

دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد  
الحكومي ( دراسة ميدانية)

الاستاذ المساعد الدكتور مهند محمد موسى العبيني  
جامعة عجلون الوطنية

الاستاذ المساعد الدكتور عبدالرحمن محمد عبد الرحمن  
جامعة الإسراء



**الملخص:**

هدفت هذه الدراسة لبيان دور الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة كألية من آلياتها في الحد من الفساد الحكومي المالي والإداري، ولتحقيق ذلك قام الباحث بتصميم استبانة وتم توزيعها على عينة من مدققي ضريبة الدخل والمبيعات في عدد من الدوائر الضريبية بالإضافة إلى عدد من مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية.

حيث كان النتائج كما يلي :

أن هناك دور للرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة في الحد من الفساد الحكومي ، وأنه كلما زادت الرقابة الضريبية من خلال الإجراءات ومتابعتها من قبل دائرة الضريبة يحد هذا من الفساد المالي والإداري فيها ، بالإضافة إلى دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من الفساد كجزء من منظومة الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة غير المباشرة.

وفي ضوء النتائج خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات من أهمها :

لا بد من عمل هيكل تنظيمي للرقابة الضريبية على كافة المستويات ، وزيادة الوعي والثقافة الضريبية والتوسع في تقديم الخدمات الإلكترونية وخصوصاً التعليم الإلكتروني عن بعد ، ومن تبسيط الإجراءات الضريبية من خلال مراكز معلوماتية للمكلفين .

وكذلك العمل على تحسين الظروف المعيشية للموظفين من خلال نظام رواتب خاص بهم وربط الزيادات

السنوية لهم مع معدلات التضخم ، بالإضافة لبيان إجراءات الفحص الضريبي للمكلفين من خلال تعليمات واضحة وسهلة.

**Abstract**

The purpose of the present study is to identify the role of tax governance through direct and indirect tax control as a mechanism to reduce management and financial government corruption. To achieve the study goal, the researcher designed a questionnaire and distributed to a sample of income and sales tax auditors recruited from a number of tax departments along with external auditors in the H. K. of Jordan.

Results indicated a role for the direct and indirect tax control in reducing government corruption, and that the more tightened the tax control through procedures and monitoring by the tax department, the management and financial corruption will reduce. Further, external auditors have a part to take in reducing corruption under the tax governance system through the indirect control mechanism.

In light of the results, major recommendations suggested were:

Tax control need to be reorganized at different levels, to raise awareness to tax, and increase the electronic services provided online, particularly distance and eLearning, and to simplify tax procedures at information centers for taxpayers.

The study also stresses on improving life conditions for employees through developing the rewarding system and associating annual premiums with the inflation rates, and to make tax examination procedures intelligible for taxpayer in form of easy and clear instructions.

**مقدمة :**

شهدت نهاية التسعينيات من القرن الماضي ظهور الازمة المالية الاسيوية وتحديدًا في عام 1997 ليصبح العالم ينظر بشكل جديد لتنظيم العلاقات المالية المتعددة بين اصحاب المصالح ، حيث ان الازمة المالية احدثت ازمة ثقة بين علاقة المؤسسات والقوانين المختلفة التي تنظم نشاط الاعمال والصفقات فيما بين القطاع المالي والاعمال من جهة ، والحكومات من جهة اخرى.

وقد كان للازمات المتعاقبة وانهايار العديد من الشركات العالمية بسبب تلاعبها بالقوائم المالية وتواطؤ مجالس الادارة التنفيذية الذي عمل على ظهور الحاجة الى تشريعات وقوانين تزيد من السيطرة والرقابة على هذه الشركات من قبل مؤسسات الدولة و دوائرها ، رافقها زيادة الاهتمام العالمي بالحوكمة المؤسسية الذي ينتج عنها زيادة الشفافية والافصاح وصولا الى الاداء الموضوعي بالإضافة الى تطور مفهوم الحوكمة ليشمل الحوكمة العامة والتي تشمل المؤسسات و الدوائر التي تحكمها الدولة وصولا الى الحوكمة الضريبية التي هي جزء من مفهوم الحوكمة .

ومع هذا وذاك تقشى الفساد الحكومي المتمثل بالجانب المالي والاداري من هنا لا بد من مفهوم جديد يحد من هذا الفساد ويواجهه ، وخصوصا في الدوائر المالية والجبائية حيث ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية والذي يعبر عنها بأنها منظومة من الاجراءات والاسس والقواعد التي تضمن سير العمل دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الادارة الضريبية وتحديد مسؤوليات وواجبات كل طرف لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول الى تحقيق اهداف التشريع الضريبي الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، من خلال توفير الموارد المالية للدولة لتغطية نفقاتها وتعبير الحوكمة الضريبية من خلال اهدافها الى تحقيق الاصلاح الضريبي الشامل ورفع مستوى الوعي الضريبي دون المساس بحقوق اصحاب المصالح المختلفين و استغلالهم من خلال العاملين في هذه الدوائر بسبب الفساد المالي والاداري من خلال آليات الحوكمة الضريبية والتي من اهمها الرقابة الضريبية ( المباشرة و غير المباشرة) الذي لا يتعارض مع الهدف الاستراتيجي لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن وهو تنمية هذا المورد المالي المهم والذي يعتبر هدف وطني ايضا لمساعدة وتغطية نفقات الدولة.

وعلى هذا الأساس فقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور تضمن المحور الأول منهجية البحث (المشكلة وفروض وهدف الدراسة وأهميتها بالإضافة إلى الدراسات السابقة، وجاء المحور الثاني بالإطار النظري ، في حين اختص المحور الثالث بالدراسة العملية بدءًا بمتغيرات الدراسة وانتهاء بالاستنتاجات والتوصيات وفي إطار متناسق.

**المحور الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة:****أولا : مشكلة البحث**

مما لا شك فيه ضريبة الدخل هي جزء من السياسة المالية لدى معظم الحكومات وربما تكون ضريبة الدخل اداة لتنمية المجتمع وتحقيق التنمية المستدامة ، كل ذلك يكون لدى الحكومات الناجحة الا انه ربما يكون النجاح والفشل لجعل ضريبة الدخل اداة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتنمية المجتمع بالتالي التنمية المستدامة من خلال تطبيق ما يسمى بالحوكمة الضريبية "الرقابة المباشرة وغير المباشرة" والتي قد تحافظ على حقوق كافة الاطراف، الحكومة ، المجتمع ، المكلفين ، بالتالي قد يكون ذلك اساسا كجزء لحل مشكلة الفساد المالي والاداري في الحكومات على

اعتبار ان دائرة ضريبة الدخل هي مؤسسة من مؤسسات الدولة من هنا ولحل مشكلة الدراسة ينطلق الباحث لوضع سؤالي الدراسة التاليين:

- 1- هل يمكن للرقابة المباشرة كألية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الاداري) ؟
- 2- هل يمكن للرقابة غير المباشرة كألية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي والاداري) ؟

### ثانيا : فروض الدراسة

يمكن عرض الفروض المتعلقة بهذه الدراسة وذلك على الوجه التالي :

- 1- لا يوجد دور للرقابة المباشرة كألية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي والاداري)؟
- 2- لا يوجد دور للرقابة غير المباشرة كألية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي والاداري)؟

### ثالثا : هدف البحث

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم الحوكمة الضريبية ،ونشأتها وتطورها ، وأهميتها ومبرراتها ، وكذلك استعراض أهم آلية لها وهي الرقابة الضريبية ( المباشرة وغير المباشرة ) ، كما انه يهدف إلى لفت الانتباه إلى خطر الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية وخاصة دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن ، وذلك بعد تعريفه وبيان أسباب ظهوره ، واهم أشكاله ونتائجه على الاقتصاد والمجتمع ودور آليات الحوكمة الضريبية في الحد منه .

