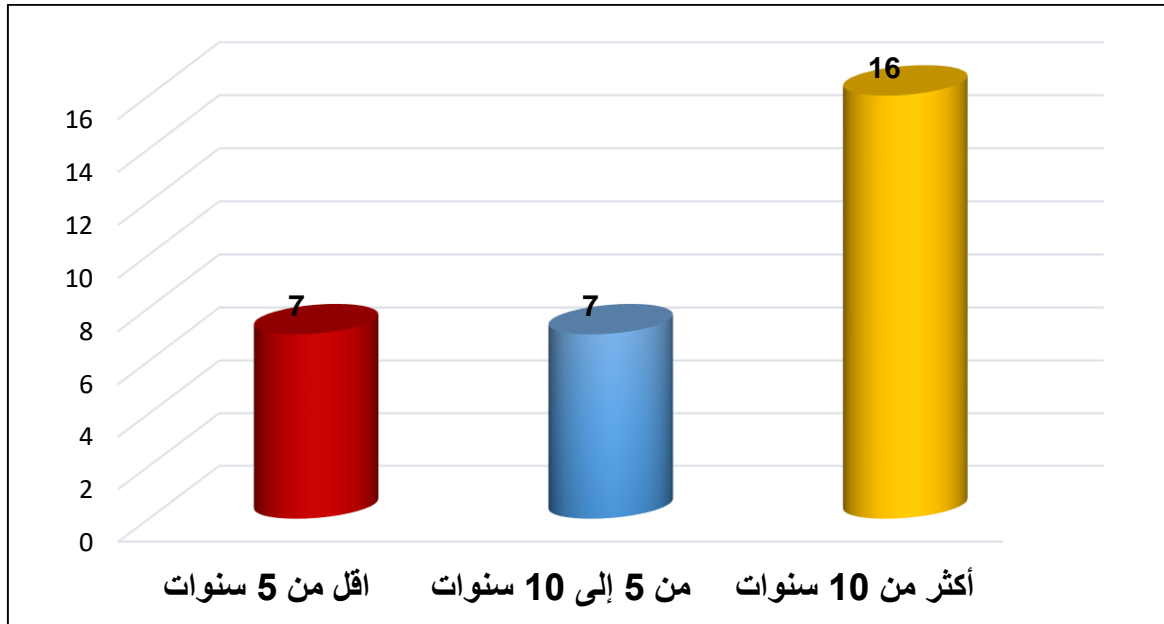
جدول رقم (12): خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	فئات المتغير	المتغير
23.3	7	اقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
23.3	7	من 5 إلى 10 سنوات	
53.3	16	أكثر من 10 سنوات	
100	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

يوضح الجدول رقم (11): أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات حيث بلغت نسبتهم 53.3%، أما بالنسبة لمن لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وكذلك من 5 إلى 10 سنوات فقد تساوى عددهم بنسبة 23.3% لكل منهم، وهذا ما يعني أن أغلبية مجتمع الدراسة يتمتعون بخبرة كافية في المؤسسة.

الشكل رقم (04): يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المطلب الثاني: تحليل البيانات الخاصة بمحاور الاستبيان

سوف نقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج إجابات الاستبيان وذلك لمناقشة دور الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي وذلك باستعمال برنامج SPSS.

بلغ عدد عبارات الاستبيان الإجمالي 20 عبارة مقسمة على أربع محاور حيث كل محور يحتوي على 5 عبارات وقد كانت إجابة كل عبارة من عبارات الاستبيان على أسلوب ليكارت الخماسي كما سوف نوضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (13): يوضح درجة مقياس ليكارت

5	4	3	2	1
موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

ولتحديد طول الخلايا لمقياس ليكارت الخماسي تم حساب المدى (4) ثم تقسيمه على عدد الخلايا أي  $(0.8=4/5)$ ، بعد ذلك نقوم بإضافة هذه القيمة للقيمة الأدنى وهي (1) لتحديد الحد الأعلى للخلية بحيث نتحصل على الجول الموالي:

جدول رقم (14): يوضح إجابات أسئلة الاستبيان ودلالاتهم

طول الخلية	الزمن	الإجابة
[1-1.8[	1	غير موافق تماما
[1.8-2.6[	2	غير موافق
[2.6-3.4[	3	محايد
[3.4-4.2[	4	موافق
[4.2 - 5[	5	موافق تماما

