

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار – اليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مدى التزام مصلحة الضرائب باليات الحوكمة للرفع من التحصيل الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية اليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر الأكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف:

د. بعاشي خالد

إعداد الطالبين:

- بحيدي محمد

- باكلية بوبكر الصديق

نوقشت علنا بتاريخ 2023/05/30 أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. بن رغدة عبد المجيد	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي اليزي	رئيسا
د. بعاشي خالد	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي اليزي	مشرفا
د. مرخوفي مولود	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي اليزي	مناقشا

الموسم الجامعي : 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار – اليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مدى التزام مصلحة الضرائب باليات الحوكمة للرفع من التحصيل الضريبي

دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية اليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر الأكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف:

إعداد الطالبين:

د. بعاشي خالد

- بحيدي محمد

- باكلية بوبكر الصديق

نوقشت علنا بتاريخ 2023/05/30 أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. بن رغدة عبد المجيد	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي ايليزي	رئيسا
د. بعاشي خالد	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي ايليزي	مشرفا
د. مرخوفي مولود	أستاذ محاضر (ب)	المركز الجامعي ايليزي	ناقشا

الموسم الجامعي : 2023/2022



إهداء

اهدي هذا البحث إلى من أوصني بهما الرحمن حسنا...

إلى بلسم روعي... رمز العطاء المستديم...

إلى من بث الله فيهما ينبوع الحنان وليس من عطفهما وحنانهما اثنان

إلى التي تنور الحياة وتحلى بوجودها والتي تسعى بكل جهدها إلى تحقيق آمنياتى ب

كل فخر واعتزاز أُمى الغالية حفظها الله

إلى المربي الفاضل الذي نسج لي طريق النجاح في حياتى

إلى الذي أحاطني بالعطف وكافح من أجل أن يراني بهذا المقام إلى أبي الغالي

محمد وبوبكر



شكرو عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على سيدنا محمد وآله وصحبه وسلم

أشكر الله عز وجل وأحمده على أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع

وأقدم بشكري الخاص للأستاذ المشرف الدكتور بعاشي خالد

على دعمه وتعاونه وتقديمه للنصائح والملاحظات والإرشادات

التي ساعدتنا على إنجاز هذا العمل على أكمل وجه

وأشكر كافة عمال مديرية الضرائب على تعاونهم

وأشكر لجنة المناقشة على قبول مناقشة هذه المذكرة

وفي الأخير أشكر كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وكل أساتذة تخصص محاسبة وجباية معمقة

وأشكر كافة الأصدقاء على دعمهم وصبرهم حتى نهاية هذا العمل

وإلى جميع من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد

المُلخَص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على الحوكمة وأثرها من الرفع من التحصيل الضريبي، وقد أجريت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب ايليزي، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتوزيع استبيان على عينة الدراسة، حيث تم توزيع 40 استبيان، معتمدين على النتائج المستخرجة من برنامج SPSS لتحليل مختلف المعلومات الشخصية وفقرات الاستبيان للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق الحوكمة في مديرية الضرائب له تأثير ايجابي في تحصيل الضرائب، مع وجود ارتباط قوي بين الحوكمة والتحصيل الضريبي.

- الكلمات المفتاحية: الحوكمة، التحصيل الضريبي ، الحوكمة الضريبية.

Summary :

The goal of this study is to determine governance and how it affects increasing tax revenue. The Ilizi Tax Directorate level was where the study was conducted. In order to accomplish the study's goals, the study sample was given 40 questionnaires, which were distributed based on the information analyzed by the SPSS program to analyze various personal data and paragraphs of the questionnaire to address the problem and sub-questions.

The study's findings demonstrated that the Tax Directorate's use of governance has a favorable effect on tax collection, with a significant positive link between governance and tax collection.

Keywords: governance, tax collection, tax governance.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الإهداء
II	شكر وعرفان
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة الاختصارات
ب- هـ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة
2	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية الحوكمة والتحصيل الضريبي
3	المطلب الأول: ماهية الحوكمة
9	المطلب الثاني: ماهية التحصيل الضريبي
15	المطلب الثالث: آليات الحوكمة والتحصيل الضريبي
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
24	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
29	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
33	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب لولاية إيليزي
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الطريقة والأساليب المتبعة في الدراسة
38	المطلب الأول: تقديم عام للمديرية الولائية لضرائب لولاية إيليزي
42	المطلب الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

44	المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات
	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
50	المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات وخصائص أفراد عينة الدراسة
56	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
59	المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة
62	خلاصة الفصل الثاني
63	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق



قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	33
2-2	مقياس ليكارت الثلاثي	45
3-2	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	46
4-2	اختبار ثبات الاستبيان بألفا كرونباخ	48
5-2	توزيع أفراد العينة حسب مستوى التعليمي	52
6-2	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	51
7-2	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	55
8-2	نتائج تحليل الإحصائي لفقرات	56
9-2	العلاقات الارتباطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع	59
10-2	نتائج اختبار T فرضيات الدراسة	60



قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	40
2	العلاقة بين الحوكمة والتحصيل الضريبي (منهج)	43
3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	51
4	توزيع أفراد العينة حسب العمر	52
5	توزيع أفراد العينة حسب مستوى التعليمي	53
6	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	54
7	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	56



قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان الملحق
1	الاستبيان
2	مخرجات برنامج SPSS



قائمة الاختصارات

قائمة المختصارات

المختصر	اسم الكامل	المعنى
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية

مقدمة

تمهيد

تواجه العديد من الدول والمؤسسات أزمت كثيرة التي جعلتها عاجزة على التطور وتنمية اقتصادها، مما أدى ذلك إلى هدر من الموارد المادية والبشرية وضعف الأداء وعدم تحقيق جودة الخدمات الضرورية لهذه المؤسسات، ولهذا تسعى إلى وضع سياسات واستراتيجيات لازمة لتساهم في تطويرها واستمراريتها.

حيث تعتبر الحوكمة الضريبية من أهم العمليات والآليات الضرورية اللازمة لتأكد من حسن سير عمل المؤسسات من خلال الاهتمام بالموارد المادية والبشرية وتفعيل أساليب المسؤولية الاجتماعية وزيادة الجودة وتطوير الأداء مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، ولضرائب أهمية بالغة في تحقيق أهداف الدولة في مختلف اتجاهاتها، كما تساهم في إنعاش الاقتصاد ودفع عجلة التنمية.

كما يعد التحصيل الضريبي آلية فعالة لتحصيل الضرائب من المكلفين وفق القوانين المعمول بها، وذلك من خلال تدعيم المديرية إطارات كفاء وذات خبرة للقيام بالعمليات بدقة وصرامة كما تخضع هذه الأخيرة إلى عقوبات وإجراءات تأديبية في حالة التهاون والإحلال بالمهام الموكلة لهم.

الإشكالية

ومن خلال ما سبق نبرز معالم الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

اليات الحوكمة ومساهمتها في الرفع من التحصيل الضريبي ؟

الأسئلة الفرعية

- هل تلتزم مديرية الضرائب لولاية ايليزي بآليات الحوكمة ؟
- هل تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب لولاية ايليزي ساهم في رفع من الإيرادات الضريبية؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات المطروحة مسبقا تم وضع فرضيات قابلة للاختبار وهي:

الفرضية الرئيسية: التزام مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة يساهم في الرفع من التحصيل الضريبي

الفرضيات الفرعية:

الفرضية 1: في إطار أداء مهامها تلتزم مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة.



الفرضية 2: تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب لولاية اليزي يساهم بدرجة عالية في من الإيرادات الضريبية.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة كونها تعالج موضوعا على قدر كبير من الأهمية على الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وفي تمويل الخزينة الوطنية، كما ان نظام الحوكمة نظام متكامل مطبق في كل الأجهزة الإدارية للدول المتقدمة، وهذا ما تنتهجه الجزائر نحو مواكبة التطور والتقدم بعيدا عن أي تلاعب يمكن أن تؤدي إلى تخفيض مستوى جودتها وتتضح أهمية الدراسة في كونها تحاول التعرف على أثر تطبيق نظام الحوكمة على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب.

أهداف الموضوع

يهدف موضوعنا الى معرفة الجانب المفاهيمي للحوكمة وكذا التحصيل الضريبي والعلاقة القائمة بينهما في اطار التحصيل الضريبي، وذلك من خلال الجانب النظري للموضوع التي تتمثل في النقاط التالية:

- تسليط الضوء على مفهوم الحوكمة وبيان أهمية تطبيق مبادئها
- التعريف بعملية التحصيل الضريبي.
- تحديد أثر تطبيق نظام الحوكمة على التحصيل الضريبي.
- التعرف على العلاقة التي تربط آليات الحوكمة والتحصيل الضريبي.
- تحديد أثر اتخاذ القرار على التحصيل الضريبي.
- تحديد أثر المساءلة على التحصيل الضريبي. التعرف على مختلف آليات حوكمة.

أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لأسباب عديدة منها:

- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحديثة والتي تسعى معظم دول العالم الى بذل الجهود من أجل توضيح مفهوم حوكمة الشركات وكيفية تطبيقها على أرض الواقع لما لها من دور كبير في محاربة الفساد المالي والإداري بالشركات من خلال مختلف آلياتها الرقابية.

- الرغبة في الاطلاع على موضوع من أهم المواضيع في تخصصي
- معرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في التحصيل الضريبي
- اثناء المكتبة الجامعية بمعلومات عميقة حول موضوع مهم جدا في هذا التخصص.

منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع تحقيق اهداف الموضوع والوصول الى نتائج المرجوة منه، استخدم المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة، وذلك باستعراض ووصف الاساس النظري للدراسة ليتم اسقاطها على المؤسسة ميدان الدراسة، ومن ثم القيام بجمع المعلومات من خلال الدراسة التطبيقية يتم جمع المعلومات وتحليلها بعد توصيفها ليستنتج من خلال المكتسبات القبلية نتائج واقعية وموضوعية.

حدود الدراسة

تكمن حدود دراسة الموضوع المدروس فيما يلي:

الحدود الموضوعية: ينقسم موضوع الدراسة إلى متغيرين:

- المتغير المستقل: الحوكمة وفيه تناولنا على وجه الخصوص مبدأ المسؤولية الاجتماعية واتخاذ القرار والمساءلة.

المتغير التابع: التحصيل الضريبي وتناولنا الغش والتهرب الضريبي.

- الحدود المكانية: تم القيام بالجانب التطبيقي من الدراسة الراهنة على مستوى مديرية الضرائب لولاية إليزي.

- الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال الفترة الممتدة من فيفري الي غاية ماي 2023

صعوبات الدراسة

لكل دراسة صعوبات وعراقيل تواجه الباحث، ويمكن حصر أهم الصعوبات التي تمت مواجهتها فيما يلي:

- غياب المراجع المتعلقة بموضوع التحصيل الضريبي.
- قلة المراجع التي تربط بين موضوعي الحوكمة والتحصيل الضريبي.

هيكل الدراسة



قصد الإمام بالجوانب الرئيسية للموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي، وكل فصل مقسم إلى مبحثين هي بدورها مقسمة إلى مطالب.

الفصل الأول: تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التأصيل النظري للحكومة والتحصيل الضريبي ودراسة اليات الحكومة والتحصيل الضريبي، أما المبحث الثاني فتم خلاله القيام بتناول الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية ودراسة أوجه الاختلاف والتشابه بينهما

الفصل الثاني: هذا الفصل خصص للدراسة الميدانية حيث تم اسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري، وضم هذا الفصل مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول، التعريف بمديرية الضرائب وهيكلها التنظيمي وظائفها ومهامها، أما في المبحث الثاني فتم دراسة عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.