### رابعا : أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من جانبين :

يتمثل الجانب الأول : فيه ببيان الاطار النظري لكل من الحوكمة الضريبية وبيان خطورة الفساد المالي والإداري الموجود في ثنايا العمل في مؤسسات الدولة ومنها الدوائر الحكومية المعنية في تحصيل الأموال العامة للدولة ، و التي تعمل على مساعدة الدولة على تغطية نفقاتها .

أما الجانب الثاني : زيادة الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها من خلال الحالة العملية التي سوف يتم دراستها و الذي يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من حق مساءلة المسؤولين و الشفافية والإفصاح عن كافة الأعمال الحكومية والمحافظة على جميع أصحاب المصالح فيها ، والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري ، المتمثل في استغلال السلطة والرتبة الوظيفية في غير مصلحة العمل.

## خامسا: منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، حيث أن هذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات ، خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية. من خلال الاطلاع على عدد من البحوث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة ، وكذلك المنشورة على شبكة الانترنت ، بالإضافة إلى الاستبيان المصمم لغايات خدمة هذا البحث و استخدام الاساليب الاحصائية المناسبة كما في برنامج الحزم الاحصائية SPSS.

## سادسا: الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة كل من مواضيع الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و الفساد من زوايا واتجاهات مختلفة ولقد حاول الباحث عرض عدد منها بما يخدم البحث على النحو التالي :

1- دراسة (عبد الخالق، 2006)<sup>1</sup> حيث هدفت هذه الدراسة من خلال الحوكمة الضريبية الى تحقيق الإصلاح الشامل في جمهورية مصر العربية كهدف رئيس والذي تتفرع منه أهداف فرعية أهمها : تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل، رفع مستوى الوعي الضريبي إلى أقصى حد ممكن، خفض المنازعات الضريبية إلى أدنى حد ممكن، حصر المجتمع الضريبي بما يمنع التهرب ويقلل ظاهرة الاقتصاد العشوائي .

حيث قامت الدراسة بتناول أوجه الاتفاق والاختلاف في الإطار العلمي والفكري لكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات ، أما منهجية الدراسة فكانت منهج استنباطي للاجابة عن أسئلة الدراسة ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من ركائز الحوكمة الضريبية تم عرضها على عدة محاور و منها: خلق الالتزام الطوعي لدى المكلفين للالتزام بأحكام القانون ، قيام الإدارة الضريبية بدور رقابي فعال على عملية التحصيل وليس التحصيل نفسه .

2-دراسة (العيسوي،2008)<sup>2</sup>، هدفت الدراسة الى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي المصري حيث يتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

دراسة أهم معوقات تحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام المصري ، ودراسة أهمية تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات و علاقتها بالنظام الضريبي وآليات تطبيقها عليه ، واقتراح مدخل لحوكمة النظام الضريبي المصري وامكانية تطبيق المدخل المقترح.

و تم التوصل إلى أن عدد من آليات حوكمة الشركات يمكن تطبيقها على مصلحة ضريبة الدخل والمبيعات وأية معوقات تواجه النظام الضريبي المصري يمكن أن يتم من حلها من خلال حوكمة الشركات ، أما توصيات الباحث كانت بوضع اطار تنظيمي لحوكمة النظام الضريبي و اطار تشريعي وتطوير اداء عمل الضريبة.

1-عبد الخالق ، أسامة علي ،(2007)، " العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و أثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية " ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة و الضرائب - القاهرة 2007/6 .

2 - العيسوي ، حمدي خليل، (2008) ،"مدخل محاسبي مقترح لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي المصري في ضوء مبادئ حوكمة الشركات" ، أطروحة دكتوراه ، جامعة قناة السويس ، الاسماعيلية، جمهورية مصر العربية.

- 3- دراسة (الشوارة ، 2009)<sup>3</sup>، هدف هذا البحث إلى تعريف مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وقواعدها وأهدافها ووسائلها، وتقييم دورها في تقليص حجم التنازع في السلطات وتخفيض مستوى التضارب في الأهداف بين مختلف الفئات ذات العلاقة بالشركات المساهمة العامة، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه وتعظيم المصالح المتبادلة بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، ولقد تم التوصل إلى أن الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات هو ضرورة اقتصادية واجتماعية وليس ترفاً فكرياً أو إدارياً وسوف يؤدي تطبيقها والالتزام بها في الشركات المساهمة العامة الأردنية إلى مكافحة ظاهرة الفساد والمحسوبية.
- 4- دراسة ( Joulfaiian, 2009 )<sup>4</sup>، تبحث هذه الدراسة في دور الحوكمة في الرشاوى وخصوصا المقدمة لموظفي الضرائب، والتي تشكل السلوك التجاري في الالتزام الضريبي في الاقتصادات التي تمر بمرحلة انتقالية. حيث كانت النتائج التجريبية تبين أن عدم الالتزام في الأعمال يرتفع مع وتيرة رشاوى ذات صلة بالضرائب. وبشكل أكثر تحديداً، فإن النتائج تشير إلى أن التهرب الضريبي في الاقتصاديات يترعرع عندما تكثر الرشاوى لموظفي الضرائب التي أصبحت شائعة، كما تناول البحث تأثير عدد من العوامل الداخلية المحتملة للرشاوى.
- 5- دراسة ( Aliev, 2009 )<sup>5</sup>، يقترح المفهوم الجديد أساسا على كيفية إنشاء منصة الحكومة الإلكترونية لتتم مشاركتها من قبل الشركات والمؤسسات الحكومية التنظيمية. يتم تنفيذ تطبيقات البرمجيات التجارية والمالية على ملقمات ضمن شبكة الدولة. يتم تشغيل التطبيقات من خلال الوصول إلى البيانات عن بعد عبر خدمات الإنترنت يعتمد على الحوسبة السحابية من خلال قاعدة بيانات لكل مكلف متاح لكل من الشركة والخدمات المالية ذات الصلة. يتم استخدام التطبيقات التجارية من قبل كل دافعي الضرائب لتسجيل جميع العمليات المحاسبية للشركات. يتم استخدام التطبيقات المالية من الجهات الحكومية للسيطرة على دافعي الضرائب " لحساب العمليات المالية والضرائب والسحب المباشر على أساس المعلومات المحاسبية. فإن تنفيذ النظام المقترح سوف يقلل إلى حد كبير من نفقات الشركات على الموظفين وأجهزة الكمبيوتر والبرمجيات، وسوف تسرع التفاعل التجاري ويستبعد إمكانية تنفيذ عمليات غير مشروعة. وسيتم خفض عدد الموظفين العاديين في الضرائب والهيئات الحكومية الأخرى. فإن إنشاء النظام المقترح يساعد بسرعة التغلب على اقتصاد الظل والفساد، وخاصة في البلدان النامية وبلدان في الاتحاد السوفياتي السابق.
- 6- دراسة (الطراونة، 2010)<sup>6</sup>، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور أجهزة الرقابة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي، والتعرف على أشكال وأسباب وآليات مكافحة الفساد الإداري والمالي الشائعة لدى موظفي

<sup>3</sup> - الشوارة، فيصل محمد، (2009)، "قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 25 العدد الثاني.