تحليل عبارات المحور الاول: نظام الرقابة المالية

جدول رقم (15):الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	أن أهم مسؤوليات نظام الرقابة المالية هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على ارض الواقع.	التكرار	17	8	5	0	0	4.400	0.770
		النسبة	56.7	26.7	16.7	0	0		
02	الرقابة على القوائم المالية المفروضة من مؤسستكم على المكلف بالضريبة، كافية للحد من من ظاهرة التجنب والغش الضريبي.	التكرار	7	15	3	4	1	3.766	1.072
		النسبة	23.3	50	10	13.3	3.3		
03	تعمل جميع لجان الرقابة والتدقيق المالي في إطار تطبيق قواعد وأسس الحوكمة السليمة.	التكرار	18	10	2	0	0	4.533	0.628
		النسبة	60	33.3	6.7	0	0		
04	هناك تطبيق فعلي للرقابة المالية في مؤسستكم بصورة صحيحة بما يتفق مع نظم الحوكمة الصحيحة.	التكرار	15	13	0	2	0	4.366	0.808
		النسبة	50	43.3	0	6.7	0		
05	نظام الرقابة المالية يساعد على التنظيم والتسيير الإداري الجيد بما يتوافق مع جميع القوانين والتشريعات في المؤسسة.	التكرار	18	12	0	0	0	4.600	0.498
		النسبة	60	40	0	0	0		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25



من الجدول السابق نلاحظ أن العبارة الخامسة تحتل المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قيمته 4.60 وبانحراف معياري مقدر بـ 0.498، وهذا يدل على درجة موافقة كبيرة، في حين تليها العبارة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.53 وانحراف معياري 0.628، وهذا يعني عدم اختلاف أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم كثيرا، وبعد ذلك تأتي العبارة الأولى بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4.40 وانحراف معياري مقدر بـ 0.770، كما تحتل العبارة الرابعة المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قيمته 4.36 وانحراف معياري 0.808 وأخيرا بالمرتبة الخامسة العبارة الثانية بمتوسط حسابي 3.76 وانحراف معياري 1.072

تحليل عبارات المحور الثاني: التهرب الضريبي

جدول رقم (16):الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	التهرب الضريبي ظاهرة تقوم بعرقلة مشاريع الدولة في الإنفاق العام والتنمية الاقتصادية.	التكرار	22	8	0	0	0	4.733	0.449
		النسبة	73.3	26.7	0	0	0		
02	مؤسستكم تسعى دائما لتحسيس وتوعية المكلفين بأهمية التحصيل الضريبي للتقليل من الخسائر التي تنتج عن هذه الظاهرة.	التكرار	18	8	4	0	0	4.466	0.730
		النسبة	60	26.7	13.3	0	0		
03	تعتقدون أن التشريعات والقوانين العقابية مثل المتابعة القضائية لها فاعلية كبيرة في كبح ظاهرة التهرب الضريبي.	التكرار	7	14	4	5	0	3.766	1.006
		النسبة	23.3	46.7	13.3	16.7	0		
04	تراعي مؤسستكم جميع ظروف المكلفين في حالة تأخرهم عن أداء الضريبة إلى تحديد تواريخ لاحقة حسب الإجراءات التنظيمية فيها.	التكرار	15	11	2	2	0	4.300	0.876
		النسبة	50	36.7	6.7	6.7	0		
05		التكرار	10	19	1	0	0	4.300	0.534

								الإجراءات القانونية الخاصة بالتشريعات الضريبية المطبقة في مؤسساتكم رادعة للمكلفين الذين يتخلفون أو يقصرون في أداء الضريبة.
		0	0	3.3	3.3	33.3	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن العبارة الأولى تحتل المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي بلغت قيمته 4.73 وانحراف معياري قدر بـ 0.449، وهذا يعني درجة موافقة كبيرة، في حين تحتل العبارة الثانية المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.46 وانحراف معياري 0.730، ويعكس ذلك عدم اختلاف أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم، ثم تأتي العبارة الخامسة والرابعة بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4.30 وانحراف معياري مقدر بـ 0.534 و 0.876 على التوالي، وأخيرا العبارة الثالثة في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.76 وانحراف معياري 1.006.

#### تحليل عبارات المحور الثالث: مبادئ الحوكمة

جدول رقم (17): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تخضع مؤسساتكم بصفة دورية لتفتيش أو مسائلة خارجية في حالة الخطأ أي من الجهات الوصية.	التكرار	0	10	6	2	0	4.066	0.944
		النسبة	0	33.3	20	6.7	0		
02	في مؤسساتكم توجد قنوات اتصال تمكن الموظفين لأبداء آرائهم ومقترحاتهم حول سير عمل إلى المسؤولين.	التكرار	8	11	7	2	2	3.700	1.149
		النسبة	26.7	36.7	23.3	6.7	6.7		
03		التكرار	12	13	3	2	0	4.166	0.874

		0	6.7	10	43.3	40	النسبة	يخضع أي موظف بدون استثناء للمساءلة لتقديم المبررات اللازمة في حالة التقصير أو حدوث الخطأ.	
1.212	3.666	1	7	1	13	8	التكرار	توفر مؤسستكم العديد من قنوات الاتصال المختلفة بين المكلفين والموظفين للرد على الانشغالات المطروحة في الوقت المناسب.	04
		3.3	23.3	3.3	43.3	26.7	النسبة		
1.214	3.200	2	9	4	11	4	التكرار	تسعى الهيئة الضريبية دائما لنشر القوائم المالية بطريقة واضحة وشفافة تمكن جميع الموظفين والمكلفين بالاطلاع عليها في أي وقت.	05
		6.7	30	13.3	36.7	13.3	النسبة		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الثالثة من تحت المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قدرت قيمته 4.16 وانحراف معياري مقدر بـ 0.874، وهذا يدل على درجة موافقة كبيرة، وتليها بالمرتبة الثانية العبارة الأولى بمتوسط حسابي بلغت قيمته 4.06 وانحراف معياري 0.944، مما يعني ذلك عدم اختلاف أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم، في حين تليها العبارة الثانية بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 3.70 وانحراف معياري 1.149، وبعدها العبارة الرابعة بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قيمته 3.66 وانحراف معياري 1.212 وفي الأخير العبارة الخامسة بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.20 وانحراف معياري 1.214.