الفصل الأول
الحوكمة ومدى تأثيرها على
التحصيل الضريبي في
الجزائر

تمهيد

تعتبر الحوكمة أو كما يطلق عليها في الإنجليزية (governance) من أهم المتطلبات والضروريات الحتمية التي أضحت تطبيقها أساساً في الآونة الأخيرة، لضمان تنظيم العمل في منظمات القطاع العام والخاص على كل المستويات المحلية والإقليمية والعالمية، بغرض وضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات والرقابة عليها، وتطبيق أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة فيما لتشمل هذه القواعد المتينة ليس فقط منظمات القطاع العام فحسب، بل مؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص. وتستخدم الحوكمة السبل الكفيلة بالتطبيق الفعال لها بصورة تضمن استمرار العمل، وقد أصبحت الحوكمة تحتل مكانة كبيرة ذات أهمية على مستوى العالم بالوقت الحالي، في ظل التطور الكبير الذي يشهده عصرنا الحالي في تكنولوجيا المعلومات.

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية والتي لا يمكن أن يتم تحقيقها إلا من خلال إدارة ضريبة ذات كفاءة عالية تستطيع تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية بعدالة وملائمة وشفافية، مما ينعكس إيجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، وعليه سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى التأصيل النظري لنظام الحوكمة والتحصيل الضريبي.

ومن خلال هذا الفصل تناولنا:

المبحث الأول: ماهية الحوكمة والتحصيل الضريبي

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية الحوكمة والتحصيل الضريبي

بالرغم من شيوع استخدام مصطلح حوكمة الشركات، إلا أن الكتاب والباحثين قد اختلفوا فيما بينهم حوا تحديد مفهومه، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وذلك Stakeholders وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة، وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة¹

المطلب الأول: ماهية الحوكمة (نشأتها. مفهومها. أهميتها. خصائصها وأهدافها)

ظهرت الحوكمة وتبلورت فكرتها ومبادئها عندما أصبحت إدارة المؤسسات أكثر بعدا عن الموظفين، حيث أصبحت إدارة المؤسسات أكثر ارتباطا بالعمليات الإدارية إذ تعتبر الحوكمة انعكاسا لتطورات وتغيرات حديثة داخلية وخارجية، وقد شمل مفهوم الحوكمة الجوانب السياسية والاقتصادية والثقافية وغيرها.²

أولا: نشأة الحوكمة³

أدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها، خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي إلى فصل الملكية عن التسيير، وأول جذور الحوكمة تعود إلى Berls و Means في سنة 1932 للذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة فيكتاها الشركات الحديثة والملكية الخاصة"، وتأتي أليات حوكمة المؤسسات لسد فجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة، من جراء الممارسات التي يمكن أن تضر بالمؤسسة⁴. كما شهد العقد الأخير من القرن الماضي البدايات الحقيقية للحديث عن الحوكمة، وذلك بعد تفجير الكثير من القضايا التي ظهرت فيها التجاوزات الإدارية والمالية، كشفت هذه الأزمات والانهيئات عن أنماط من الفساد المالي والإداري جعل الحديث عن العولمة يحظى بأهمية خاصة، ومن القضايا الكبر التي طفت على سطح في تلك الفترة وشكلت بدايات وإرهاصات الحوكمة في

¹ أبوالعطانرمن، حوكمت الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2008م، ص 18-23

² العيد صالحى مرجع السابق ص 89

³ Pierre beltrame, la fiscalité en France, hachette supérieur Sémé édition, 1997.p87

⁴ محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة -

دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 3

مفهومها الحالي وما عرف في حينه بأزمة بنك التجارة والاعتماد الدولي، حيث شكل انهيار هذا البنك صدمة عنيفة للأوساط المالية والمصرفية لما مثله هذا الانهيار من أزمة ثقة ومصداقية كانت تعصف بذلك البنك.⁵

ثانياً: مفهوم الحوكمة

للحوكمة مفهومان لغة وإصطلاحاً نذكر منها:

الحوكمة لغة: يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية،⁶ ومهاراته في قيادتها وسط الأمواج والأعاصير، وما يمتلكه من قيم أخلاقية وسلوكيات نزهة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب والمحافظة على الأمانات وإيصالها لأصحابها، فإذا وصلت إلى بر الأمان أطلق على الربان، Good Govermer، إلا أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماماً على كلمة Good Govermer فبالرجوع إلى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ "حكم" نجد أن العرب تقول حكمت وأحكمت وحكمي بمعنى منعت وردت، ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم لأنه يمنع الظالم من الظلم.⁷

الحوكمة اصطلاحاً: هو نظام بموجبه يتم إخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة، وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.⁸ كما عرفت بأنها حالة وعملية واتجاه وتيار كما أنها في الوقت نفسه نظام صناعة وحماية، وتفعيل لنظام الحوكمة يضبط الاتجاه ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسة.

وعرّف ويليامصن حوكمة الشركات بعنها مجموعة الترتيبات التي تستهدف إحداث توافق بين مصالح المديرين والمساهمين.⁹

⁵ عبد المجيد الصلاحي، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، المؤتمر الثاني بعنوان: الخدمات المالية الإسلامية - طرابلس، ليبيا، 2010، ص 8

⁶Xavier Vandendriessch, **Finances Publiques**, Edition Fa compo, France, 2008.p46

⁷ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الطبعة - 1، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008، ص 16.

⁸ محي الدين شعبان توق، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة، الطبعة - 1، دار الشروق، عمان، الأردن، ص 25

⁹ William son , " **Corporate Governance** " Yale Law Journal, 1984.p21

وفي هذا الاتجاه عرفها أيضا حماد على أنها الإجراءات التي تستخدم من قبل أصحاب المصلحة في المنظمة كالمساهمين وغيرهم، وذلك من أجل الإشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة¹⁰

كما عرفها الخواجة بأنها مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلت إدارتها والمساهمين فيها وغيرهم من الأطراف المعنية وأصحاب المصلحة كلف بموقعة الإداري أو التمويلي أو لتنفيذي¹¹.

وعرفها دلي لحوكمة الشركات في مصر، 2006م على أنه مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفض لحماية وتوازن بين مصالح مديري الشركات والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخر بالمرتبطة بها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بأن الحوكمة هي:

✚ مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المنشآت، وتخفيض المخاطر.

✚ تنظيم للعلاقات بين مجلت الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

✚ التأكيد على أن المنشآت يجب أن تدار لحماية مصالح المساهمين.

✚ مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المنشأة مثل مجلتا لإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

ثالثاً: أهمية الحوكمة وخصائصها

تناولنا في هذا الجزء من البحث أهمية الحوكمة وخصائصها.

1. أهمية الحوكمة

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

1.1 أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

¹⁰ حماد، طارق عبد العال، حوكمت الشركات (المفاهيم، المبادئ والتجارب)، 2005م ص 47.

¹¹ الخواجة، - علا، مفهوم حوكمة الشركات . جامعة القاهرة، مركز دراسات بحوث الدول النامية، ورقة عمل مقدمة لمستمر الحكم الرشيد

والتنمية، 2003م ص 51-54

ويمكن تلخيص أهمية الحوكمة للمساهمين بما يلي:

- الإفصاح الكامل عدن أداء المنشأة والوضع المالي والقدرات المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المنشآت.
- تساعد في ضمان الحق وقل كفا لمساهمين مثل حق التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء المنشأة في المستقبل.

2.1 أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

- ❖ تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن مدن خلاله تحديد أهداف المنشأة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف المنشأة التي تراعي مصلحة المساهمين.
- ❖ تحظى المنشآت التي تطبق الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن قواعد الحوكمة تضمن حماية حقوقهم.
- ❖ تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للمنشأة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المنشأة ومجلس الإدارة والمساهمين.
- ❖ تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسيعية، فإذا كانت المنشآت لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي ومن ثم زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

2. خصائص الحوكمة:

يمكن حصر خصائص الحوكمة فيما يلي:¹²

- الانضباط: يمكن أن يتحقق من خلال وجود بياننا توضحه، وحافز للإدارة نحو تحقيق أهدافها في زيادة إيراداتها، والتزام كل فرد بالمؤسسة بالأعمال الموكلة إليه، وتقدير سليم لحجم وإيراداتها ونفقاتها.

¹² العشماوي محمد عبدالفتاح، الحوكمة والإصلاح المالي والإداري، آليات الحوكمة الخزانة العامة، الطبعة 1، دار

الرباط، المغرب، 2009، ص 17

المسؤولية: تحديد المهام والمسؤوليات بوضوح لجميع العاملين ويمكن تحقيق ذلك في:

✓ وجود لجنة تراجع التقارير.

✓ قدرة الإدارة على مراجعة الفعالية.

✓ الاجتماعات الكاملة والدورية للإدارة.

المساءلة: تركز على المسؤولية على القيادات ومتخذي القرارات والمستفيدين والمجتمع وكل من يهمها الأمر، أي أن المؤسسة تلتزم بالتوقيت المناسب وبالذقة في عملية الإفصاح عن جميعاً لمعلومات الهامة المتعلقة بالمركز المالي وبأداء المؤسسة حتى تمكن الجميع من الوصول إليها يمكن أن يتحقق من خلال¹³:

● شفافية وعدالة التعامل من قبل موظفي المؤسسة.

● التحقيق في إساءة أي دائرة أم قسماً وموظف لعمل هو وضعاً وليات لم عاقبة هؤلاء الموظفين.

● ممارسة العمل بعناية والبعد عن تحقيق المصالح الشخصية والتصرف بشكل راد عل كل من يخالف القوانين والأنظمة.

العدالة: تركز على توفير الفرص للجميع بشكاً متساوي من خلال المعاملة العادلة للجميع، والمشاركة في اتخاذ القرارات من قبل الموظفين في المؤسسة.¹⁴

الشفافية: تعرف الشفافية بأنها توفير المناخ المناسب في الدولة (الأطر المؤسسية والتشريعية) الذي يتيح المعلومات لكافة الأطراف.¹⁵

وتعتبر الحكومة والمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة المصدر الأساسي لهذه المعلومات وحتى تعتبر المعلومات شفافة لابد من ان تكون¹⁶:

¹³ الخضير محسن أحمد، مرجع سابق، ص 20

¹⁴ حمد مصطفى سليمان، حوكت الشركات، مرجع سابق، ص 16.

¹⁵ هاني توفيق، الشفافية والمساءلة رفاية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 12، جانفي 2005، ص 12

¹⁶ جون سوليفان، الحكم الديموقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن،

2004، ص 21.26

- متاحة لجميع المواطنين.

- ذات صلة بالموضوع..

الاستقلالية: ترتبط بالاستقلالية في إطار حوكمة الشركات بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة، فلا بد من

عدم تداخلا لاختصاص كل حسب ما هو محدد لها في نظام الشركة.

المسؤولية الاجتماعية: تعنى النظر إلى المؤسسة باعتبارها المواطن الجيد، من خلال رفع الوعي الاجتماعي بمستوى

عال يمن السلوك المثل يوالقيم للعاملين فيها.

رابعاً: أهداف الحوكمة:

تهدف الحوكمة إلى تحقيق العديد من الأهداف لعلمن أهمها الأهداف التالية:¹⁷

❖ العدالة والشفافية وحقا لمساءلة بما يمكنك لذي مصلحة مراجعة الإدارة.

❖ حماية حقوق جميع المساهمين بصفة عامة لتعظيم عائداتهم.

❖ مراعاة مصالح المجتمع والعاملين.

❖ الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة.

❖ زيادة الثقة في الاقتصاد القومي للبلد وتعميق دور سوق المال.

❖ تدعيم عنصر الثقافة في كافة المعاملات وعمليات المؤسسة.

❖ تدعيم عناصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات المؤسسة.

❖ إيجاد الهيكل الذي يتحدد من خلالها أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها للأهداف ومناخها للأداء.

❖ المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة للأداء.