4- Joulfaian, David(2009), Bribes and Business Tax Evasion, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=904689> .

5- Aliev, Arslan S. (2009), The Concept of the Integrated Accounting, Operational Financial Control and Tax Collection, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1581323>

<sup>6</sup> - الطراونة ، إبراهيم احمد ،(2010)، " دور أجهزة الرقابة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الأردن"، رسالة ماجستير ، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.

القطاع العام في الأردن من وجهة نظر موظفي أجهزة الرقابة الحكومية. ومن اجل تحقيق تلك الأهداف تم بناء وتطوير استبانة وزعت على عينة بلغ حجمها 372 مشاركا ومشاركة تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة الذي تكون من جميع العاملين في أجهزة الرقابة الحكومية في الأردن (وزارة المالية، هيئة مكافحة الفساد، ديوان المحاسبة)، وقد وتم الاعتماد على مقاييس الإحصاء الوصفي لوصف خصائص العينة للتعرف على تصورات المبحوثين نحو أشكال الفساد الإداري والمالي الشائعة، وقد خرجت الدراسة بجملة من النتائج من أهمها: إن أكثر أسباب الفساد الاداري والمالي أهمية من وجهة نظر المبحوثين وهي تدني المردود المادي للوظيفة الحكومية، ثم الحاجة للمال وتردي الأحوال المعيشية لبعض الموظفين. وقد خرجت الدراسة بجملة من التوصيات منها العمل على تحديث التشريعات والقوانين، وتطوير إجراءات العمل الرقابي والإداري والمحاسبي لتضيق الفرصة على المفسدين لممارسة الفساد الاداري والمالي.

7- دراسة ( العبيني، مهند، 2012)<sup>7</sup> هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية وتوصل الباحث إلى النتائج التالية : أن هناك أثرا لآليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية في كافة مراحلها الموجودة في الدراسة من خلال فرض الضريبة وتحصيلها ومنع التهرب من دفعها ، حيث يؤثر كل من الرقابة الضريبية والالتزام الضريبي إيجابيا كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية بالإضافة إلى أن المخاطر الضريبية تؤثر كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية حيث كانت العلاقة بينهما علاقة عكسية ، وأخيرا تؤثر الحوافز الضريبية إيجابيا على الإيرادات الضريبية حيث يجب تشجيع صغار المكلفين بتوريد الضريبة المستحقة عليهم من خلال إعطائهم خصم تشجيعي .

وعلى ضوء النتائج خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات من أهمها :

تطوير عمل الإدارة الضريبية من خلال زيادة الخدمات المقدمة لدى دافعي الضرائب .

8- دراسة (زين الدين ، بروش و جابر ، دهيمي، 2012)<sup>8</sup>، تطرق البحث أن ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية، مما أدى إلى وقوع ركود في عملية البناء والتنمية الاقتصادية، خاصة وأنها تنطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية والإدارية للدولة والمؤسسة على حد سواء. لقد أثبتت الانهيارات والفضائح المالية التي طالت كبريات الشركات في العالم والمدرجة في أسواق رأس المال بشكل خاص، فشل الأساليب التقليدية في منع مسببات تلك الانهيارات والفضائح، الأمر الذي دفع الجهات المعنية على المستويين الوطني والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسة التي كانت وراء حدوث تلك الأزمات والانهيارات، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والمالية. وتعد الحوكمة أهم آلية في معالجة ظاهرة الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال مجموعة من الآليات، من أبرزها

7 - العبيني ، مهند محمد ، ( 2012)، " أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن.

8 - زين الدين ، بروش و جابر ، دهيمي، (2012) ، " دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري"، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني لحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بجامعة محمد خضير، بسكرة ، الجزائر ، 6-7 ماي 2012.

الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية ، وكذلك تعزيز دور وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، وبخاصة ما يتصل باستقلالية هاتين الوظيفتين.

ملخص الدراسات حيث تم تقديم عدد من المشكلات وكيفية حلها في هذه الدراسات ، ويرى الباحث أنه لا بد من أساليب جديدة ومتجددة في مكافحة الفساد الحكومي والذي لا يمكن أن يكون إلا من خلال الحوكمة الضريبية للإدارة الضريبية وحوكمة الشركات معا للمحافظة على الإيرادات الضريبية وزيادتها والتخفيف من أنواع وأشكال الفساد المالي والإداري إلى أقل حد ممكن مثل الرشوة والتزوير ونهب المال العام بالإضافة التسبب الإداري وعدم الإلتزام بالقوانين الموجودة وغيرها .

### المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

#### أولا : تعريف الفساد الحكومي :

ان الفساد (**Corruption**) مصطلح يتضمن بداخله عدد من المعاني والموجود في كافة المجالات و البلدان بدون استثناء ، والذي يكون لأي شخص أو مجموعة قوة أو سيطرة في اي تنظيم و تقوم باستغلال ذلك المنصب لمصالحها أو تمرير قرارات لفئة معينة ، أو أخذ العمولات من الغير على حساب المصلحة التي تم توكيل هذا الشخص أو الجماعة بها ، و غالبا ما يكون الفساد في القطاع الحكومي ويشمل الفساد المالي والإداري .

ولقد تم تعريف الفساد من عدد من المفكرين ومنهم :

- تعريف صامويل هنتغتون : يعرفه " بأنه سلوك الموظف العام عندما ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق أهداف وغايات خاصة " <sup>9</sup>.
- عرف الفساد عند أدلهرتز: " فعل غير قانوني أو صور من الأفعال غير القانونية التي تم ارتكابها بأساليب غير مادية ومن خلال أساليب سرية تتسم بالخداع القانوني والاجتماعي وذلك للحصول على أموال أو ممتلكات أو تحقيق مزايا شخصية " <sup>10</sup>.
- أما تعريف المنظمة الدولية للشفافية فهو " إساءة استخدام الوظيفة العامة للمنفعة والكسب الخاص " <sup>11</sup> ، وهو نفس التعريف الذي أوردته هيئة الأمم المتحدة : "الفساد هو سوء استعمال السلطة العامة للحصول على مكاسب شخصية مع الإضرار بالمصلحة العامة "

ويرى الباحث أن الفساد هو عبارة عن مجموعة من العوامل النفسية والقيمية والمادية التي تقود إلى الانحطاط وبيع النفس مقابل المصالح الشخصية المادية وغير المادية على حساب المصالح العامة .

9- Huntington ,Samuel. P « Modernization and corruption », article in the book of: Politicalcorruption: Conseptes and contexts, by Arnold. J. Heidenheimer and Michael Johnston, 3rd edition, Transaction publishers, 2001, P 253.

10 - سليمان ، محمود صادق (2005) ، "الفساد: الواقع والدوافع والانعكاسات السلبية" مجلة الفكر الشرطي،الشارقة:مركز بحوث الشرطة الشارقة، العدد 54 ،ص148 .