#### تحليل عبارات المحور الرابع: المراجعة الجبائية

جدول رقم (18): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي
01	المراجعة الجبائية هي عملية جمع وتقييم الأدلة عن	التكرار	17	13	0	0	0	3.566
		النسبة	56.7	43.3	0	0	0	

							المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك.	
.700	0	0	0	9	21	التكرار	المراجعة الجبائية تحدد وتبين ماذا كان المكلفين قد التزموا بجميع واجباتهم الضريبية.	02
	0	0	0	30	70	النسبة		
.400	0	0	2	14	14	التكرار	تسعى مؤسستكم دائما إلى تطبيق القوانين والتشريعات بصورة شفافة في عملية المراجعة.	03
	0	0	6.7	46.7	46.7	النسبة		
.300	0	1	0	18	11	التكرار	يتمتع المراجع الجبائي في مؤسستكم بالاستقلالية والموضوعية والشفافية	04
	0	3.3	0	60	36.7	النسبة		

							وعدم التأثير عليه من أطراف داخلية أو خارجية التي تعيق عمله.	
	0	0	0	12	18	التكرار	تسمح المراجعة الجبائية بالكشف عن الحالات الشاذة وكشف المخاطر لإصلاح أية مخالفات ضريبية.	05
4.600	0	0	0	40	60	النسبة		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن العبارة الثانية تحتل المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.70 وبانحراف معياري قيمته 0.466، وهذا يعني درجة موافقة كبيرة، كما تحتل العبارة الخامسة المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.60 وانحراف معياري 0.498، ويدل ذلك على عدم اختلاف أفراد عينة الدراسة في إجاباتهم، ثم تأتي العبارة الأولى بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدرته قيمته 4.56 وانحراف معياري 0.504، واحتلت العبارة الثالثة المرتبة الرابعة وذلك بمتوسط حسابي بلغ 4.40 وانحراف معياري مقدر بـ 0.621، وتليها بالمرتبة الخامسة والأخيرة العبارة الرابعة بمتوسط حسابي 4.30 وانحراف معياري 0.651.

المطلب الثالث: تحليل ابعاد الاستبيان لاستنتاج دور الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي باستعمال برنامج spss.

سنتناول في هذا المطلب عرض وتحليل نتائج الإجابات على أسئلة الاستبيان التي أعدت لاستنتاج الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال اجراء مجموعة من الاختبارات لمعرفة العلاقة بين محاور

الاستبيان، باستعمال بعض مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) ومعرفة درجة الموافقة.

تحليل المحور الاول: نظام الرقابة المالية

جدول رقم (19):الوسط الحسابي والانحراف المعياري لنظام الرقابة المالية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
العبرة الأولى	4.400	0.770	موافق تماما
العبرة الثانية	3.766	1.072	موافق
العبرة الثالثة	4.533	0.628	موافق تماما
العبرة الرابعة	4.366	0.808	موافق تماما
العبرة الخامسة	4.600	0.498	موافق تماما
نظام الرقابة المالية	4.333	0.205	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

نلاحظ من الجدول أن العبارات (الأولى والثالثة والرابعة والخامسة) وقعت في المجال (موافق تماما) حيث أن المتوسطات الحسابية الخاصة بها بلغت 4.400، 4.533، 4.366، 4.600، على التوالي، وانحراف معياري يقدر بـ 0.770، 0.628، 0.808، 0.498 على الترتيب. ومنه نستنتج أن هناك دور للحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي. أما العبرة الثانية فوقع ضمن المجال (موافق) حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.766، وانحراف معياري 1.072.

أما بالنسبة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور ككل، فقد وقع أيضا ضمن مجال (موافق تماما) والذي يدل على أن نظام الرقابة المالية لها أثر في الحد من التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.333 وانحراف معياري يقدر بـ 0.205.

## تحليل المحور الثالث: مبادئ الحوكمة

جدول رقم (20): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمبادئ الحوكمة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
العبرة الأولى	4.066	0.944	موافق
العبرة الثانية	3.700	1.149	موافق
العبرة الثالثة	4.166	0.874	موافق
العبرة الرابعة	3.666	1.212	موافق
العبرة الخامسة	3.200	1.214	محايد
مبادئ الحوكمة	3.760	0.539	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

نلاحظ من الجدول أن العبارات (الأولى والثانية والثالثة والرابعة) وقعت في المجال (موافق) حيث أن المتوسطات الحسابية الخاصة بها بلغت قيم 4.066، 3.700، 4.166، 3.666، على التوالي، وانحراف معياري يقدر بـ 0.944، 1.149، 0.874، 1.212 على الترتيب. ومنه نستنتج أن هناك دور للحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي. أما العبرة الخامسة فوقعت ضمن المجال (محايد) حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.200، وانحراف معياري 1.214.