المطلب الثاني: ماهية التحصيل الضريبي

لقد اهتمت الدولة الجزائرية كثيراً بعملية التحصيل، وبظهور ذلك من خلال الهيئات المختلفة الخاصة بتحصيل

الضرائب المنتشرة على التراب الوطني، وإظهار أهمية التحصيل الضريبي سوف نتطرق له بالدراسة والتحليل من خلال هذا

¹⁷ إيمان فتحي أحمد مصطفى، دور المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات، الطبعة 1،

مكتبة المجتمع العربي، مصر، 2011، ص 36

المطلب حيث سنوضح مفهوم التحصيل الضريبي وما هي طرق التحصيل والهيئات المكلفة بذلك، بالإضافة إلى قواعد وضمانات التحصيل ومجالات تطبيقها، فضال عن معرفة ما هي الإجراءات العامة للتحصيل؟ وما معنى التحصيل بالقوة؟

أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي

لقد اهتم الكثير من الباحثين في علم المالية بعمل التحصيل الضريبي لما لها من أهمية، مما دفعهم إلى دراستها والاهتمام بها وقد أعطى بعض الباحثين تعاريف للتحصيل الضريبي، أهمها¹⁸:

• عرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، هو نقل مبالغها من المكلف بها إلى خزينة الدولة دون تعسف في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة¹⁹

• كما يعرف التحصيل الضريبي بأنه المرحلة الأخيرة حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة وفق الأصول والقواعد المقررة قانونياً، حيث يترك لدوائر التالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب.²⁰

ويرى كاتب آخر بأنه "مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".²¹

ومن خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص أن التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والتي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى خزينة الدولة، دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، وهذا حتى تتجنب الكثير من عمليات الغش والتهرب الضريبي.

ثانياً: طرق التحصيل الضريبي

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار²²، وهنا يجب على الإدارة الجبائية أن تراعي أن

¹⁸ زينب حسين عوض الله مبادئ المالية العامة. بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، لبنان، 1999.

¹⁹ منصور مبال يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1999، ص 11

²⁰ بوغاس كريمة، تاكليت حمودة، مذكرة مراقبة ومتابعة عملية التحصيل الضريبي، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002، ص 60.

²¹ الزين، صلاح الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000م، ص 42

²² سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة الميزانية العامة، مرجع سابق، ص 199.

الضريبة يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف²³، وعموما هناك عدة طرق للحصول على الجباية من أجل الحصول حقوقها الضريبية.

1. طريقة الدفع المباشر

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في (أجلها القانونية دون مطالبة الإدارة له بأدائها)²⁴، حيث يقوم بملاً التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور²⁵. وقد يتم الدفع المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلمصق طوابع الدفعة.

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات الحصول بالضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية الحصول إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على انتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة

2. طريقة الأقساط المقدمة:

في هذه الحالة يكون للمكلف من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، فيقوم بتوريد المبالغ الضريبية في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، بحيث تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة²⁶.

ويمتاز هذا الأسلوب في كونه يخفف من وقع الضريبة على المكلف ويجعل أداؤها سهلا وميسورا بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة²⁷

3. طريقة الحجز من المنبع:

²³ عادل العلي، 2009، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، ص 175.

²⁴ محمد عباس محرز، د. ت، اقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، ط 3، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 259.

²⁵ حامد عبد المجيد دراز، المرسوم السيد حجازي، 2004، المالية العامة، الاسكندرية، بدون دار النشر، ص 107.

²⁶ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 108.

²⁷ حميد بوزيدة، حياة المؤسسات، مرجع سابق، ص 37.

حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة²⁸، فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح دون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب²⁹.

ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، ضف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف ال يتقاضى أجرا نظير ذلك³⁰

4. طريقة إصدار سند للتحصيل³¹

تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع فيأجل معينة. ويتميز هذا الأسلوب بأنه مكلف بالنسبة للإدارة الجبائية على اعتبار أنه ال يحترم قاعدة الاقتصاد في النفقة على اعتبار أن هذه الأخيرة هي من يتولى عملية الحساب والتصفية وكذا إعداد تلك الجداول وإرسالها إلى المكلفين بالضريبة لذلك عادة ما تفرض الإدارة الجبائية رسوم إضافية وكذا عقوبات جبائية في حالة اعتماد هذه الطريقة في التحصيل.

5-طريقة الورد:

الورد هو ذلك القرار الإداري الذي تقوم الإدارة الضريبية بإصداره، وذلك لتحصيل قيمة الدين الضريبي وعلى هذا الأساس فإن هذا القرار عادة ما يصدر بصدد تحصيل قيمة الضرائب المباشرة، بحيث يشمل القرار على تحديد قيمة الضريبة المفروضة وعلى أوعية معينة وذلك بعد القيام بإجراءات الربط وفحص ملفات المكلفين إلى غير ذلك من إجراءات الربط وهنا يتحدد الدين المفروض على كل ممول طبقاً لحالته وبعد فحص أوراقه يبلغ الممول بذلك حتي يقوم بالسداد، عادة ما تستخدم هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على أرباح المهن الحرة والإيراد العام وضرائب الشركات وأيضا الضرائب العقارية. وتتطلب هذه الطريقة درجة عالية من الكفاءة لموظفي الإدارة الضريبية حتي يتمكنوا من الفحص الدقيق لملفات المكلفين وحتى تحدد قيمة الضريبة تحديدا عادلا ودقيقا .

²⁸ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 176.

²⁹ حامد عبد المجيد دراز، المرسوم السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، ص 110.

³⁰ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 37.

³¹ خصاونة محمد المالية العامة النظرية والتطبيق، الطبعة 15. دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن 2014

6- طريقة الطوابيع:

تعتبر الطوابيع إحدى طرق الضرائب غير المباشرة فعلى سبيل المثال نجد أن ضريبة المركبات الخاصة بالسيارات في فرنسا مثل: التاكسي تفرض عليه ضرائب سنوياً لتحديد قيمتها حسب السعة اللترية للمحرك ونوع السيارة وعدد الأحصنة إلى غير ذلك، وهنا يشتري كل ممول الطابع الذي يتطابق في حالة سيارته ويلصقها عليها.

ثالثاً: الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي وقواعدها

للقيام بالتحصيل الضريبي قامت الدولة بتكليف هيئات متنوعة تقوم بالعملية لتحصيل الضريبة:

1. الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي:³²

قامت الدولة بإنشاء هيئات تابعة لوزارة المالية متخصصة في تحصيل الضريبة، بحيث يقوم المكلف بدفع دين الضريبة دون وجود أي وسيط بينه وبين الدولة، في الجزائر المكلفة بتحصيل الضريبة تتمثل في القباضات المختلفة المنتشرة عبر مختلف الولايات الجزائرية.

1.1 تعريف القباضة وأنواعها: يمكن تعريف القباضة بأنها الخلية الأساسية لتحصيل الضرائب والتسيير المالي للبلديات حيث تقوم بتحصيل كل الرسوم والضرائب لصالح الميزانية العامة للدولة والبلديات التي تقع تحت قطاعها الإقليمي، إذا تعتبر المحاسب الثانوي للخبزينة العمومية.³³

أنواع من القباضات تتمثل فيما يلي:

- قباضة الضرائب.
- قباضة الضرائب ما بين البلديات.
- قباضة الضرائب للقطاع الصحي.

2.1. قواعد التحصيل الضريبي

لعملية التحصيل عدة قواعد و ضمانات وضعها المشرع، وهذا من أجل حماية حقوق الدولة ومحاربة كل أنواع الغش والتهرب الضريبي، وكذا حماية دافع الضريبة وصياغة حقوقه، ويمكن تقسيم هذه القواعد وال ضمانات إلى قسمين رئيسيين هما:³⁴

³² خديجة الأعسر اقتصاديات المالية العامة. بدون طبعة دار الكتب المصرية، جامعة القاهرة، مصر 2016. ص 56

³³ حامد عبد المجيد دراز مرجع سابق ص 120

قواعد وضمانات من أجل حماية المكلف.

قواعد وضمانات من أجل حماية الدولة .

2.1 قواعد وضمانات من أجل حماية المكلف:

حفاظا لحقوق المكلف نظم المشرع قواعد التحصيل وعلى رأسها عدم تحصيل الضريبة إلا بعد تحقق الواقعة المنشئة لها مع تحديد مواعيد التحصيل مسبقا، كما يحق للمكلف إبداء ملاحظته على تقدير إدارة الضرائب والطعن في تقديراتها، إذ يتم الاتفاق حول ذلك التقدير سواء لدى مصلحة الطعون أو بعد ذلك لدى القضاء.³⁵

2.2 قواعد وضمانات من أجل حماية حقوق الدولة³⁶

قاعدة الدفع أولا ثم الاعتراض: بحيث على المكلف دفع الضريبة أولا ثم بعد ذلك له في الاعتراض في صحة فرضها، وإذا تبين فعال وجود خطأ أو إجحاف في حقه فبإمكانه استرجاع جزء أو كل ما تم دفعه من قبل .

عدم المقاصة في دين الضريبة: بحيث لا يحق للمكلف أن يطالب الجهة المختصة بالتحصيل بالوفاء بدين الضريبة عن طريق المقاصة من حق له يذمه الدولة أي أن الجهة المختصة تستوفي الضريبة كاملة، وللمكلف مطالبة الدولة بحقه، ومميزات هذه القاعدة أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف قد يكون موضوع نزاع.

امتياز دين الضريبة: يعتبر المشرع أن دين الضريبة ممتاز على جميع ديون المكلف بحيث يحق للدولة تحصيل الضريبة قبل أي دين آخر.

متابعة الممتنع عن دفع الضريبة: ينص التشريع الضريبي على إجراءات متابعة المكلف الممتنع عن دفع الضريبة، وقد يتم ذلك أمام القضاء، ومن بين تلك الإجراءات نجد إلغاء الحجز على ممتلكات المكلف وطرحها في المراء العلني، بإضافة إلى العقوبات الجبائية والمتدنية المسطرة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية.

رابعا: ضمانات تحصيل الضريبة

³⁴ خالد علي عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية annd، مختلف الدول

العربية، تموز 2001 ص 12

³⁵ حميد بوزيدة جباية مؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 56-58

³⁶ عمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية، بدون طبعة، العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 48-50

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء واجب الأداء من طرف المكلفين بالضريبة، ومن بين تلك الضمانات نجد:

دين الخزينة له حق الامتياز:³⁷

ومعنى ذلك أن دين الخزينة يستوفي وتكون له الأولوية في الأداء قبل الديون الأخرى، حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحويل³⁸، ففي حالة إفلاس شركة ما وكانت على عاتقها ديون جبائية، فإنه لا بد من قضاء ديون الخزينة أولاً ثم تلحق الديون الأخرى.

دين الخزينة محمول لا مطلوب:

إن الضريبة المستحقة على المكلفين بها تخضع لقاعدة "دين الضريبة محمول المطلوب"، ومعنى ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لتأديتها وليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفع حقوقها اتجاهها، إذ يتوجب على المكلفين ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فقط إنما أيضاً حملها إلى إدارة الضرائب أيضاً من تلقاء أنفسهم دون أن تطاوا لهم بذلك، كما يتعين وفقاً لهذه القاعدة أن يقوم ورثة المتوفي بدفع الديون الجبائية التي كانت على عاتق الهالك من أمواله التي خلفها وراءه.³⁹

المضايقات الإدارية:

حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إدارياً وذلك إذا تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها، حيث تستطيع إدارة الضرائب إصدار أمر بالحجز الإداري على أموال المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة⁴⁰، كما قد تلجأ هذه الأخيرة إلى تجميد حسابات المكلف لدى المصارف والبنوك أو الحجز عند الموثق في حالة البيع أو حتى غلق محالته التجارية والمهنية لمدة معينة من أجل الضغط عليه وإكراهه على سداد ديونه الجبائية المستحقة، كما قد يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كضمانات لحماية تحصيل حقوق الدولة.⁴¹

قاعدة الدفع ثم الاسترداد:

³⁷ خالد الخطيب، أحمد شامية أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005 ص 29

³⁸ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص 212.