ثانيا :أنواع الفساد الإداري والمالي :ويمكن التمييز بين ما يلي<sup>12</sup> :

#### أ- أنواع الفساد من حيث الحجم:

- **الفساد الصغير** : وهو الفساد الذي يتعلق بأداء الوظائف والخدمات الروتينية ويمارس من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الآخرين ، ويظهر بين الموظفين في القطاعات المختلفة، وأساسه الحاجة الاقتصادية المادية، مثل الرشوة التي يشارك فيها بعض مسؤولون الجمارك والشرطة وبعض الدوائر الحكومية الأخرى مثل دوائر المالية والتحصيل .

- **الفساد الكبير** : وهو الفساد الذي يقوم به كبار المسؤولين كرؤساء الدول والحكومات والوزراء ومن في حكمهم، أما هدفه فيتمثل في تحقيق المصالح المادية أو الاجتماعية الكبيرة وليس مجرد رشوة صغيرة . ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الفساد الإداري والمالي، لأنه أعم وأشمل ويكلف الدولة مبالغ ضخمة حيث يرتبط بالصفقات الكبرى في المقاولات وتجارة الأسلحة ويمكن أن يحدث الفساد الكبير على المستويين السياسي والبيروقراطي.

#### ب- أنواع الفساد من حيث نوع القطاع :يقسم الباحثون في الشؤون الاقتصادية الفساد إلى قسمين هما:

- **فساد القطاع العام** :لقد وجد قطاع الدولة لكي يبقى ، وان بقائه مرهون بأدائه وفعالته، وتحقيق الأهداف التي وجد من أجلها أصلا لخدمة المجتمع وأفراده،ولكن الشكوى كانت ومازالت من الفساد و الهدر الغالب على مؤسسات الدولة حتى أن من هم في السلطة يعانون من هذه الظاهرة وهذا ما يظهر واضحا في خطبهم وتصريحاتهم الداعية للإصلاح ومحاربة الفساد ، إذ يبدو أن القطاع العام يعد مرتعا خصبا للانحرافات الإدارية والسرقات المالية ،لأن الحافز الفردي غائب و المصلحة الشخصية للقائمين على النشاط الاقتصادي غير متوفرة.فيكون التعويض دائما هو ذلك النمط من توظيف العام لصالح الخاص وتحويل مناصبهم الوظيفية إلى مصادر من أجل بلوغ أهداف لا علاقة لها بالمصلحة العامة للمنشأة أو الشركة.

- **فساد القطاع الخاص** :أشار تقرير منظمة الشفافية العالمية إلى أن الشركات الأمريكية هي أكثر الشركات التي تمارس أعمالا غير مشروعة ، تليها الشركات الفرنسية ثم الصينية والألمانية.

#### ثالثا : مظاهر الفساد الحكومية الإداري والمالي<sup>13</sup> :-

إن مسألة الفساد ليست بمسألة رياضية أو معادلة يمكن احتسابها بالأرقام ليصل الشخص إلى فك رموزها وإعطاء النتيجة الصحيحة بل هي عبارة عن عدد من العوامل الفكرية والعقدية والأخلاقية وبالتالي لاشك إن

<sup>12</sup> - الشمري ، هاشم ،(2010)" الفساد الإداري والمالي وأثاره الاقتصادية والاجتماعية"،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،ص ص 45-46.

<sup>13</sup> - محمد، سعاد عبد الفتاح ، (2007)،"الفساد الإداري والمالي مظاهره / سبل معالجته حالة تطبيقه في لجنة احتساب فترة الفصل السياسي للمشمولين بقرار احتساب الضرر والفصل السياسي" العراق، نشرة النزاهة ، العدد 3.

المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لأرتكاب مثل هذه الأفعال والتي قد تأخذ احد أو أكثر من مظاهره التالية :-

### 1-الرشوة Bribery

وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة.

### 2-المحسوبية Nepotism

أي امرار ما تريده التنظيمات (الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العوائل المتنفذة) من خلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً .

### 3-المحاباة Favoritism

أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الاستئجار والاستثمار .

### 4-الوساطة

أي تدخل شخص ذا مركز (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب أو ... الخ .

### 5-الابتزاز والتزوير Black Mailing

لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود .

### 6- نهب المال العام Embezzlement

استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية أو الاحتيال بإستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص.

### 7-التباطؤ في أنجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة

كمعاملات التقاعد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية .

## رابعاً : تعريف الحوكمة الضريبية Tax Governance :

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

ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين ، ومع تطور الحوكمة الخاصة للشركات ومن ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية والذي سوف يتم تعريفه ومعرفة أهميته وأهدافه والآليات التي يقوم عليها ، ومدى تطبيقها في دائرة ضريبية الدخل والمبيعات وكيفية العلاقة التبادلية بينها وبين حوكمة الشركات .

وعليه فقد قام العديد من الكتاب والباحثين بتعريف الحوكمة الضريبية وسوف يتم إدراج عدد من هذه التعريفات ومنها ما يلي :

حيث عرف أحد الباحثين الحوكمة الضريبية<sup>14</sup> :

بأنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة. وقام بتعريفها باحث آخر<sup>15</sup>:

بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أدائها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها. و يرى الباحث أن الحوكمة الضريبية : هي منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم ، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

#### خامسا: أهمية الحوكمة الضريبية:

إن الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العلاقات بين كافة الأطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب ، وعليه فإن الحكم الرشيد للإدارة الضريبية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه ، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة ، ومن جهة أخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب و حماية مصالحهم .

بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري و تحسين الأداء الضريبي و تسهيل العمل في دائرة الضريبة و منع حدوث أزمات و الخروج من أي تعثر<sup>16</sup>.

كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية ، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين ، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن ، والتعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية ، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانونا<sup>17</sup>.

14 - عبد السميع ، محمد رضا ، (2008)، " حوكمة الإدارة الضريبية " ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثالث .

15 - عبد الخالق ، أسامة علي ،(2007)، " العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و أثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية " ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة و الضرائب - القاهرة 2007/6 .

16 - الجنابي ، ريم محسن ، (2009)، " أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية " رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ، بغداد ، العراق ، ص 140.

17 - عبد العظيم، حمدي (2005) " حوكمة الشركات و حوكمة الإدارة الضريبية بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع- الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب -2005/9.

ويرى الباحث أن أهمية الحوكمة الضريبية تكمن في تنظيم وإدارة الوقت لدى أصحاب المصالح وضبط ومراقبة العمل الضريبي من قبل الإدارة الضريبية ، من دون الغلو في التقدير والفحص الضريبي بما يلزم كافة الأطراف لمعرفة الحقوق والواجبات التي عليهم ، والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي في الأمور الضريبية للوصول إلى العدالة الضريبية بين كافة المكلفين.