أما بالنسبة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور ككل، فقد وقع أيضا ضمن مجال (موافق) والذي يدل على أن مبادئ الحوكمة لها أثر في الحد من التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.760 وانحراف معياري يقدر بـ 0.539.

تحليل المحور الرابع: المراجعة الجبائية

جدول رقم (20):الوسط الحسابي والانحراف المعياري لنظام المراجعة الجبائية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
العبرة الأولى	4.566	0.504	موافق تماما
العبرة الثانية	4.700	0.466	موافق تماما
العبرة الثالثة	4.400	0.621	موافق تماما
العبرة الرابعة	4.300	0.651	موافق تماما
العبرة الخامسة	4.600	0.498	موافق تماما
المراجعة الجبائية	4.513	0.208	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

نلاحظ من الجدول أن كل العبارات (الأولى والثانية والثالثة والرابعة والخامسة) وقعت ضمن المجال (موافق تماما) حيث أن المتوسطات الحسابية الخاصة بها بلغت القيم 4.566، 4.700، 4.400، 4.300، 4.600، على التوالي، وانحراف معياري يقدر بـ 0.504، 0.466، 0.621، 0.651، 0.498، على الترتيب. ومنه نستنتج أن هناك دور للحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي.

أما بالنسبة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور ككل، فقد وقع أيضا ضمن مجال (موافق تماما) والذي يدل على أن المراجعة الجبائية لها أثر في الحد من التهرب الضريبي حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.513 وانحراف معياري يقدر بـ 0.208.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة:

جدول رقم (21):معامل الارتباط بين التهرب الضريبي ومحاور الدراسة

المحور	نظام الرقابة المالية	مبادئ الحوكمة	المراجعة الجبائية
معامل الارتباط	0.503	0.691	0.631
الدلالة sig	0.004	0.001	0.002

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25



من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع واختيار مجموعة من الفرضيات، وسوف نقوم بالتأكد من صحة الفرضيات أو نفيها اعتمادا على النتائج السابقة كما سنعتمد على معامل الارتباط وتتمثل فرضيات الدراسة في:

**اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة بين نظام الرقابة المالية والتهرب الضريبي:**

بما أن معامل الارتباط يساوي 0.503 عند مستوى دلالة 0.05 يفسر ذلك أن هناك علاقة خطية بين نظام الرقابة المالية والحد من التهرب الضريبي، كما يتضح لنا أن مستوى الدلالة المعنوية 0.004 وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهذا ما يعني صحة وقبول الفرضية الأولى القائلة بأنها توجد علاقة بين نظام الرقابة المالية والتهرب الضريبي.

**اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة بين مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي:**

بما أن معامل الارتباط يساوي 0.961 عند مستوى دلالة 0.05 يفسر ذلك أن هناك علاقة خطية لمبادئ الحوكمة للحد من التهرب الضريبي، كما يتضح لنا أن مستوى الدلالة المعنوية 0.001 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهذا ما يعني صحة وقبول الفرضية الثانية القائلة بانها توجد علاقة بين مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي.

**اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي.**

بما أن معامل الارتباط يساوي 0.631 عند مستوى دلالة 0.05 يفسر ذلك أن هناك علاقة خطية بين المراجعة الجبائية والتهرب الضريبي، كما يتضح لنا أن مستوى الدلالة المعنوية 0.002 وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وهذا ما يعني صحة وقبول الفرضية الثالثة القائلة بأنها توجد علاقة بين المراجعة الجبائية و التهرب الضريبي.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل التطبيقي تم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، حيث حاولنا أن نبرز أن للحكومة المؤسسية دور كبير في الحد من التهرب الضريبي وذلك بالمديرية الولائية للضرائب من خلال إجراء الدراسة الاستبائية، والتي حققت نتائج ايجابية من خلال تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبي في القوائم المالية، وكذلك دور آليات الحوكمة المؤسسية (المراجعة الجبائية) في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الخاتمة

العامّة

إن مختلف الأزمات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة والتي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات، أثارت مسألة مهمة جدا تتعلق بمدى مصداقية التقارير المالية للمؤسسات، فوجب إيجاد وسيلة لتغيير هذه الصورة وهذا المشكل الجديد من خلال الحوكمة المؤسسية، وبهذا المنطلق فقد استحوذ مفهوم الحوكمة اهتمام العديد من المفكرين والباحثين وأصحاب المصالح في هذا المجال، فتطبيقها من شأنه أن يساهم في إرساء مبادئ الحوكمة ويحافظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وضمان جودة التقارير المالية، كما تعتبر الضرائب أحد أهم الموارد الأساسية في تحقيق المنفعة العامة والعدالة الاجتماعية في مختلف الدول، فوجب تفعيل جميع الضوابط المالية عن طريق فرض الحوكمة في المؤسسات لضمان الحد من التهرب الضريبي وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة في المؤسسة، خاصة الإدارة الضريبية وذلك نظرا لأهميتها ودورها المؤثر في النظام الضريبي وذلك في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا.