³⁹ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 177.

⁴⁰ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص 212.

⁴¹ حميد بوزيدة، حماية المؤسسات، مرجع سابق، ص 38.

إن الضريبة تخضع لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة، فتقديم المكلف لشكوى أو تظلم لا يوقف دفعها ولا يؤثر على التزاماته بالدفع.⁴²

المطلب الثالث: اليات الحوكمة والتحصيل الضريبي

أصبحت مسألة الحوكمة الضريبية تتصدر اهتمامات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ويظهر ذلك الاهتمام في السياسات الإصلاحية المتعددة والمختلفة التي اتبعتها تلك الدول حيث تهدف تلك السياسات إلى محاولة حل المشكلات التي تعاني منها الإدارات الضريبية والتي تؤثر بشكل بالغ في فعاليتها وكفاءتها في أداء مهامها.

أولاً: نشأة الحوكمة الضريبية

أدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها خصوصاً في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي، إلى فصل الملكية عن التسيير، وأول جذور الحوكمة تعود إلى بيرل ومين means and Berls اللذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك عام 1932 م.⁴³ وفي سنة 1976 عمل كل من جونسون ميكليغ Mecklings and Jensen على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من فصل الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.

ثانياً: مفهوم الحوكمة الضريبية:

لقد عرفت الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة ككل، من خلال تحديد واضح لدور الأطراف ذوي العلاقة وطبيعة العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما، والتي ينبغي لكل طرف أداؤها طوعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها.⁴⁴

⁴² عادل العلي. نفس المرجع. ص 120-89

⁴³ حمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في تفعيل الرقابة الحيائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص 03

⁴⁴ جهمان كامل محمد شليلي، حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات بالتطبيق على مركز كبار الممولين، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة في الاقتصاد، جامعة عين شمس، مصر، 14 ص، 2012

كما عرفت الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة القواعد والإجراءات والضوابط الداخلية للإدارة الضريبية التي توفر الكفاءة والفعالية في العمل الضريبي.⁴⁵

وأيضا عرفها Groult Sandrine بأنها تعني الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والثقافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور.

وتعرف الحوكمة الضريبية وفقا للشؤون الاقتصادية، والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها: " تلك القواعد والأنظمة والإجراءات، التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها".⁴⁶

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن الحوكمة الضريبية هي مجموعة الإجراءات والقواعد والأليات التي تساهم في تحسين أداء الإدارة الضريبية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية وعلى رأسها الزيادة في الحصيلة الجبائية، بطريقة تكفل حق المواطنين في المشاركة في اتخاذ القرارات وخلق مناخ من الثقافة والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية

ثالثا: أهمية وأهداف الحوكمة الضريبية

تطرقنا في هذا الجزء الى اهمية الحوكمة الضريبية واهدافها

1. أهمية الحوكمة الضريبية:

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية وسيتم طرحها على النحو التالي:

1.1 من ناحية الممول

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بالفوائد، أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطتها، بل أنها تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، وإلى أنها تحافظ على حقوق الممول مع أنها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، كما يؤدي بالمول إلى القوة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة، وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونيا.

⁴⁵ مجدى نبيل محمود شرعي، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح الوطني، فلسطين، 2007، ص 41.

⁴⁶ فايزة بوخلف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة مستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 17

2.1 من ناحية الإدارة الضريبية⁴⁷

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليها بفوائد كثيرة، أهمها الإقلال من المنازعات والخلافات، وإمكانية الانصراف نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام، كما أنها تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية فضلاً عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي، مما يساعد أعضائه تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة، تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين.⁴⁸

ومن جهة نظر أخرى تتجلى أهمية الحوكمة الضريبية في العديد من المزايا نذكر منها:

- منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي، تسهيل العمل في الدائرة الضريبية، منع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.⁴⁹

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم سماح بوجوده واستمراره أو عودته مرة أخرى.

- تحقيق السلامة والصحة، وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ والقصور.

- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنح مثل هذه الأخطاء.

- كما أن الحوكمة الضريبية تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون أهداف 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 الدوائر الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانوناً.⁵⁰

2. أهداف الحوكمة الضريبية

⁴⁷ يد حجازي المرسي مبادئ الاقتصاد العام الضرائب والموازنة العامة. الكتاب الثاني، الدار الجامعية.

الاسكندرية، مصر، 2000. ص 24-26

⁴⁸ يوسف حسن عثمان جعفر. دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، أطروحة

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص 51

⁴⁹ الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة

والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 57

⁵⁰ عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات وحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005، ص 09

يؤدي التطبيق الشامل للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف

الضريبية مما يحقق عدد من الأهداف التي تخدم الأطراف ومن أهمها:⁵¹

- ✚ تحقيق رفع كفاءة المؤسسات مع وضع أنظمة فعالة للأداء.
- ✚ وضع انظمه رقابية كفيلة باكتشاف وتصحيح الانحرافات.
- ✚ تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات الغير قانونية
- ✚ إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف؛
- ✚ رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدي المكلفين بدفع الضريبة؛
- ✚ تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للقرارات والبيانات؛
- ✚ التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة للمكلفين؛⁵²
- ✚ تحديث الدائرة الضريبية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم

✚ إن حصر المجتمع الضريبي يؤدي إلى منع التهرب الضريبي، ويقلص التنازعات الضريبية إلى أدنى درجة ممكنة.⁵³

رابعاً: آليات الحوكمة وأطرافها ومبادئها

قمنا في هذا الجزء الي القيام بالتطرق الى آليات الحوكمة ومختلف اطرافهاومبادئها كما يلي:

1. آليات الحوكمة:

تكمن آليات حوكمة على أنشطة وفعاليات المؤسسة واتخاذ الإجراءات الأزمة لتحقيق أهداف المؤسسة ولهذا يجب ذكر بعض من الآليات وهي كالآتي:⁵⁴

⁵¹ عبد الناصر محمد فؤاد أبو عمر، إطار مقترح أدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفعالية الأداء الضريبي، مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بنها، القاهرة، 2010، ص 19.

⁵² مهند محمد وآخرون، مرجع سابق، 137

⁵³ ناصر عبد العلي عبد المنعم، حوكمة الإدارة الضريبية حتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي، مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قناة السويس، مصر، 2008، ص 49.

1.1 آليات الداخلية للحوكمة

✚ مجلس الإدارة: يذكر كل من Harianto & Singh أن الناشطين في مجال حوكمة والباحثين والممارسين يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء استعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية المؤسسة ويقدم حوافز مناسبة لها ويراقب سلوكها ويقوم أدائه.

✚ ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين وهذه اللجان هي:⁵⁴

✚ * لجنة التدقيق: وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع القوانين والتعليمات ومن بين المهام التي تقع على لجنة التدقيق من بينها:

✚ فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.

✚ فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على معلومات من المدققين الخارجيين بخصوص ذلك، إذا أنهم مطالبون بفحص كفاءة المدققين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية.

✚ مراجعة نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي.

✚ مراجعة مستويات الأخطاء واستجابة الإدارة لملاحظات ومقترحات المدقق الخارجي والحصول على تفسيرات من المدقق والإدارة في حالة عدم تسوية أخطاء معينة.

✚ مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.

لجنة المكافآت: تشكل لجنة المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة.

⁵⁴ خلف الله بن يوسف زيتوني كمال دور اليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية مجلة جديد الاقتصاد المركز الجامعي افلو الجزائر 1 جامعة محمد بوضياف مسيلة المجلد 1/ العدد: 2019 تاريخ النشر 2019/12/31 ص 185-216

⁵⁵ احمد فريد مصطفى الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر و

التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1989. ص 120

التدقيق الداخلي: يعتبر أحد أطراف التي تتمتع بدور بارز عند تطبيق آليات حوكمة على الرغم من أن مكانته الوظيفية وطبيعة الخدمات التي يقدمها، قد تحد من قدرته على أداء الدور المطلوب منه، إذا توفرت له الاستقلالية والحماية الكافية والتزام بأداء المهني.

2.1 آليات الخارجية للحوكمة⁵⁶

منافسة سوق المنتجات (سوق المنتجات / خدمات) سوق العمل الإداري: تعد احد آليات الحوكمة المهمة ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido) وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، إنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس الحقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس

الاندماجات والاكْتساب: تعد من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكْتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال.

التدقيق الخارجي: يؤدي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط، مع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وتكمن ومسؤولياته في الإشراف، التبصر والحكمة.

التشريع والقوانين: تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة مثل فرض قانون Sarbanes- OXI Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية.

2. أطراف الحوكمة الضريبية

إن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف لتشكيل المنظومة الضريبية التي تتكون من⁵⁷:

التشريع الضريبي: عبارة عن كافة القوانين والتعليمات والأنظمة التي تسبب لفرض الضريبة

وحصرها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها

⁵⁶ احمد فريد مصطفى، مرجع سبق ذكره.

⁵⁷ حديدي آدم، حمودة أم الخير، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، 2019، ص 209.

• الإدارة الضريبية: تشكيل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتنفيذ قواعد التشريع الضريبي والتحقق من سلامة تطبيق حماية لحقوق الدولة والمكلفين بالضريبة⁵⁸، بالإضافة إلى اقتراح تعديلات في التشريع الضريبي فهي بذلك تؤدي دورا هاما في خلق بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع، قصد تحسين كفاءة وفعالية النظام الضريبي.

إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصورا ال تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، فنجاح تنفيذ

السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الضريبية⁵⁹.

• المجتمع الضريبي: هو كل شخص تتوفر فيه شروط التكليف الجبائي سواء كان شخصا ؛ طبيعيا أو معنويا، فالمجتمع الضريبي هم الأشخاص الذين تستوجب عليهم الضريبة التي أقرها المشرع الجبائي وكلف الإدارة بعملية تسيير الضريبة.

• المحاسبون القانونيين: هو المحاسب الخارجي الذي تكوم مهنته هدفها إعطاء الرأي في عدالة القوائم المالية، وتشمل مهنته التعامل مع حسابات المؤسسات بجميع أنواعها من كافة كل ما يخص تمويلها ومراقبة تكاليفها وأوجه الصرف وموارد التحصيل ودراسات جدوى المشروعات، والمحاسب القانوني يمكنه التعامل مع الغير باسم المؤسسات متى كان له توكيل بذلك منها الضرائب والتأمينات الاجتماعية والبنوك وغيرها من الجهات التي تتعامل مع المؤسسات أو تراقب أعمالها.

3. مبادئ الحوكمة الضريبية

من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة ما يلي:

1.3 وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية: يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبة بأن يعمل رفع مستوى الشفافية، كفاءة الأسواق المالية، أن تتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، منح السلطة والموارد للسلطات الاشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية⁶⁰.

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

⁵⁸ سراح محمد خالط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، المجلد الثالث، العدد 15، جامعة الزاوية، ليبيا، 2013، ص 106.
⁵⁹ هيثم علي محمد، علاقة الزدواج الضريبي بالاستثمارين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي بحث تطبيقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، 2020، ص 291.

⁶⁰ مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، عالم عبد الله، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 04

- ينبغي وضع إطار حوكمة في الإدارة الضريبية، تهدف أن يكون ذا تأثير على القرار الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.⁶¹

- ينبغي أن يكون لدى الجهات الاشرافية، التنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، أي أن يعهد بالمسؤوليات التنظيمية إلى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، وتخضع للمراجعة القضائية.⁶²

2.3 الإفصاح والشفافية: إن الشفافية الجبائية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين، الأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدره في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، بحيث تهدف الشفافية والإفصاح عموما إلى جعل الأمر واضحا وشفافا.⁶³

ولا يخفى على أحد أهمية الإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية، ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنويا.