#### سادسا : الأهداف الإستراتيجية للحوكمة الضريبية:

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية مما يحقق عدد من الأهداف المهمة التي تخدم عدة أطراف<sup>18</sup> ومن أهمها :

- 1- إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة و احتراف.
  - 2- رفع مستوى الوعي الضريبي و خلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة.
  - 3- تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للإقرارات والبيانات ويرى الباحث أن تحسين مستوى التشغيل يزيد من توفير الوقت والجهد لدى المتعاملين في الضريبة والذي سوف ينعكس على إنجاز الأعمال قي الوقت المناسب.
  - 4- التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكلفين.
  - 5- تحديث الدائرة الضريبية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة ، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم .
  - 6- إن حصر المجتمع الضريبي يؤدي إلى منع التهرب الضريبي ، ويخفض المنازعات الضريبية إلى أدنى درجة ممكنة<sup>19</sup> (عبد المنعم :2008: ص 49).
  - 7- تنمية و تطوير الموارد البشرية.
  - 8- الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة<sup>20</sup>.
- ويرى الباحث إن أهداف الحوكمة الضريبية تشمل كافة أعمال الإدارة الضريبية بمختلف مستوياتها والتي ستعكس حتما على الأداء التشغيلي الذي يرتبط مع الإيرادات الضريبية وتنميتها، ويقود إلى جذب الأموال للاستثمار في الأنشطة الاقتصادية المختلفة في ظل وجود حوكمة ضريبية جيدة ، مرتبطة مع أصحاب المصالح من دون استغلال أو إجحاف لحقوق الآخرين والتعامل معهم على أساس ثقة متبادلة .

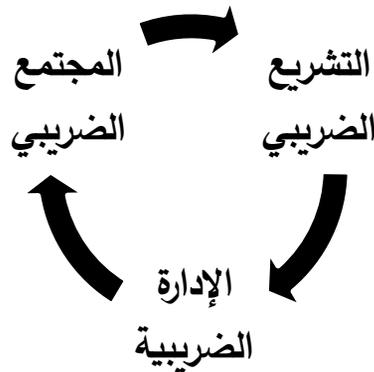
18 - أبو عمر ، عبدالناصر محمد فواد ،(2010) ،"إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة و فاعلية الأداء الضريبي " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر ، ص 19.

19 - عبد المنعم ، ناصر عبد الحي ، (2008)، " حوكمة الإدارة الضريبية و حتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي " ، رسالة ماجستير ، جامعة قناة السويس ، الإسماعيلية، مصر ، ص 49.

20- Andreas G. Koutoupis,( 2009), Governance to improve tax in developing emerging and transitional economics, guide to building tax corporate governance in the 21 century , center for international private enter price , Washington .

**سابعا: أطراف الحوكمة الضريبية:**

- إن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف لتشكل المنظومة الضريبية<sup>21</sup> والتي تتكون من :
- 1- التشريع الضريبي: إنه عبارة عن كافة القوانين و التعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها.
  - 2- الإدارة الضريبية: هي عبارة عن كافة الدوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات من خلال المدققين وكافة العاملين فيها عن طريق الحصر والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الحكومية الأخرى للوصول إلى تحصيل الضريبة المستحقة من ممولي ودافعي الضريبة.
  - 3- المجتمع الضريبي: هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة والمحامين والمستشارين الضريبيين و المحاسبين ، بالإضافة إلى مدققي الحسابات أو الأشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة عامة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية.

**أطراف الحوكمة الضريبية شكل رقم (1)**

الشكل من اعداد الباحثان

ويرى الباحث أن هذا الشكل يوفر الفكرة الرئيسة التي تحدد الأطراف الضريبية وتعمل على الربط فيما بينها والتي تقود إلى إيجاد قانون تشريعي وضريبي سهل وواضح يحدد مسؤوليات الإدارة الضريبية وواجباتها في فرض الضريبة بشكل عادل على المجتمع الضريبي والذي يضمن حقوق كل منهم ثم تتم العودة من قبل المجتمع الضريبي إلى هذا التشريع ليفصل بينه وبين الإدارة الضريبية عند أية منازعات بينهم مع ضمان حقوق كل منهم.

**ثامنا : آليات الحوكمة الضريبية:**

توجد لدى الحوكمة عدة آليات حيث يرى بعض الباحثين أن ركائز الحوكمة تصل إلى عشرين محورا ويختلف الباحثون من وجهة نظرهم أن هناك ركائز وآليات للحوكمة الضريبية رئيسة ومنها فرعية وعليه سيتم استعراض أهم هذه الآليات :

<sup>21</sup>- حنا ، نعيم فهيم ، (2005) ، " نحو حوكمة النظام الضريبي " ، بحث مقدم للمؤتمر السنوي العلمي الخامس – حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية و الإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 8-10 سبتمبر 2005.

**-الرقابة الضريبية:**

هناك أنواع مختلفة من الرقابة الضريبية (المباشرة) حيث تشمل الرقابة على الأداء والرقابة النظامية حيث تركز الرقابة على الأداء على ما يلي :

- الرقابة على الاقتصاد لنشاطات وسياسات الإدارة الضريبية بشكل صحيح و سليم والذي يعني "المحافظة على الكلفة المنخفضة في استخدام المواد والتجهيزات في عمل الإدارة الضريبية ، وعدم إعاقة في التكلفة الفعلية لجودة وكمية الأعمال المقدمة والمطلوبة " <sup>22</sup>.
- الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية و المالية الموجودة في الدوائر الضريبية حيث يتم ربط الكفاءة مع الاقتصاد بالموارد المتاحة بحيث يتم انجاز العمل بشكل مرتبط مع الواقع بالنسبة للملفات الموجودة و استخدام الفنيات المطلوبة لكل حالة على الملفات الموجودة بما يتناسب معها<sup>23</sup>.
- الرقابة على فاعلية الأداء المتعلقة بأهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة وسد حاجات الدولة من إيرادات و حصر للمجتمع الضريبي و تقليل التهرب الضريبي (عيد : 2010)، وعليه يجب أن يتم تحقيق هذه الفاعلية من خلال صياغة الأهداف بشكل رئيس وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري حسب المستوى ( إدارة عليا ، إدارة متوسطة، إدارة تنفيذية دنيا ) ومتابعة ذلك من دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر و واضح للوصول إلى الأهداف المرجوة <sup>24</sup>.

إن الرقابة على الأداء من خلال الاقتصاد و الكفاءة والفاعلية مع فحص لجوانبها بشكل مستمر، تؤدي إلى زيادة تحسين ظروف العمل و المرونة فيه واتخاذ القرارات المناسبة مع المساءلة العامة للإدارة الضريبية ، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون إسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة<sup>25</sup>.

أما بخصوص الرقابة النظامية هي عبارة عن مدى تطبيق الإدارة الضريبية للقانون وتنفيذه من دون مخالفته و بشكل صحيح .

وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها الموكلة و المخولة لديها بدقة ، من خلال التطبيق الصحيح للقانون في ضريبة الدخل و قانون ضريبة المبيعات المؤقتين في المملكة الأردنية الهاشمية، وإحكام الرقابة على تنفيذها، مع عدم إصدار القرارات أو التعليمات والأنظمة إلا في ضوء القانون ، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة ، وكذلك احترام الحريات الشخصية لدافعي الضريبة مما يتعين معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بدافعي الضريبة<sup>26</sup>.

22 - صيام ، أحمد زكريا ،(2009)،" دور الحاكمية المصرفية في تعزيز كفاءة البنوك التجارية الأردنية "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني لكلية إدارة بيئة الأعمال الحديثة ، بالجامعة الأردنية ، عمان، الأردن 14-15 نيسان/2009.