وعلى هذا الأساس فقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على دور مبادئ واليات الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي، والتركيز على مدى تطبيقها لمكافحة هذه الظاهرة.

### 1. نتائج الدراسة

- ✓ الحوكمة المؤسسية نظام تعتمد المؤسسات من تحقيق إدارة سليمة والمحافظة على حقوق كل من لهم علاقة معها.
- ✓ أن الحوكمة المؤسسية ماهية إله الرد فعل للانهيارات الاقتصادية لكثير من المؤسسات الكبرى، وان تطبيقها كنظام يساعد في تعزيز الإفصاح والشفافية ومحاربة الفساد ومنع التهرب الضريبي.
- ✓ تقوم الحوكمة المؤسسية على مجموعة من المبادئ والآليات التي من خلالها تحدد العلاقة بين المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح وجميع الأطراف المعنية بها.
- ✓ تعتبر مشكلة تضارب المصالح من أهم المشاكل كونها تولد ما يسمى بظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية في الدول.
- ✓ أن وجود التنسيق بين الإدارة الضريبية وجميع المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا ما يعزز من استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

- ✓ أن مشكل انعدام الثقة بين المكلف والهيئة الضريبية يخلق مشكلا جديدا وهو زيادة التهرب الضريبي.
- ✓ تعتبر التسهيلات والتحصيلات الجبائية دافعا أساسيا لتحسين عملية التحصيل من جهة ومن جهة أخرى تخفيف العبء على المكلف بالضريبة وتوطيد العلاقة بين الطرفين.
- ✓ تعتبر الرقابة الضريبية آلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي.
- ✓ تعتبر المراجعة الجبائية من أهم العوامل التي تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ تتطلب مهنة المراجعة امتلاك قواعد ومبادئ أخلاقية خاصة يلتزم بها كل المراجعين عند ممارستهم لمهنتهم.
- ✓ أن عمل المراجع الداخلي والخارجي في المؤسسة يمكن أن يوفر الضمان والتأكد بعدم ارتكاب الأخطاء الغير قانونية، فضلا عن تعزيز الثقة والمصادقية بالقوائم المالية.

## 2. اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التي قمنا بها وبناءا على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها، يمكن الإجابة على التساؤلات الفرعية وذلك باختبار الفرضيات كما يلي:

- ✓ **الفرضية الأولى:** التي تنص على أن: " الحوكمة عبارة عن نظام متكامل للرقابة المالية والذي عن طريقه يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها "، فقد تم إثبات صحتها، وهذا بحكم أن لنظام الرقابة المالية دور كبير في بيان سلامة وصحة القوائم المالية وهذا ما يقلل من عمليات التهرب الضريبي.
- ✓ **الفرضية الثانية:** التي تنص على أن " التهرب الضريبي هو التخلص من ضريبة جزئيا أو كليا وهو ظاهرة غير قانونية تتخذ عدة أشكال "، فقد تم اثبات صحتها حيث أن التهرب الضريبي يأخذ عدة اشكال يقوم المكلف الضريبي من خلالها بالتخلص من العبء الضريبي.
- ✓ **الفرضية الثالثة:** التي تنص على أنه "هناك مجموعة من الوسائل ومبادئ للحوكمة التي تحد من التهرب أهمها مبدأ الشفافية والإفصاح"، فقد تم إثبات صحتها وتحقيقها من خلال نتائج الاستبيان الذي تم إجراءه في الدراسة الميدانية، بحكم أن لمبادئ الحوكمة المؤسسية وخاصة الشفافية في الإفصاح المحاسبي الضريبي أهمية كبيرة في تحسين الثقة بين الهيئة الضريبية والمؤسسات وهذا ما يحد من التهرب الضريبي.

✓ الفرضية الرابعة: التي تنص على أنه "للمراجعة الجبائية دور كبير حيث ينعكس هذا في تقويض والحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، فقد تم إثبات صحتها وتحقيقها من خلال نتائج الاستبيان الذي تم إجراءه في الدراسة الميدانية، بحكم أن المراجعة الجبائية تتسم بالاستقلالية والحيادية والموضوعية والشفافية ودقة النتائج الناجمة عنها وهذا ما يدعم التوافق المحاسبي الذي بدوره يكبح التهرب والغش الضريبي.