3.3 المشاركة الجماعية: يقوم هذا المبدأ على أن يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية، وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة، أي أنكل فرد يكون مسؤولا عن أفعاله.⁶⁴ فالمشاركة الجماعية هي مشاركة الإدارة وعمال، وموظفي المؤسسة وجمعيات المجتمع المدني في رسم السياسات، ووضع القرار من خلال تبادل الرأي مع الآخرين، والوقوف على كل الاقتراحات والتوصيات، وتعتمد على قيم المساواة والاحترام والعطاء الذي يستند عليه التكامل، حيث يقدم كل طرف إمكانيات بشرية، مادية وفنية لتحقيق الأهداف المشتركة لزيادة التنمية في جميع الميادين.

4.3 المساءلة المتكافئة: إن توفر أنظمة للمساءلة وعلى وفق المسؤوليات، والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطنة المالية، تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين، والحد

⁶¹ كنزة براهمة، مرجع سابق، ص 20

⁶² عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 25

⁶³ فايزة بوخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 25

⁶⁴ يونس جعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 25

من الفساد المالي والإداري. ويظل تعزيز المساءلة من خلال الرقابة نشاطاً أساسياً لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بمراقبة الرقابة على امتثال الكيانات المراجعة للقواعد والأنظمة⁶⁵.

5.3 دور مجلس الإدارة: ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدراك المبادئ التنفيذية للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الجمعية وأصحاب المصالح، وتعتبر عملية وضع السياسات والإشراف على النظم المختلفة (الرقابة، الحوكمة...) أحد مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يجب وضع معايير الأداء لقياس سلوك مجلس الإدارة⁶⁶.

6.3 دور أصحاب المصالح: يجب أن يأخذ إطار حوكمة المؤسسات بعين الاعتبار حقوق المؤسسات بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح، التي وضعت بقانون أو اتفاقية، وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين المؤسسات وأصحاب المصالح، وذلك لتحديد الثروة وتنميتها والمحافظة على ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي تنص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت، وأن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء⁶⁷. وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح يحميها القانون⁶⁸.

- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.

- توفير المعلومات ذات صلة بالقدر المناسب لها بأسلوب دوري ومنظم وفي التوقيت المناسب.

- السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة، لتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.

- يجب أن يسمح إطار الحوكمة في الإدارة الضريبية بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء⁶⁹.

⁶⁵ مولود مليكاوي، مرجع سابق، 147

⁶⁶ يونس جعادي، مرجع سابق، ص 32

⁶⁷ حمد البشير بن عمر، مرجع سابق، ص 30

⁶⁸ ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 22

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

إن البحوث العالمية وباختلاف تخصصاتها، تراكمية تعتمد على ما قد تطرق فيه السابقون من تحليل وتفسير للمعرفة العلمية، وعلى هذا وجب علينا في هذه الدراسة التطرق للدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بصفة مشابهة أو مطابقة من حيث العنوان أو أحد العناصر فيه، ومناقشة ما توصلنا إليه بناء على الدراسات السابقة وهذا هو الهدف الأساسي لعرض هذه الدراسات من خلال المطالب التالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

تعتبر الدراسات المحلية السابقة عن الموضوع رهن الدراسة بصفة مشابهة في أحد المتغيرين أو مطابقة لتشمل المتغيرين معا (الحوكمة والتحصيل الضريبي) التي أجريت في ميدان محلي تتجانس فيه عينة الدراسة في بعض الخصائص التي سنتطرق إليها في موضوعنا. أما الدراسات العربية فقد تم استغلالها في موضوع دراستنا قصد الإثراء المعرفي الذي سنناقش به معطيات دراستنا لاحقاً وستقدم الإضافة وتفتح آفاق تطلعات ودراسات في نفس الموضوع من زاوية أخرى

دراسات حول الحوكمة والتحصيل الضريبي

1-دراسة ل:اياد وليد محمد جبير، سنة 2008، بعنوان: مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية دراسة تحليلية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من (40) فقرة شملت أسئلة وقد تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من نقابة المهندسين الأردنيين وتوصلت الى مجموعة من النتائج أهمها:

أظهرت بشكل عام التزام النقابة المهندسين الأردنيين بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية.

تلتزم نقابة المهندسين الأردنيين بالحفاظ على حقوق أعضائها وبمعاملتهم معاملة عادلة ومتكافئة.

⁶⁹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، ط2، د ب ن، 2008، ص4

2- دراسة ل: ريمة شيبوب، سنة 2016/2015، بعنوان: كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية-دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف.

هدفت الدراسة إلى دراسة نظم الحوكمة المتوفرة في العالم ومحاولة الاستفادة من إيجابياتها في تقديم توصيات لشركات الجزائرية بغية تحسين نظام حوكمتها ؛

- تلخيص مراحل تطور نظام حوكمة الشركات الجزائرية ومحاولة تقييم كل مرحلة؛
- عرض مختلف الأساليب الخاصة بتقييم نظام حوكمة الشركات، مع التركيز على كفاءة نظام الحوكمة كأسلوب حديث؛ واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أثبتت النتائج المتوصل لها أن لكفاءة نظام الحوكمة أثار دالا على المردودية الاقتصادية فقط دون المالية وأن كلا من عدد الاجتماعات، درجة الاستقلالية، عدد المساهمين ونوع الملكية تعتبر محددات أساسية لمستوى المردودية الاقتصادية.

3-دراسة ل: بن شهيدة فضيلة، 2016-2017 بعنوان: دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في التدقيق والمالي النظام المحاسبي، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم،

هدفت هذه الدراسة إلى الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تناول دوره في الحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات وتحقيق جودة المعلومات بناءً على معايير تقارير المراجعة. بالإضافة إلى دوره في الحد من تضارب المصالح بين كل من الإدارة والمساهمين من خلال التزامه بمعايير التدقيق وتعزيز استقلاليته من خلال عدم التدخل مع الإدارة في أداء واجباته، والنظر في مهام المراجع الخارجي المتعلقة بعمل الآخرين، فهو مسؤول قانونيًا عن صحة المعلومات الواردة في تقريره. بالإضافة إلى سد الفجوة بينه وبين مستخدم البيانات المالية من خلال التدقيق والرعاية من قبل المراجع الخارجي والاعتماد على توزيع استمارة الاستبيان.

أهم مجموعة من النتائج هي: وذكر أن الجزائر بدأت في وضع المعايير التشريعية بنشر القانون 10-01 والأحكام الداعمة له، وميثاق الحكم الرشيد في عام 2009، ونظام المحاسبة المالية في عام 2007. وسيط بين المدقق الخارجي وشركة COED إرشادات الحوكمة.

4-دراسة ل: إلهام سنوساوي، سنة: 2016/2015 بعنوان: أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على تحقيق جودة التقارير المالية وذلك من خلال دراسة ميدانية لبعض الشركات، حيث تم التطرق إلى مفهوم الحوكمة وأهميتها وبيان مبادئها وآلياتها والأطراف المعنية بتطبيقها، ودورها في تحقيق جودة التقارير المالية، حيث تم إجراء الدراسة من خلال إعداد استبيان أعد خصيصا لهذا الغرض، وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات،

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن التقارير المالية من أهم أدوات اتخاذ القرار في الشركات، لذلك ولتحقيق الشفافية والمصادقية فيها يجب الاعتماد على آليات الحوكمة، كونها تؤثر على مستوى الشفافية وتقلل من التلاعبات المالية.

5- دراسة ل: حمزة زكريا محي الدين، سنة: 2014، بعنوان: آليات حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية حالة دراسة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، مذكرة نيل دكتوراء، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى موجدية تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية من وجهة نظر انه لا يمكن تبني المبادئ التوجيهية من دون تطوير جملة من الآليات، وذلك عن طريق مقارنة نوعية تتمثل في مقابلات شبه موجهة مع الرؤساء وأعضاء المجالس الإدارة، المديرين العاملين والإطارات التي ترأس عددا من المديريات التنفيذية، لمجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية في شكل شركات أسهم. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن مجالس الإدارة هذه المؤسسات غير فعالة، بسبب غياب الاحترافية والاختصاص في تشكيلها،
- مديرياتها العامة لا تلتزم بكل الخصائص والمهام التي تتطلبها الحوكمة كامتلاك ميثاق أخلاقيات المهنة.

6 – دراسة ل: عفيف عبد الحميد، سنة 2014/2013، بعنوان: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال ال (2001- 2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف.

هدفت الدراسة إلى إبراز الأسس النظرية للسياسة الضريبية وتبيان دور السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بكافة أبعادها وإبراز أهم محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر، والسياق العام لهذا الإصلاح واعتمدت الدراسة على منهج التحليلي الوصفي وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تساهم السياسة الضريبية بشكل فعال في تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة.
- جاء الإصلاح الضريبي كنتيجة حتمية للتغيرات اقتصادية واجتماعية التي عرفتھا الجزائر.

7- دراسة ل: رحال نصر، سنة 2014/2013، بعنوان: سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراء، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

هدفت الدراسة إلى: إجراء مقارنة بين الدول الثلاث بخصوص سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي لمعرفة هذه الأخيرة ومدى نجاحها والتأكد وجود التعاون الدولي في هذا الإطار واعتمدت على المنهج التحليلي الوصفي ولإجراء مقارنة تم توزيع الاستبيان على مستوى الوزارات المالية لدول محل الدراسة وتم استهداف عينة عدد أفرادها 100 لكل وزارة وتم تحليل النتائج بواسطة البرنامج الإحصائي spss، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- هناك عدد معتبر من مؤسسات غير موافق على أن الرقابة الجبائية المفروضة ينشئ أشكالها من قبل الإدارة الضريبية كافية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي
- لقد أدلى عدد هائل من المؤسسات بأن الإدارة الجزائرية الضريبية بإمكانها أن تضع سياسة محكمة لمكافحة التهرب والغش الضريبي مثل ما وقع في الدول الأخرى

8- دراسة ل: إخلف حسناء، سنة 2016/2015، بعنوان: منازعات التحصيل الضريبي -دراسة مقارنة -، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد.

هدفت الدراسة إلى أن منازعات التحصيل الضريبي قائم على اعتراف المكلف بأساس فرض الضريبة ومن تم فهو يقر برقم الأعمال والربح المحقق غير أنه ينازع الإدارة في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة كعدم احترام الآجال أو بيع بدون إشعار واقتطاع فوق المبلغ المقدر من جهة أو لجوء الإدارة إلى إجراءات ممارسات تنفيذي غير عادية نتيجة اخلال المكلف بالالتزامات التي عليه والتي قد ترى هو الآخر وجود لحق قانوني من جهة ثانية إن منازعات التحصيل الضريبي تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية ويعود ذلك لتعدد قوانين الضريبة وتشتته وكذا تعقيدها مما تطرح الكثير من النزاعات الناجمة اثناء مباشرة، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات انها تمر على مرحلتين المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

● تخضع منازعات التحصيل الضريبي لقانون الإجراءات الجبائية إضافة إلى للقواعد العامة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره نزاع قضاء كامل.

9- دراسة ل: معزوز دليلة، مسقم مريم، سنة: 2021، بعنوان: التحصيل الضريبي عن طريق الحجز: الية لضمان تحصيل الديون الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة (الجزائر)، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية.

هدفت الدراسة أن لضريبة أهمية بالغة في إطار السياسة العامة للدولة إذ تعد أهم رافد ومورد لميزانية الدولة لمجابهة الأعباء العامة إلى جانب دورها في تحقيق السلم الاجتماعي والنمو والرفاه الاقتصادي، ولذلك شكلت عملية تحصيلها ضرورة ملحة، وقد عهد بهذا العمل للإدارة الضريبية التي تعمل جاهدة على تحصيل كل الديون الجبائية سواء التي كانت نتيجة للتأخر في دفع الضرائب بسبب عزوف المكلف بالضريبة عن القيام بواجبه أو كنتيجة لجرائم التهرب التي ينتج عنها الغرامات الجبائية والتحصيل الضريبي. يكون وديا وإذا لم ينجح تحول إلى التحصيل الجبري الذي يتخذ صورا متعددة منها الحجز على عقارات ومنقولات المدين أو على حساباته البنكية، سنحاول من خلال هذه الدراسة توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

● البحث في الدور الذي يلعبه الحجز في التحصيل الضريبي ومدى الاعتماد عليه من طرف الإدارة الضريبية كإجراء يسمح بالمحافظة على أموال الخزينة العمومية.