23 - أبو عمر ، عبدالناصر محمد فؤاد ،(2010)،"إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة و فاعلية الأداء الضريبي " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر، ص 23.

24 -عيد ، محمد زكي ،(2010)، " الآليات الداخلية لحوكمة الشركات "، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات ، العدد الأول ، فبراير 2010.

25 - مذکور ، فوزي ، (2003)، إدارة الموارد البشرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر، ص 243.

26 - الشافعي ، جلال الدين ، (2003)، "الحوكمة الضريبية " مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، العدد الأول ، مجلد الخامس والعشرون ، ص ص19-47.

واستنادا إلى ما ذكر يبقى تفعيل نظم الرقابة الذاتية (غير المباشرة) في عمل دافعي الضرائب من أهم النقاط الأساسية التي تعتمد عليها الرقابة الضريبية من خلال :

- دقة وفاعلية الرقابة الداخلية : المتمثلة في الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي في الشركات .
- وإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .
- وتدقيق دفاتر وسجلات و حسابات الشركة بوساطة مدقق خارجي .

### المحور الثالث : الجانب العملي للبحث

سبق ولقد ذكرت فرضيات و تساؤلات الدراسة وهي أولا: لا يوجد دور للرقابة المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الإداري)؟ وثانيا: لا يوجد دور للرقابة غير المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الإداري)؟ ولذلك فقد اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، حيث أن هذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات ، خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية، ومن خلال الاطلاع على عدد من البحوث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة ، وكذلك المنشورة على شبكة الانترنت ، تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات للإجابة على هذه الأسئلة وتم استخدام الإحصاء الوصفي لعرض إجابات عينة الدراسة عن فقرات الاستبانة باستخدام التكرارات ، والنسب المئوية ، والوسط الحسابي.

### مجتمع الدراسة وعينته

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المدققين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في المديرية التالية كبار المساهمين ومكافحة التهرب الضريبي والقطاع التجاري الأول والقطاع التجاري الثاني وعددهم 124 مدققا وعدد من مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى الدائرة وعددهم 384 مدققا خارجيا بناء على تعميم في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، أما العينة تم اختيار عينة عشوائية تساوي تقريبا 30% من المجموع الكلي للمجتمع حيث إن مجموعهم يساوي 154 مدقق ضريبي و مدقق خارجي .

ولقد تم توزيع 154 استبانة على عينة الدراسة ، وتم استرجاع 93 استبانة صالحة للتحليل أي ما نسبته 83,78% ، ويفيد الجدول رقم (1) عدد الاستبانات التي تم توزيعها ومقدار الاستبانات التي تم استلامها، وتم احتساب نسبة الاستجابة المئوية التي تم الحصول عليها .

جدول رقم (1)

الرقم	المجموعة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستلمة	نسبة الاستجابة
1	عينة مدققي الضريبة	38	32	84.2%
2	عينة مدققي الحسابات	116	61	52.5%

## عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

وقد تضمنت الاستبانة قسمين من الأسئلة ضم الأول بيانات عامة تتضمن الآتي :

## أولاً : توزيع عينة الدراسة على أساس الوظيفة :

إن الوظائف التي تشغلها عينة الدراسة هي (مدقق ضريبي، مشرف ضريبي، رئيس قسم التدقيق، مدقق حسابات قانوني ) حيث إن العينة مكونة من 22 مدققاً ضريبياً و 8 مشرفاً ضريبياً ورئيس قسم عدد 2 بالإضافة الى مدقق حسابات قانوني عدد 61 مدقق ، حيث بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة مدققي الضريبة تبعاً لمتغير الوظيفة (68.75%) لوظيفة (مدقق ضريبي)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية لعينة مدققي الضريبة (6.25%) لوظيفة (رئيس قسم التدقيق)

أما توزيع أفراد عينة مدققي الحسابات تبعاً لمتغير الوظيفة كان بنسبة مئوية (100%) لوظيفة (مدقق حسابات قانوني) كما يلاحظ من الجدول رقم (2) .

جدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة على أساس الوظيفة

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات	
		التكرار	%	التكرار	%
الوظيفة	مدقق ضريبي	22	68.75	-	-
	مشرف ضريبي	8	25	-	-
	رئيس قسم التدقيق	2	6.25	-	-
	مدقق حسابات قانوني	-	-	61	100
	المجموع	32		61	100

## ثانياً: توزيع عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي :

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن المؤهلات العلمية لدى عينة الدراسة هي ثلاثة مستويات (بكالوريوس، ماجستير ، دكتوراه ) حيث إن العينة مكونة من 93 مدققاً .

حيث يتضح أن أعلى نسبة للبكالوريوس حيث بلغت نسبة عينة مدققي الضريبة 78.125% وبلغت نسبة عينة مدققي الحسابات 88.52%، وكانت نسبة الماجستير لعينة مدققي الضريبة 18.75% ونسبة عينة مدققي الحسابات 8.2% أما نسبة الدكتوراه تساوي 3.125% لمدققي الضريبة 3.28%.

ويرى الباحث أن هذه النسب تبين أن التركيز على المؤهل العلمي البكالوريوس في عمل كل من عيني مدققي الضريبة ومدققي الحسابات لأن هذه الوظائف هي عبارة عن تطبيقات مهنية وهي ليست بحاجة إلى المؤهلات العلمية من الدراسات العليا.

## جدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات	
		التكرار	%	التكرار	%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	25	78.125	54	88.52
	ماجستير	6	18.75	5	8.2
	دكتوراه	1	3.125	2	3.28
	المجموع	32	100	61	100

## ثالثاً: توزيع عينة الدراسة على أساس الخبرة العملية :

توجد خمسة مستويات للخبرة الموجودة لدى عينة الدراسة ، حيث إن عينة مدققي الحسابات كانت أكثر الخبرات الموجودة لديهم ( أكثر من 20 سنة) وعددهم يصل إلى 21 مدقق ، أما عينة مدققي الضريبة كانت سنوات الخبرة تتركز ما بين 6- 10 سنوات ، ثم يبدأ أعدادهم بالتناقص في المستويات اللاحقة حيث إن هناك حركة دوران كبيرة في وظيفة المدقق الضريبي من خلال الاستقالات فيما بينهم، اما مدققو الحسابات فأعدادهم تزداد حسب مستويات الخبرة الخمسة في الجدول رقم (4).

## جدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة على أساس الخبرة العملية

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات	
		التكرار	%	التكرار	%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	18.75	-	-
	6-10 سنوات	12	37.5	11	18
	10-15 سنة	6	18.75	12	19.7
	16-20 سنة	5	15.625	17	27.9
	أكثر من 20 سنة	3	9.375	21	34.4
	المجموع	32	100	61	100

## عرض وتحليل نتائج الدراسة:

لقد قام الباحث من خلال القسم الثاني من الاستبانة بوضع عدد من الأسئلة الفرعية على فرضيات وتساؤلات الدراسة وتم أخذ إجابات الجدول رقم (5) كما يلي عن الفرضية الأولى :

الفرضية الأولى : هل يمكن للرقابة المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي والاداري)؟

## جدول رقم (5) الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى

الرقم	السؤال	تكرار (نعم)	الوسط الحسابي	تكرار (لا)	الوسط الحسابي
1	يجب العمل على اشراك مدققي الحسابات في وضع القوانين والتشريعات الضريبية.	87	93.5	6	6.5
2	تحفيز العاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من خلال المكافآت.	78	83.9	15	16.1
3	إن قلة عدد مدققي الضريبة له تأثير مباشر في استغلال السلطة في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات .	60	64.5	33	35.5
4	وضوح الاجراءات الضريبية يقلل من استخدام الاساليب الملتوية لبعض المكلفين مثل الرشاوي والواسطة .....	88	94.6	5	5.4
5	إن شمول ومرونة النظام الضريبي يقلل من حالات الغش والاحطاء والخداع من قبل المكلفين .	75	80.6	18	19.4
6	تطبيق مبدأ المسانلة القانونية لدى المكلفين في حالات التهرب الضريبي.	68	73.1	25	26.9
7	إن وجود إطار عام للإجراءات المتبعة في الدائرة يشجع على تنفيذ السياسات الإدارية الموجودة بالدائرة لدى العاملين والمتعاملين معها.	77	82.8	16	17.2
8	اشهار الزمة المالية للعاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يقلل من الفساد المالي في الدائرة.	63	67.7	30	32.3
9	إحكام السيطرة على مصادر المعلومات المقدمة لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يقلل من التزوير في بيانات المكلفين	80	86.0	13	14.0
10	وجود خطة تنظيمية سليمة لإدارة ملفات المكلفين يخفض كلفة التشغيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.	89	95.7	4	4.3
11	يجب توزيع العمل بشكل جيد للتقليل من التسيب الإداري	91	97.8	2	2.2
12	حسن إختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.	88	94.6	5	5.4
13	إن تقييم أداء مدققي ضريبة الدخل و المبيعات بشكل مستمر يقلل من المحسوبيات	79	84.9	14	15.1
14	إن إيجاد قواعد وسلوك مهني لكافة مدققي ضريبة الدخل يقلل من الإختلاس .	80	86.0	13	14.0
15	إن توفير بيانات كافية عن حقوق وواجبات مدققي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تخفض من الرشوة .	86	92.5	7	7.5
16	تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات تقلل من التجاوزات الإدارية.	83	89.2	10	10.8
	الوسط الحسابي لمجموع الأسئلة		<b>85.5</b>		<b>14.5</b>

يتضح من الجدول السابق أن ردود المستجيبين على الأسئلة الموضوعة على الفرضية الأولى متفاوت حيث يتبين أن أعلى نسبة بلغت 97.8% وتشير إلى السؤال رقم(11) يجب توزيع العمل بشكل جيد للتقليل من التسيب الإداري، ويليهما سؤال رقم (10) وجود خطة تنظيمية سليمة لإدارة ملفات المكلفين يخفض كلفة التشغيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بنسبة بلغت 95.7%،

وتبين أقل الأسئلة نسبة كانت السؤال رقم (3) إن قلة عدد مدققي الضريبة له تأثير مباشر في استغلال السلطة في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات وبلغت نسبته 64.5% ، وسؤال رقم (8) اشهار الذمة المالية للعاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يقلل من الفساد المالي في الدائرة وبلغت نسبته 67.7%. وتراوحت النسب لكافة الأسئلة ما بين 64.5% و 97.8%. وعند الملاحظة يوجد أن الوسط الحسابي لمجموع الأسئلة للفرضية الأولى يساوي 85.5%. أما بخصوص الفرضية الثانية فقد تم أخذ الأسئلة الفرعية التالية كما في الجدول رقم (6):  
الفرضية الثانية : هل يمكن للرقابة المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي والاداري)؟

جدول رقم (6) الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية

الرقم	السؤال	تكرار (نعم)	الوسط الحسابي	تكرار (لا)	الوسط الحسابي
17	زيادة الوعي لدى المكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة .	77	82.8	16	17.2
18	عمل دورات توعية للمكلفين عن حقوقهم وواجباتهم يقلل من الرشوة.	85	91.4	8	8.6
19	إخطار المكلفين دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ببدء مزاوله أعمالهم	50	53.8	43	46.2
20	تقديم الإقرارات الضريبية من قبل المكلفين بالوقت المحدد.	87	93.5	6	6.5
21	تقديم مستندات وسجلات ودفاتر صحيحة لدى الدائرة .	88	94.6	5	5.4
22	سداد الضرائب المستحقة على المكلفين بالموعد المحدد .	67	72.0	26	28.0
23	إعداد الحسابات والقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية.	88	94.6	5	5.4
24	تدقيق دفاتر وسجلات الشركة بواسطة مدقق خارجي	90	96.8	3	3.2
25	إمساك دفاتر وسجلات منتظمة لدى المكلفين.	75	80.6	18	19.4
26	وجود نظام محاسبي وضريبي سليم مناسب معتمد لدى المكلفين من قبل الدائرة.	40	43.0	53	57.0
27	إن فهم ووعي المكلفين في قانون ضريبة الدخل والمبيعات يعمل على الالتزام بالقانون وعدم البحث عن الوساطة.	81	87.1	12	12.9
	<b>الوسط الحسابي لمجموع الأسئلة</b>		<b>80.9</b>		<b>19.1</b>

يتضح من خلال التمعن في الجدول رقم (6) أن الاجابات عن الأسئلة تتراوح بين نسبة 43% للسؤال رقم (26) وجود نظام محاسبي وضريبي سليم مناسب معتمد لدى المكلفين من قبل الدائرة ، ونسبة 96.8% للسؤال رقم (4) تدقيق دفاتر وسجلات الشركة بواسطة مدقق خارجي .  
وقد تساوت نسبة كل من السؤالين رقم (21) تقديم مستندات وسجلات ودفاتر صحيحة لدى الدائرة ، و رقم (23) إعداد الحسابات والقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية حيث بلغت 94.6%.

**اختبار فرضيات الدراسة:****أولاً: اختبار الفرضية الأولى :**

لا يوجد دور للرقابة المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الإداري)؟ من خلال الاطلاع والدراسة الإحصائية يتضح أن التحليل الإحصائي أثبت أن هناك دور للرقابة المباشرة كآلية موجودة بالحوكمة الضريبية على الفساد الحكومي (المالي و الإداري)، وأن النسبة تراوحت بين الأسئلة ما بين 64.5% و 97.8% ، وهذا يبين رفض الفرضية الصفرية بالنسبة للفرضية الأولى ، كما هو موضح في الجدول رقم (5) والتي تدل عليها الأسئلة من 1 إلى 16، علماً أن الوسط الحسابي لمجموع الأسئلة هو 85.5% وهي نسبة مرتفعة وبالتالي قبول الفرضية البديلة .

**ثانياً : اختبار الفرضية الثانية :**

لا يوجد دور للرقابة غير المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الإداري)؟

يلاحظ كما في الجدول رقم (6) أن التحليل الإحصائي أثبت ان هناك دور للرقابة غير المباشرة كآلية موجودة بالحوكمة الضريبية على الفساد الحكومي (المالي و الإداري)، حيث تراوحت النسبة بين 43%- 96.8%، مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة و الذي يوضحها الجدول رقم (6) وتدل عليه الأسئلة من 17 وحتى السؤال 27، بالإضافة أن الوسط الحسابي لمجموع أسئلة الدراسة هي 80.9% وهي مقبولة ومرتفعة .