### 3. توصيات الدراسة

من خلال ما تم عرضه في دراستنا فقد تم الخروج بمجموعة من التوصيات والمتمثلة في:

- ✓ ضرورة العمل على تطبيق الحوكمة في المؤسسات كل حسب نوع عملها.
- ✓ ضرورة التركيز التام على الدور الذي تلعبه الحوكمة من خلال تطبيق مبادئها في محاربة التهرب الضريبي.
- ✓ ضرورة تبني مفهوم الحوكمة المؤسسية في الهيئات الضريبية لما له من أهمية في حماية حقوق المكلفين، ومن لهم علاقة بالهيئة الضريبية وتحقيق العدالة وثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.
- ✓ إعادة النظر في نظام العقوبات المفروض على المتهربين والتشدد في معاقبتهم ماليا وجنائيا.
- ✓ ضرورة عقد وبشكل مستمر دورات تدريبية وندوات متخصصة للتعريف بحوكمة المؤسسات ودور أطرافها لكل من المهنيين والأكاديميين.
- ✓ إخضاع المؤسسات الاقتصادية للعديد من الهيئات الرقابية.
- ✓ ضرورة سن قوانين وتشريعات ضريبية جديدة تتسم بالمرونة وتتماشى مع كل حالات التهرب والغش الضريبي.
- ✓ نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال بيان ما يعود من التحصيل الضريبي من منافع وخدمات في الإنفاق العام.
- ✓ ضرورة استخدام التقنيات والتجهيزات التكنولوجية والوسائل العلمية الحديثة والمتطورة في الهيئات الضريبية.
- ✓ ضرورة التركيز على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي والمحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

✓ ضرورة تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والاستفادة منها في المجال المحاسبي ومجال المراجعة الجنائية.

✓ ضرورة إعطاء موضوع التهرب الضريبي اهتمام وعناية خاصة في الجامعات ومؤسسات البحث العلمي في الجزائر.

✓ توفير الحماية الكافية والأمن اللازم لضمان الأداء الجيد للموظفين لمهامهم الرقابية.

✓ رفع الأجور والمرتبات للموظفين والأعوان في الهيئات الضريبية وتحسين أوضاعهم الاجتماعية.

#### 4. آفاق الدراسة

ورغبة منا لإثراء هذا البحث نقترح بعض المواضيع التي يمكن التطرق إليها لتطوير الدراسات القادمة وتعميمها وهي كالآتي:

✓ حوكمة الشركات كضرورة حتمية للتطبيق في الشركات الجزائرية.

✓ تطبيقات الحوكمة في الشركات العمومية.

✓ تطوير أنظمة الرقابة المالية في المؤسسات الجزائرية.

# قائمة المصادر والمراجع



المراجع باللغة العربية

الكتب:

- احمد حنيش. (2016). الرقابة كالية لترشيد الانفاق الضريبي والحد من التهرب. *الدراسات الجبائية*.
- ارينز الفين، و لوبك جيمس. (2001). *المراجعة مدخل متكامل*. عمان: دار المريخ.
- ابو شعيشع السيد رضوان. (2018). *التطبيقات الفعلية للحوكمة المؤسسية*. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
- الشريف عليان. (1991). *المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الاردن*. عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.
- بن حيدر بن درويش عدنان. (2007). *حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة*. لبنان: اتحاد المصارف العربية.
- سعد مرقس سمير. (2007). *نماذج حوكمة الشركات \_ تطبيقات في ظل عائلية الشركات*. القاهرة.
- طاقة محمد، و هدى الغزاوي. (2010). *اقتصاديات المالية العامة*. عمان: دار المسيرة.
- عبد العال حماد طارق. (2006). *تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار ومنح الائتمان*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد العال حماد طارق. (2007\_2008). *حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف)*. القاهرة: الدار الجامعية.
- عبد العال حماد طارق. (2009). *حوكمة الشركات والازمات المالية العالمية*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عدلي توفيق. (1995). *السياسة الضريبية المنهج والتطبيق*. جدة: دار الشروق.
- عدلي ناشد سوزي. (2008). *ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية*. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
- فليح العلي عادل. (2007). *المالية العامة والتشريع المالي الضريبي*. عمان: دار الحامد.
- لبصير محمد. (2016). *حوكمة الشركات*. مصر.
- محسن احمد الخضيرى. (2005). *حوكمة الشركات*. القاهرة، جمهورية مصر العربية : مجموعة النيل العربية.
- محمد بوتين. (بلا تاريخ). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد حسن عاكوم. (2019). *التهرب الضريبي (المفهوم، الاسباب، الانعكاسات، الاسباب، المكافحة)*. بيروت : منشورات الحلبي الحقوقية.