10- دراسة ل: سماعيل عيسى، سنة: 2021، بعنوان: تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، جامعة حسية بن بوعلي الشلف، مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الإفريقي، مجلة القانون العقاري، العدد 15.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم طرق التحصيل الضريبي المتبعة من طرف الجزائر في إطار نظامها الجبائي سواء تعلق الأمر بطريقة الدفع المباشر التي تركز على قيام المكلف بالضريبة بدفع أو تعلق الأمر بطريقة التسبيقات على الحساب من، الحقوق الضريبية المستحقة عليه طوعية إلى إدارة الضرائب دون أن ننسى طريقة، خلال تقسيم مبلغ الضريبة إلى عدة أقساط يدفعها المكلف بالضريبة في آجال معينة الاقطاع من المصدر التي تقوم على قيام شخص آخر غير المكلف بالضريبة باقطاع مبلغ الضريبة من علاوة على طريقة إصدار سند، الأشخاص الذين لهم عليه حقوق ودفعها نيابة عنهم إلى إدارة الضرائب للتحصيل والذي هو عبارة عن وثيقة ترسلها إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة تطالبه فيها بالدفع في آجال معينة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الإدارة الجبائية الجزائرية تنتهج خليطا من عدة طرق من أجل تحصيل حقوقها الجبائية تتداخل فيما بينها وذلك بحسب طبيعة الضريبة المفروضة وبحسب طبيعة الشخص المفروضة عليه هذه الضريبة.

المطلب الثاني: دراسات دراسات أجنبية

تقدم الدراسات السابقة الأجنبية إثراء للرصيد المعرفي المكتسب والإضافة الجوهرية المختلفة عن ما سبق من الدراسات الأخرى سابقة الذكر، ولهذا تم استغلال دراسات أجنبية برؤى مختلفة ومن زاوية جديدة.

1-دراسة ل:Khaled Hussainey:Sulaiman Mouselli، بعنوان:

،Damascus University، ANALYST FOLLOWING AND FIRM VALUE،CORPORATE GOVERNANCE
UK This paper is accepted for publication ، Stirling، SyriaandStirling University،Damascus
،atCorporate Governance: The International Journal of Business in Society

هدفت الدراسة إلى: تأثير آليات حوكمة الشركات في الشركة على عدد المحللين الماليين الذين يتبعون الشركات البريطانية وندرس أيضا التأثير المحتمل لعدد الشركات التالية للمحللين في المملكة المتحدة على الارتباط بين آليات حوكمة الشركات وقيمة الشركة واعتمدت على منهج استخدام الانحدار المتعددة لفحص الارتباطات بين حوكمة الشركات وتغطية المحللين وقيمة الشركة لعينة كبيرة من الشركات البريطانية المدرجة في بورصة لندن مع نهاية السنة المالية بين يناير 2003 وديسمبر. توصلت إلى النتائج التالية:

إن المستوى الإجمالي لجودة حوكمة الشركات يرتبط بشكل ايجابي بعدد المحللين الذين يتبعون الشركات البريطانية نجد أيضا أن درجة التعويضات هي المكون الرئيسي الذي يؤثر على عدد المحللين الذين يتبعون ممارسات المملكة المتحدة.

2-دراسة ل:Khaled Aljifri، Khaled Hussainey، بعنوان:

United ،Stirling University ،Corporate Governance Mechanisms and Capital Structure in UAE
This paper is accepted for publication at Journal of Applied Accounting ،Arab Emirates University
Research

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وهيكل رأس مال الشركة في احد الاقتصاديات الناشئة، الإمارات العربية المتحدة على وجه الخصوص وتدرس أيضا مدى تأثير آليات حوكمة الشركات الداخلية والية حوكمة الشركات الخارجية على قرارات تمويل الشركات الإماراتية واعتمدت على منهج تحليل الانحدار المتعدد للفحص الارتباطات بين حوكمة الشركات وهيكل رأس المال لعينة من 71 ورقة مالية إماراتية مدرجة إما في سوق دبي المالي أو في أبو ظبي للأوراق المالية السوق خلال عام 2006. النتائج المتوصل إليها:

- وجود تأثير سلبي على نسبة الدين إلى حقوق الملكية ولهذا لا تدعم هذه النتيجة فرضية المراقبة النشطة حيث يتوقع من المستثمرين المؤسسين ممارسة حقوق التصويت الخاصة بهم بشكل فعال من اجل منع المديرين من تقليل من مخاطر التوظيف على حساب مصالح المساهمين.
- لم يجد ارتباطا مهما بين مقاييسنا لآليات حوكمة الشركات الأخرى ونسبة الدين إلى حقوق الملكية، بينما يرتبط حجم الشركات بشكل ايجابي بنسبة الدين إلى حقوق الملكية.

3- دراسة ل: Dr Khaled Hussainey, Dr Ehsan Al-Moataz. بعنوان

Umm Al-Qura , Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Companies

This paper is accepted for publication at ,Stirling University United Kingdom, University Saudi Arabia
Journal of Economics and Management

هدفت الدراسة إلى: دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح عن المعلومات حوكمة الشركات في الشركات السعودية المدرجة ويهدف إلى تعمق فهمنا للدوافع الرئيسية لتقارير حوكمة الشركات في احد البلدان النامية واعتمدت على منهج - استخدام عينة من 97 تقريرا ماليا وحسابا لشركات أمبيان السعودية المدرجة في عامي 2007/2006. تستخدم الورقة نهج تحليل المحتوى لتحليل محتوى هذه التقارير بإضافة إلى ذلك يتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحديد محددات الإفصاح عن ضمانات الشركات في نموذج الانحدار، هذا تكون درجة الإفصاح عن الحوكمة الشركات هي المتغير التابع، غي حين ان خصائص الشركة (ربحية الشركة، والسيولة، ونسبة الديون وحجمها) واليات إدارة الشركات (استقلالية مجلس الإدارة، وحجم لجنة التدقيق) هي المتغيرات مستقلة النتائج:

- وجدنا أن استقلالية مجلس الإدارة وحجم لجنة التدقيق والربحية والسيولة والاستدانة هي المحددات الرئيسية للإفصاح عن حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية
- لم نجد أي ارتباط ذي دلالة إحصائية بين حجم الشركة والإفصاح عن حوكمة الشركات.

4-دراسة (2012) Jonas and Florian، بعنوان:

available , Improving tax governance in member states criteria fir successful policies

at:www.ec.europa.eu/economy:finance/publications. Accessed on: 07/02/2021

استهدفت الدراسة معايير تشغيلية لتقييم مدى كفاية استجابات سياسات الإدارة الضريبية في مجال الحوكمة الضريبية، وتناولت الدراسة تكاليف الالتزام الضريبي وتكاليف تحصيل الضرائب، وكيفية تحسين كفاءة الإدارة الضريبية وتحليل زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق رفع مستوى الالتزام الضريبي يكون أفضل من اتخاذ إجراءات لزيادة الضرائب، وأن معايير كفاءة الإدارة الضريبية تتمثل في نجاحها وتنفيذ استراتيجية عامة للالتزام الضريبي وتركيز جهود الفحص على المخاطر الإيرادات الكبيرة، وتوفير الدعم للممولين الملتزمين طوعية، وفرض الرقابة على الممولين غير الملتزمين واستخدام معلومات الطرف الثالث، توفير القرارات الضريبية المعبأة مسبقا للمولين واستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات لتسهيل دفع الضرائب، وأن تكون الأنظمة الضريبية بسيطة ومستقرة تدعم المعنوية الضريبية لرفع مستوى الالتزام الطوعي بين الممولين تحسين الحوكمة الضريبية في المعايير الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي من أجل السياسات الناجحة.

5- دراسة (2014) Jelal and Mbohwa بعنوان

A study of management principles incorporating corporate covernance andadvocating ethics to International Journalof social human science and emgineering. , reduce fraud at a South African Bank (5) Vol 8, World Academy of science.Engineerind and technology

تهدف دراسة دمج مبادئ الحوكمة الشركات إلى مدونة الأخلاق للحد من الغش في بنك جنوب إفريقيا" هدفت هذه الدراسة إلى فهم كيفية خلق ثقافة أخلاقية قوية وترسيخ مبادئ حوكمة الشركات الجيدة للحد من مستويات الاحتيال الداخلي، وكانت عينة الدراسة التي طبقت عليها هذه الدراسة بنك جنوب إفريقيا، وطبقت الدراسة في جنوب إفريقيا عام 2014، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: حسب المسح الذي اجري في البنك يدعم الرأي القائل بأن برنامج الاخلاق المتبع في البنك ناقص وبحاجة إلى تدعيم:

✓ حوكمة الشركات التي يتبعها البنك تقوم على الشكل بدلا من الجوهرية

✓ أن مدونة الأخلاق ليست مشروحة شرحا وافيا وخلصت هذه الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها:

✓ يجب شرح مدونة الأخلاق بشكل مفصل ومناقشتها في منتديات مفتوحة وأن يتم تفصيلها لتكون سهلة الفهم

- ✓ تشكيل لجنة منفصلة في البنك لتحليل الفجوة ما بين مبادئ حوكمة الشركات ومدونة الأخلاق وتوحيد العمل
- ✓ تحسين ثقافة مبادئ الحوكمة وتطبيقها داخل البنك وذلك من خلال التخطيط والتنظيم والإشراف من قبل الإدارة في البنك.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال عرض والتعقيب على الدراسات والأبحاث السابقة نلاحظ أنه يوجد اختلاف في طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ونلاحظ أيضا أن الكثير من الدراسات السابقة قد ركزت على الحوكمة المؤسسية والتحصيل للضريبي كمواضيع مستقلة، أي يمكننا القول إن كل دراسة من الدراسات السابقة تميزت بخاصية معينة حيث كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر في حين تم وضع إشكالية دراستنا والتي تهدف إلى معرفة دور الحوكمة وتأثيرها على التحصيل الضريبي.