**الاستنتاجات و التوصيات :****الإستنتاجات:**

يتبين من خلال مناقشة النتائج الوصول إلى

**أولاً : الاستنتاجات من الجانب النظري :**

1. الفساد الحكومي آفة العصر من حيث سوء استخدام الوظيفة العامة واستغلالها بالطرق غير الشرعية كالنزوير ونهب المال العام وغيرها والكسب غير المشروع.
2. إن أحد آليات الحوكمة الضريبية الرقابة الضريبية المباشرة والتي تركز على الأداء والربط بين الاقتصاد في الموارد والكفاءة والفاعلية في الانجاز.
3. ومن أهم ما يجب أن يكون في الرقابة الضريبية الرقابة النظامية والتي تعمل على زيادة الالتزام للقانون الضريبي دون التضارب في تطبيقه.
4. يجب تفعيل الرقابة غير المباشرة الذاتية كآلية من آليات الحوكمة الضريبية غير المباشرة كتتظيم للسجلات والتدقيق الخارجي واستخدام المكلفين للمعايير المحاسبية.

**ثانيا : الاستنتاجات من الجانب العملي :**

5. تبين أن هناك دور هام للرقابة المباشرة وغير المباشرة كآليات من آليات الحوكمة الضريبية على الفساد الحكومي بشقيه المالي والإداري.
6. أسفرت الدراسة الميدانية عن الكثير من أشكال الفساد المالي والإداري الحكومي والتي يمكن السيطرة عليها والحد منها من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة .
7. من خلال الإجراءات والتعليمات ومتابعتها تتبع قوة الرقابة الضريبية بشقيها المباشرة وغير المباشرة والذي يقلل من امكانية الفساد الحكومي والعكس بالعكس .
8. إن إشراك مدقي الحسابات الخارجيين ، والإعتماد على القوائم المالية المدققة من قبلهم ومسك حسابات المكلفين من خلالهم له أثر مهم في الرقابة الضريبية وعليه فإنها تحد من الفساد الحكومي.

**التوصيات :**

- في ضوء ما تقدم من استنتاجات في الجانبين النظري والعملي يوصي الباحثان بما يلي :
- 1- التركيز على عمل هيكل تنظيمي للرقابة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية على كافة المستويات الاستراتيجية ، والهيكلية ، والمستويات التشغيلية والمالية.
  - 2- زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية ، من خلال وسائل الاتصال الحديثة كأساليب التعليم الإلكتروني عن بعد للمكلفين المسجلين و غير المسجلين .
  - 3- العمل على تحسين الظروف المعيشية للموظفين من خلال نظام رواتب خاص بهم وربط الزيادات السنوية لهم مع معدلات التضخم .
  - 4- بيان إجراءات الفحص الضريبي للمكلفين من خلال تعليمات واضحة وسهلة .
  - 5- تسهيل وتبسيط إجراءات التسجيل والإلغاء في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من خلال عمل مراكز خدمتية للمكلفين في كافة مناطق المملكة .

## قائمة المصادر و المراجع :

- أبو عمر ، عبدالناصر محمد فؤاد ،(2010) ،"إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة و فاعلية الأداء الضريبي " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، مصر .
- الجنابي ، ريم محسن ، (2009)،" أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية " رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الاقتصاد ،جامعة بغداد، بغداد ، العراق .
- حنا ، نعيم فهيم ، (2005) ،" نحو حوكمة النظام الضريبي " ، بحث مقدم للمؤتمر السنوي العلمي الخامس – حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية و الإدارية و الاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 8-10 سبتمبر 2005 .
- زين الدين ، بروش و جابر ، دهيمي، (2012) ، " دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري"، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني لحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بجامعة محمد خضير، بسكرة ، الجزائر ، 7-6 ماي /2012 .
- سليمان ، محمود صادق (2005) ،"الفساد:الواقع والدوافع والانعكاسات السلبية "مجلة الفكر الشرطي،الشارقة:مركز بحوث الشرطة الشارقة،العدد54 .
- الشافعي ، جلال الدين ، (2003)،" الحوكمة الضريبية " مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، العدد الأول ، المجلد الخامس والعشرون ، ص ص19-47 .
- الشمري ، هاشم ،(2010)" الفساد الإداري والمالي وأثاره الاقتصادية والاجتماعية"،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الشواورة، فيصل محمد ،(2009)،" قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد - 25 العدد الثاني.
- صيام ، أحمد زكريا ،(2009)،" دور الحاكمية المصرفية في تعزيز كفاءة البنوك التجارية الأردنية "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني لكلية إدارة بيئة الأعمال الحديثة ، بالجامعة الأردنية ، عمان، الأردن 14-15 نيسان/2009 .
- الطراونة ، إبراهيم احمد ،(2010)،" دور أجهزة الرقابة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الأردن"، رسالة ماجستير ، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن .
- عبد الخالق ، أسامة علي ،(2007)،" العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات و أثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية " ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة و الضرائب – القاهرة 6/2007 .
- عبد السمیع ، محمد رضا ، (2008)،" حوكمة الإدارة الضريبية " ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثالث .
- عبد العظيم، حمدي (2005) " حوكمة الشركات و حوكمة الإدارة الضريبية بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع – الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب -2005/9 .
- عبد المنعم ، ناصر عبد الحي ، (2008)،" حوكمة الإدارة الضريبية و حتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي " ، رسالة ماجستير ، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر .
- العبيني ، مهند محمد ، ( 2012)،" أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن .

- عيد ، محمد زكي ،(2010)، " الآليات الداخلية لحوكمة الشركات "، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات ، العدد الأول ، فبراير 2010.
  - العيسوي ، حمدي خليل، (2008) ،"مدخل محاسبي مقترح لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للنظام الضريبي المصري في ضوء مبادئ حوكمة الشركات" ، أطروحة دكتوراه ، جامعة قناة السويس ، الاسماعيلية، جمهورية مصر العربية.
  - محمد، سعاد عبد الفتاح ، (2007) ، "الفساد الإداري والمالي مظاهره / سبل معالجته حالة تطبيقه في لجنة احتساب فترة الفصل السياسي للمشمولين بقرار احتساب الضرر والفصل السياسي" العراق، نشرة النزاهة ، العدد 3.
  - مدكور ، فوزي ،(2003)، إدارة الموارد البشرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر
  - Aliev, Arslan S. (2009), The Concept of the Integrated Accounting, Operational Financial Control and Tax Collection, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1581323>
  - Andreas G. Koutoupis ,( 2009), Governance to improve tax in developing emerging and transitional economics, guide to building tax corporate governance in the 21 century , center for international private enter price , Washington .
  - Huntington ,Samuel. P « Modernization and corruption », article in the book of: Political corruption: Concepts and contexts, by Arnold. J. Heidenheimer and Michael Johnston, 3rd edition, Transaction publishers, 2001, P 253.
  - Joulfaian, David(2009), Bribes and Business Tax Evasion, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=904689> .
- [www.transparency.org](http://www.transparency.org)-