- محمد سليمان صلاح. (2005). التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات. الاستفادة من ادوات الرقابة وادارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات. القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الادارية.
- محمد يوسف. (2010). الرقابة الداخلية والحوكمة اضاءات مالية مصرفية. الرقابة ديوان المحاسبة (3).
- مصطفى سليمان محمد. (2008). حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين. الاسكندرية : الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الابراهيمية الاسكندرية.
- مولود مليكاوي. (2012). الانفاق الضريبي في الجزائر واشكالية التهرب الضريبي. الدراسات الجبائية.
- نصر علي عبد الوهاب، و السيد شحاته شحاته. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية. الاسكندرية : الدار الجامعية.
- عبد الله محمد جلال، و على محمد نيطار. (2019). اثر اخلاق العمل الاداري في الاداء المنظمي. دراسات اقتصادية.
- عثمان محمود عبد المطلب. (2015). نموذج مقترح لقياس اثر تطبيق حوكمة الشركات. القاهرة: منظمة العربية للتنمية الادارية.
- عيد بلبع محمد. (2016). حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الاختلالات الادارية والمالية. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الادارية.
- رسائل الماجستير والدكتوراه:
- ابراهيم، ا. (2009). ماي. (دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم التجارية. غزة، الجامعة الاسلامية غزة /كلية العلوم التجارية تخصص محاسبة، فلسطين /غزة : غير منشورة.
- بوعكاز سميرة. (جوان، 2015). رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة. مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير : قسم علوم تجارية، الجزائر : غير منشورة.
- عبد القادر بادن. (2008). دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الازمات المالية والمصرفية. رسالة ماجستير في علوم التسيير، 48. الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية قسم علوم التسيير /جامعة حسيبة بن بوعلي : غير منشورة.

محمد يزيد صالحى. (جوان، 2016). اثر التدقيق الداخلي كالية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة. اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء في العلوم التجارية. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/تدقيق محاسبي، الجزائر/بسكرة: غير منشورة.

### المجلات:

الصادق احمد علي علي. (2013). دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان. مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية (الطبعة الاولى).

العدي ابراهيم. (2015). اثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.

ثلجة نوال جلعوف. (2016). عوامل التهرب من ضريبة الدخل من وجهة نظر المكلف. مجلة دراسات اقتصادية (03).

حسام قيطيم، لطيف زيود، و فؤاد مكية. (2007). دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية.

سمية قحموش. (2006). المراجعة الجبائية كالية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (6).

علي وابل وابل. (2002). كارثة انهيار الشركات العالمية من منظور محاسبي. مجلة المحاسبة السعودية (36).

قطب حسنين احمد سعيد. (2009). التكامل بين الاليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة واثرها على الاداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة. كلية التجارة للبحوث العلمية (1).

### مؤتمرات وملتقيات:

اشرف عبد الحميد احمد. (2005). ادارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات. مؤتمر حوكمة

الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، الجزء الثاني. الاسكندرية : جامعة الاسكندرية.

حسين بن الطاهر، و محمد بوطالعة. (6\_7 ماي، 2012). حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي

والاداري. ملتقى وطني. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/بنوك وادارة الاعمال،

الجزائر/بسكرة: غير منشورة.

صوفي،(2012).،ماي .(6)اخلاقيات العمل كاداة للحد من الفساد الاداري والمالي .ملتقى وطني حول حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري.بسكرة،جامعة محمد خيضر /بسكرة،الجزائر/بسكرة :غير منشورة.

عقاري مصطفى، و بوسلمة حكيمه. (2013). اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. باتنة.

قرار وزاري. (2009). الجريدة الرسمية (20).

مرسوم تنفيذي. (اكتوبر 1988). الجريدة الرسمية (79).

المراجع باللغة الأجنبية:

Andree, B. (1992). lexique fiscal. Paris: Daller.

kamal, z., &safia, k. (2009, AVRIL). un projet soumis par des etudiants en master. le modele americain de la gouvernance des entreprises. marrakech, faculte des sciences juridiques,economiques,sociales/management financier de l'entreprise, marrakech/maroc: Non publie.

the institute of internal auditors. (2003). Consulté le juillet 2, 2020, sur na.theiia.org:

[https://na.theiia.org/standards\\_guidance/mandatory\\_guidance/pages/code\\_of\\_ethics.aspx](https://na.theiia.org/standards_guidance/mandatory_guidance/pages/code_of_ethics.aspx)

windsor, d. (2009). tightening corporate governance. international of management.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد خيضر \_ بسكرة \_

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسات

### استبيان

تحية طيبة وبعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم

بإعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية \_ تخصص اقتصاد

وتسيير المؤسسات \_ بعنوان: " دور الحوكمة المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي " دراسة

ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة،

ونحيطكم علماً أن جميع إجاباتكم لن نستخدمها إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير على تعاونكم لإتمام هذه الدراسة.

المشرف: عاشور فله

الطالب: محمد عاشور

2020/2019

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

1 الجنس/ ذكر  أنثى

2 العمر/ اقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة

اكبر من 40 سنة

3 المؤهل العلمي/ ثانوي  جامعي  دراسات عليا

دراسات متخصصة  أخرى

4 سنوات الخبرة المهنية/ اقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع الذي يعبر عن الموافقة.