وعليه يمكن تلخيص ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة في الجدول التالي:

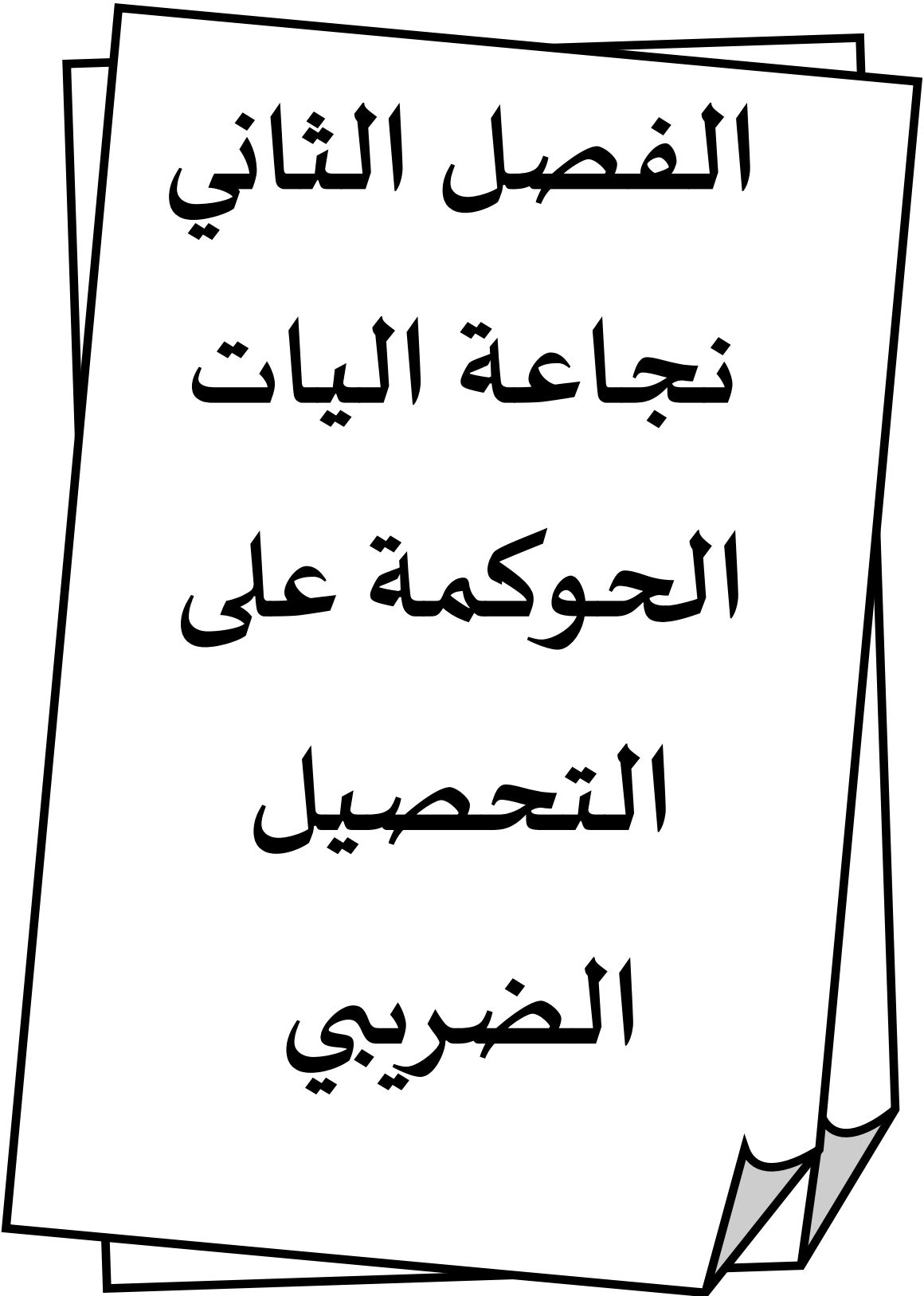
أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
- جمعت الدراسة الحالية بين الحوكمة كمتغير مستقل والتحصيل الضريبي كمتغير تابع. - دراستنا كانت في مؤسسة عمومية (مديرية الضرائب) وليست شركة اقتصادية أو شركة مساهمة على غرار الكثير من الدراسات السابقة - بعض الدراسات السابقة ركزت على جزئيات معينة فقط كدور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي، أو في التهرب والغش الضريبي.	- القاسم المشترك بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة هو التحصيل الضريبي وحوكمة. - أهمية الحوكمة وما تناوله من مبادئ لها تأثير على سير عمليات المؤسسات. - تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ أهمها: ضمان وجود إطار فعال للحوكمة، الإفصاح مسؤوليات مجلس، المساءلة، المشاركة، والشفافية دور أصحاب المصالح، الإدارة - التعرف على الحوكمة والحوكمة الضريبية على وجه خاص وإبراز علاقتها في مكافحة التهرب والفساد الضريبي. - اعتماد معظم الدراسات السابقة وكذا الحالية على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات. - المنهج المتبع في الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي.

المصدر: من إعداد الطالبين

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل بدارسة أثر تطبيق نظام الحوكمة على التحصيل الضريبي، فكان المبحث الأول مخصصا للإطار المفاهيمي الحوكمة والتحصيل الضريبي.

تعتبر الحوكمة هي إدارة الإدارة ونظام الذي يتم بموجبه إدارة المؤسسات ومراقبتها من أجل تحقيق غاياتها وأنها مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المنشآت، وتخفيض المخاطر، كما تناولنا خصائص الحوكمة، أهميتها. كما تعرفنا في هذا الفصل على التحصيل الضريبي وعلى كل ما يتعلق به، وكذا إجراءاته ولها عدة طرق، وتعرفنا كذلك على الحوكمة الضريبية ومبادئها وأطرافها، فما الهدف من فرض الضريبة وتحديد وعائها دون تحصيلها. أما المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة التي استفادنا بها بشكل كبير في بحثنا هذا وعملنا بها بشكل كبير.



الفصل الثاني

نجاغة اليات

الحوكمة على

التحصيل

الضريبي

تمهيد

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالحوكمة واثره على التحصيل الضريبي من خلال الإجراءات والآليات التي تتبعها الإدارة الضريبية.

وكذلك فعالية التحصيل الضريبي ومدى قدرتها على تحقيق أهدافه المتمثلة في تحسين الحصيلة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة مديرية الضرائب وينقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأساليب المتبعة في الداسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأساليب المتبعة في الداسة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية أليزي اكبر واهم هيئة ضريبية متوفرة على مستوى الولاية، وللفهم الجيد للإجراءات العملية للرقابة الجبائية كان لزاما علينا التطرق الى دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أليزي لإعطاء نظرة شاملة ومبسطة، حيث تم استعراض هذا المبحث بطاقة تعريفية حول المديرية الولائية للضرائب لولاية أليزي، وكذا الهيكل التنظيمي لهاته الاخيرة ومهامها.

المطلب الاول: تقديم عام للمديرية الولائية لضرائب لولاية أليزي

تناولنا في هذا الجزء من البحث نشأة المديرية وهيكلها التنظيمي وكذلك مهامها وجاءات على النحو التالي:

أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية أليزي

تؤدي المديرية الولائية للضرائب لولاية أليزي دورا هاما ومحوريا في النظام الضريبي على مستوى الولاية حيث تم أنشاء مديرية الضرائب لولاية أليزي بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 60-91 مؤرخ في 8 شعبان عام 1411، الموافق 23 فيفري سنة 1991، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

والقرار المؤرخ في 10 صفر عام 1436، الموافق 3 ديسمبر سنة 2014، المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 7 جمادى الأولى عام 1428، الموافق 24 مايو سنة 2007، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب ويقع مقر مديرية الضرائب لولاية أليزي بوسط مدينة ولاية أليزي.⁷⁰

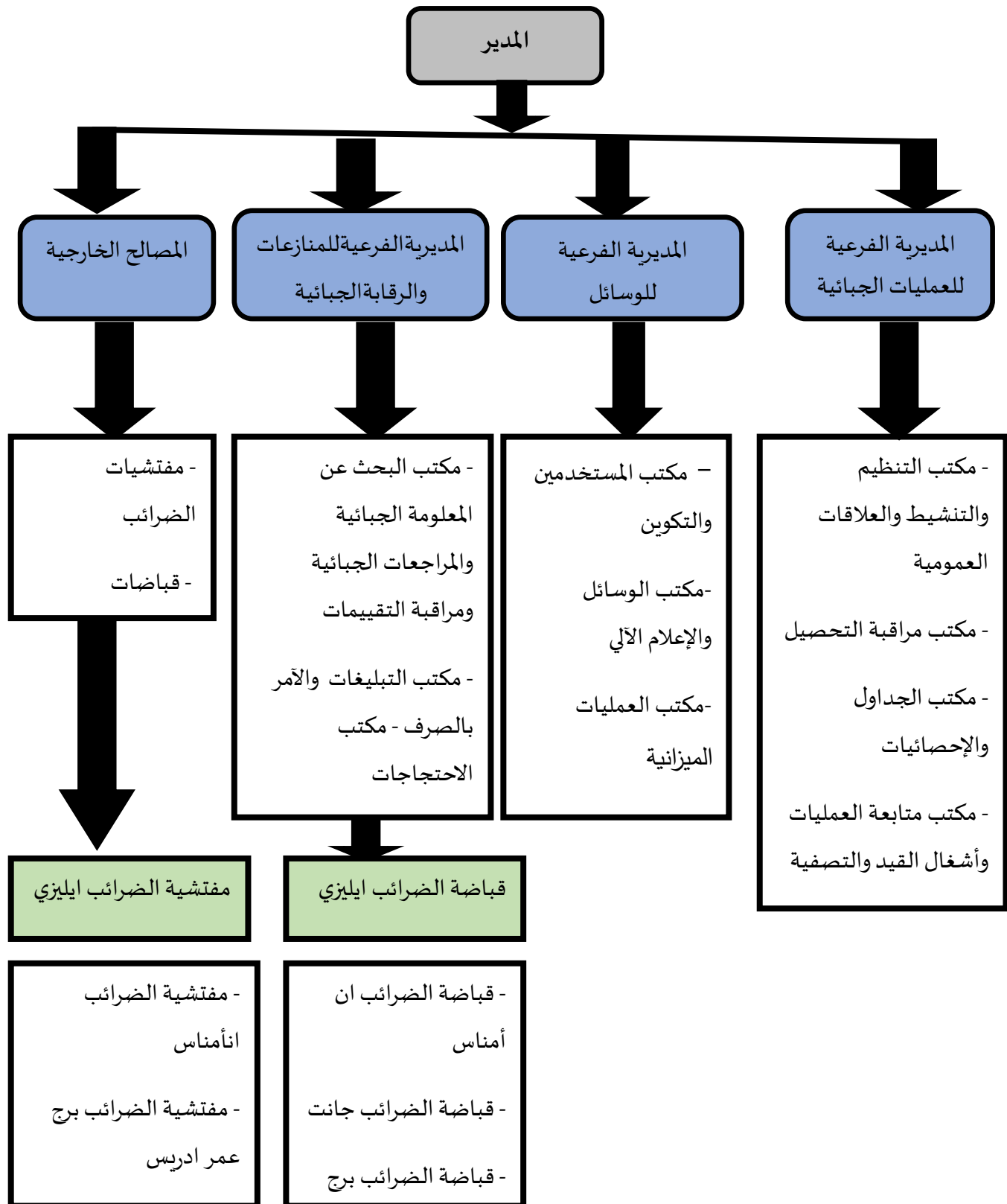
الاختصاص: أنشأت المديرية لممارسة المهام والسلطات المخولة لها بموجب الأحكام القانونية والتنظيمية على مستوى إقليم التراب الولائي لولاية أليزي والبلديات التابعة لها (أليزي، جانت، إن أمناس، دبداب، برج عمر ادريس، برج الحواس

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أليزي.

يتشكل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أليزي من العديد من المديريات الفرعية والاجنحة الادارية والمكاتب، ومما سبق نوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أليزي من خلال الشكل الموالي:

⁷⁰ المواد من 59-78. القرار الوزاري المشترك المؤرخ. 21/02/2009 الجريدة الرسمية. العدد 20 بتاريخ 29/03/2009. ص 16-18

التنظيم الهيكلي للمديرية الولائية للضرائب أليزي



المصدر: إعداد الطالبين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب

ثالثا: مهام المديرية الولائية للضرائب

ان المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها اهداف موحدة ومهام محددة وجب القيام بها على احسن صورة، ففيما يخص الاهداف الرئيسية للمديرية فتتمثل في تحقيق السياسة المالية للبلاد وتعمل على زيادة ميزانية الدولة والمحلية بالاموال، عن طريق تحصيل الضرائب، فحسب المادة 39 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الاول 1418 الموافق ل: 12 جوان 1998 المحدد الناطق الاقليمي لتنظيم اختصاصات المديرية الجهوية والولائية للضرائب.

وبصفة عامة تتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب فيما يلي:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية للمراكز والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الاهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقوّم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبليّة وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقوّم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن 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 رصيدا 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 المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

للتعرف على مدى مراعاة الحوكمة لتطبيق التحصيل الضريبي في المؤسسات الضرائب، تم التطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية، وذلك من خلال وصف المنهج والأدوات المستخدمة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وأسلوب اختيار عينة الدراسة، إضافة إلى أسلوب إعداد الاستبيان وطريقة توزيع وجمع الاستمارات مع إجراء الاختبارات الضرورية لتحديد مدى صدق أداة الدراسة لما وضعت لقياسه.