1. نظام الرقابة المالية					الرقم	العبرة
المقياس				موافق تماما		
محايد	غير موافق	غير موافق تماما	موافق	موافق تماما		
					1	أن أهم مسؤوليات نظام الرقابة المالية هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على ارض الواقع.
					2	الرقابة على القوائم المالية المفروضة من مؤسستكم على المكلف بالضريبة، كافية للحد من من ظاهرة التجنب والغش الضريبي.
					3	تعمل جميع لجان الرقابة والتدقيق المالي في إطار تطبيق قواعد وأسس الحوكمة السليمة.
					4	هناك تطبيق فعلي للرقابة المالية في مؤسستكم بصورة صحيحة بما يتفق مع نظم الحوكمة الصحيحة.
					5	نظام الرقابة المالية يساعد على التنظيم والتسيير الإداري الجيد بما يتوافق مع جميع القوانين والتشريعات في المؤسسة.
2. التهرب الضريبي						
					1	التهرب الضريبي ظاهرة تقوم بعرقلة مشاريع الدولة في الإنفاق العام والتنمية الاقتصادية.
					2	مؤسستكم تسعى دائما لتحسيس وتوعية المكلفين بأهمية التحصيل الضريبي للتقليل من الخسائر التي تنتج عن هذه الظاهرة.
					3	تعقدون أن التشريعات والقوانين العقابية مثل المتابعة القضائية لها فاعلية كبيرة في كبح ظاهرة التهرب الضريبي.
					4	تراعي مؤسستكم جميع ظروف المكلفين في حالة تأخرهم عن أداء الضريبة إلى تحديد تواريخ لاحقة حسب الإجراءات التنظيمية فيها.
					5	الإجراءات القانونية الخاصة بالتشريعات الضريبية المطبقة في مؤسستكم رادعة للمكلفين الذين يتخلفون أو يقصرون في أداء الضريبة.



3. مبادئ الحوكمة					
					1 تخضع مؤسساتكم بصفة دورية لتفتيش أو مسائلة خارجية في حالة الخطأ أي من الجهات الوصية.
					2 في مؤسساتكم توجد قنوات اتصال تمكن الموظفين لأبداء آرائهم ومقترحاتهم حول سير عمل إلى المسؤولين.
					3 يخضع أي موظف بدون استثناء للمساءلة لتقديم المبررات اللازمة في حالة التقصير أو حدوث الخطأ.
					4 توفر مؤسساتكم العديد من قنوات الاتصال المختلفة بين المكلفين والموظفين للرد على الانشغالات المطروحة في الوقت المناسب.
					5 تسعى الهيئة الضريبية دائما لنشر القوائم المالية بطريقة واضحة وشفافة تمكن جميع الموظفين والمكلفين بالاطلاع عليها في أي وقت .
4. المراجعة الجبائية					
					1 المراجعة الجبائية هي عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك.
					2 المراجعة الجبائية تحدد وتبين ماذا كان المكلفين قد التزموا بجميع واجباتهم الضريبية .
					3 تسعى مؤسساتكم دائما إلى تطبيق القوانين والتشريعات بصورة شفافة في عملية المراجعة.
					4 يتمتع المراجع الجبائي في مؤسساتكم بالاستقلالية والموضوعية والشفافية وعدم التأثير عليه من أطراف داخلية أو خارجية التي تعيق عمله.
					5 تسمح المراجعة الجبائية بالكشف عن الحالات الشاذة وكشف المخاطر لإصلاح أية مخالفات ضريبية .

## نتائج الاستبيان

## Notes

Output Created	18-SEP-2020 20:41:09	
Comments		
Input	Data	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 B1 B2 B3 B4 B5 C1 C2 C3 C4 C5 D1 D2 D3 D4 D5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,06

**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
<sup>a</sup> ,611	20

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

```
RELIABILITY
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

**Reliability****Notes**

Output Created	18-SEP-2020 20:41:35
Comments	
Input	Data
	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
	Active Dataset
	DataSet1
	Filter
	<none>
	Weight
	<none>
	Split File
	<none>

	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,04

## Scale: ALL VARIABLES

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
<sup>a</sup> ,523	5

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

```
RELIABILITY
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

## Reliability

Notes		
Output Created		18-SEP-2020 20:42:04
Comments		
Input	Data	C:\Users\ahmed\Desktop\Achohour\achour.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,03

**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
<sup>a</sup> ,534	5

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

```
RELIABILITY
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

## Notes

Output Created	18-SEP-2020 20:42:24	
Comments		
Input	Data	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

## Scale: ALL VARIABLES

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**ReliabilityStatistics**

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,623	5

```
RELIABILITY
/VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

**Reliability****Notes**

Output Created		18-SEP-2020 20:42:46
Comments		
Input	Data	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,03



**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
<sup>a</sup> ,618	5

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=A B C D total
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

**Correlations****Notes**

Output Created	18-SEP-2020 20:43:07
Comments	

Input	Data	C:\Users\ahmed\Desktop\Ac hour\achour.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=A B C D total /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.	
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,07

### Correlations

		نظام الرقابة المالية	التهرب الضريبي	مبادئ الحوكمة	المراجعة الجبائية
التهرب الضريبي	Pearson Correlation	,503	1	,691	,631
	Sig. (2-tailed)	,004		,001	,002
	N	30	30	30	30

### Correlations

		الدرجة الكلية للاستبيان
التهرب الضريبي	Pearson Correlation	,560**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).