1- المنهج المستخدم في الدراسة

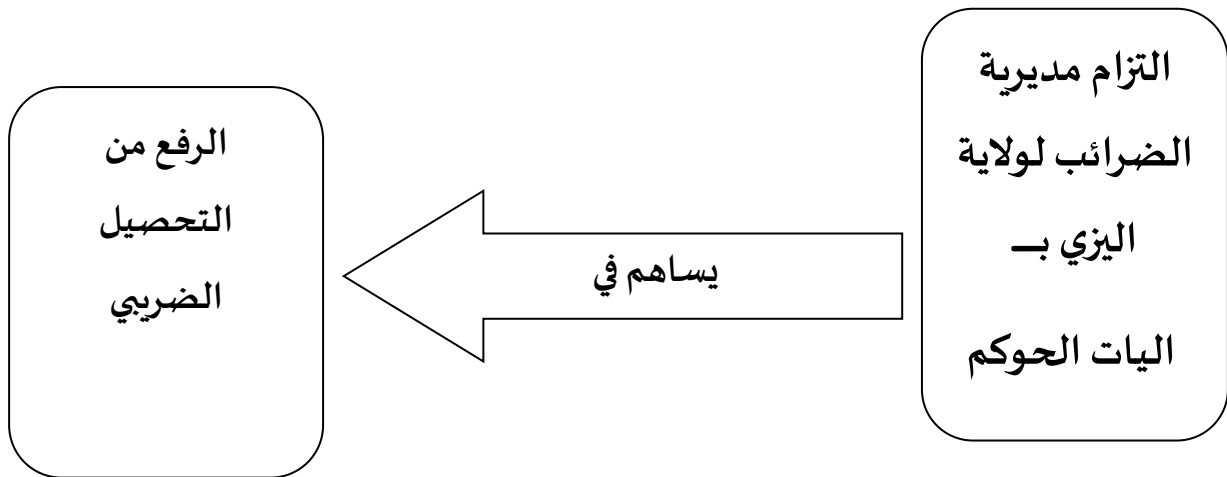
لتحقيق أهداف الدراسة ومعرفة مدى مراعاة الحوكمة لتطبيق التحصيل الضريبي في المؤسسات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على الأبحاث والدراسات، والنصوص التنظيمية والقانونية المتعلقة بمتغيرات الدراسة. وذلك، الدوريات، الكتب. ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم استخدام المنهج الاستقرائي المتمثل في الاستبيان الذي تم إعداده وتوزيعه على عينة في مديرية الضرائب لولاية أليزي، وذلك لقياس مدى التزام الحوكمة في تطبيق التحصيل الضريبي في مؤسسة.

2- نموذج الدراسة

انطلاقاً من الجانب النظري للدراسة والهدف الذي تسعى إليه، سيتم معرفة مدى تأثير الحوكمة على التحصيل الضريبي من خلال آليات التالية:

- التزام مديرية الضرائب لولاية أليزي بآليات الحوكمة ساهم في الرفع من التحصيل الضريبي.
 - في إطار أداء مهامها تلتزم مديرية الضرائب لولاية أليزي بآليات الحوكمة.
 - تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب لولاية أليزي ساهم بدرجة عالية في الإيرادات الضريبية.
- وبناء على ما سبق يمكن توضيح نموذج الدراسة التطبيقية من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم (1-2) يوضح العلاقة الحوكمة بالتحصيل الضريبي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الإطار النظري للدراسة

المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات والمعلومات

يعتبر الاستبيان من بين أهم أدوات جمع البيانات والمعلومات في ميدان العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، ويستخدم الاستبيان كأداة لجمع المعلومات والبيانات التي لا يمكن جمعها عن طريق الأدوات الأخرى.

أولاً: مرحلة تصميم الاستبيان وتوزيعه

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم إعداد استبيان وصياغة محاوره على عدة مراحل وفق ما يلي:

1. مرحلة تصميم الاستبيان:

استناداً على ما تم تناوله في الجزء النظري للدراسة، وبالرجوع للنصوص التنظيمية الخاصة بكل من الحوكمة والتحصيل الضريبي، وبالرجوع أيضاً للدراسات السابقة، تم تصميم الاستبيان وهو يتكون من جزأين: الجزء الأول يتضمن معلومات شخصية ومهنية حول عينة الدراسة، والجزء الثاني يتكون من عبارات تضمنت 16 فقرة.

1.1 القسم الأول للاستبيان:

قبل التطرق إلى الجزء الأول للاستبيان، تم إدراج فقرة تمهيدية لتوضيح عنوان الدراسة، الجهة الموجه لها الاستبيان، وشرح موجز لمتغيرات الدراسة وأهدافها، إضافة إلى الحرص على أهمية إجابات أفراد عينة الدراسة والتأكيد على سرية المعلومات المقدمة، وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي وفي نهاية الفقرة التمهيدية تم تقديم شكر مسبق للمستجوبين على حسن تعاونهم واستجاباتهم للرد على أسئلة الاستبيان.

ويتكون الجزء الأول للاستبيان من (05) فقرات تغطي الجوانب التالية: العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الوظيفة التي يشغل بها على مستوى المديرية، ويتضمن الجزء الثاني على فقرات الاستبيان وتتكون من (16) عبارة.

1- طريقة القياس

وقد تم تحليل هذا الاستبيان وفق مقياس ليكارت ذو ثلاث درجات، والذي اعتمد في الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): سلم ليكارت الثلاثي

مقياس	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبين

2. مرحلة توزيع الاستبيان

تم الاعتماد في توزيع الاستبيان على طريقة التوزيع المباشر على افراد عينة الدراسة بالمديرية الولائية للضرائب اليزي بتاريخ 2023-03-15.

ثانيا اختبار صدق وثبات الاستبيان

لأجل اختبار مدى صدق وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية الإجابات لكل متغير على حدا فقد تم استعمال معامل الارتباط ومعامل ألفا كرنباخ لثباته.

1. الاتساق الظاهري

قبل توزيع الاستبيان تم إخضاعه لتحكيم من قبل أساتذة في جامعة اليزي وهذا بغية التأكد من سلامة بناء فقرات الاستبيان من مختلف الجوانب، وفي الأخير وبناء على ملاحظات الأساتذة المحكمين تمت صياغة الاستبيان النهائي.

2. الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، ولذا قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه.

العبارة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط
تتمتع الجهات الرقابة التنفيذية في المديرية الضرائب لولاية أليزي بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على اكمل وجه	0.028	0.680
تسهل (تفصح) مديرية الضرائب لولاية أليزي مختلف اللوائح والقوانين والأنظمة الداخلية لتسهيل عمل موظفيها	0.004	0.605
الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية أليزي يوزع الصلاحيات والمسؤوليات بالتوازي بين المصالح والأقسام	0.001	0.668
تفصح مديرية الضرائب لولاية أليزي لموظفيها عن مختلف المعلومات الضرورية حول عملية التحصيل الضريبي وبطريقة عادلة	0.106	0.663
تفصح مديرية الضرائب لولاية أليزي حق المشاركة في تسيير شؤونها لكافة الموظفين عن طريق انتخاب ممثلهم في مجلس الإدارة	0.05	0.588
مديرية الضرائب تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء المصالح والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.	0.004	0.605
يتمتع المسؤولون في مديرية الضرائب بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت تصرفهم	0.002	0.646
تخضع مديرية الضرائب بصفة دورية لبعض الزيارات التفتيشية من طرف الجهات الوصية أو	0.031	0.672

أعضاء مجلس الإدارة		
0.648	0.001	يساهم مجلس الإدارة في مديرية الضرائب لولاية أليزي في وضع استراتيجيات ناجحة لإدارة وتسيير مواردها البشرية بكفاءة عالية
0.690	0.001	تتبنى مديرية الضرائب لولاية أليزي قواعد وضمانات في مجال التحصيل الضريبي.
0.456	0.028	نظام المعلومات المطبق في المديرية الضرائب لولاية أليزي يساهم في سد الثغرات الضريبية التي قد يستغلها بعض المكلفين للتهرب من دفع الضريبة
0.480	0.028	لا تتعامل مديرية الضرائب لولاية أليزي بإجراءات ردعية مع المتهمين من دفع الضريبة
0.078	0.738	تقوم مديرية الضرائب لولاية أليزي بتصنيف العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفة للمكلف.
0.380	0.090	تراعي مديرية الضرائب لولاية أليزي ظروف المتأخرين عن دفع الضريبة ولا تفرض عقوبات عليهم
0.655	0.001	تعتمد مديرية الضرائب في ولاية أليزي على الطرق الحديثة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي مما يساهم في رفع التحصيل الضريبي
0.690	0.001	المتابعة القضائية للمكلفين المتهمين من دفع الضريبة تؤدي الى الحد من هذه الظاهرة وتساهم في استرجاع بعض الحصائل الضريبية

المصدر: من إعداد الطالبين وفق النتائج المستخرجة من برنامج SPSS

يوضح جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

ثبات الاستبيان:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient

2- تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتيجة كما هي مبينة في الجدول (5)

الجدول رقم (4-2): اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
16	0.611

المصدر: من إعداد الطلبة وفق النتائج المستخرجة من برنامج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان الموجه لعمال لمديرية الضرائب قدرت ب 0.61 وهذا يدل على تمتع أداة الدراسة بثبات عالي.

حساب التكرارات والنسب المئوية

النسبة المئوية: هي عبارة عن عملية حساب نسبة القيمة من المجموع الكلي ومعرفة تكرارها لتسهيل عملية

التعليق على الجداول المستخرجة من برنامج SPSS

حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية تم استعماله لمعرفة الاتجاه لإجابات أفراد العينة لكل

$$u = \frac{\sum_{i=1}^N xi}{N}$$

الانحراف المعياري: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (xi - u)^2}{N}}$$

الانحدار الخطي البسيط: يستخدم هذا الاختبار بشكل أساسي لدراسة التأثير بين المتغيرين.

معامل الارتباط: يستخدم هذا الاختبار بشكل أساسي لدراسة العلاقة بين المتغيرين المتغير المستقل والمتغير

$$\frac{\sum(x - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum(x_i - \bar{x})^2} \sqrt{\sum(y_i - \bar{y})^2}}$$

ثانيا: تحليل نتائج المعلومات الشخصية

أ- التوزيع حسب الجنس

ب- حساب التكرارات والنسب المئوية

النسبة المئوية: هي عبارة عن عملية حساب نسبة القيمة من المجموع الكلي ومعرفة تكررها لتسهيل عملية

التعليق على الجداول المستخرجة من برنامج SPSS

ثالثا: حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية تم استعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة

$$u = \frac{\sum_{i=1}^N xi}{N}$$

الانحراف المعياري: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (xi - u)^2}{N}}$$

رابعا: الانحدار الخطي البسيط: يستخدم هذا الاختبار بشكل أساسي لدراسة التأثير بين المتغيرين.

خامسا: معاملات لارتباط: يستخدم هذا الاختبار بشكل أساسي لدراسة العلاقة بين المتغيرين المتغير المستقل

$$\frac{\sum(x - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum(x_i - \bar{x})^2} \sqrt{\sum(y_i - \bar{y})^2}}$$

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشته

يتضمن هذا المبحث مطلبين المطلب الأول يحتوي على تحليل نتائج المعلومات الشخصية وفي المطلب الثاني قمنا بتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات وخصائص أفراد عينة الدراسة

تناولنا في هذا المطلب تحليل النتائج الشخصية والتي تكمن في الجنس والعمر والمستوى التعليمي والتخصص والخبرة... الخ

أولاً: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

لتحقيق اهداف الدراسة وللإجابة على فرضياتها، تم الاستعانة بمختلف الاساليب الاحصائية ضمن البرنامج الاحصائي spss لمعالجة البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة

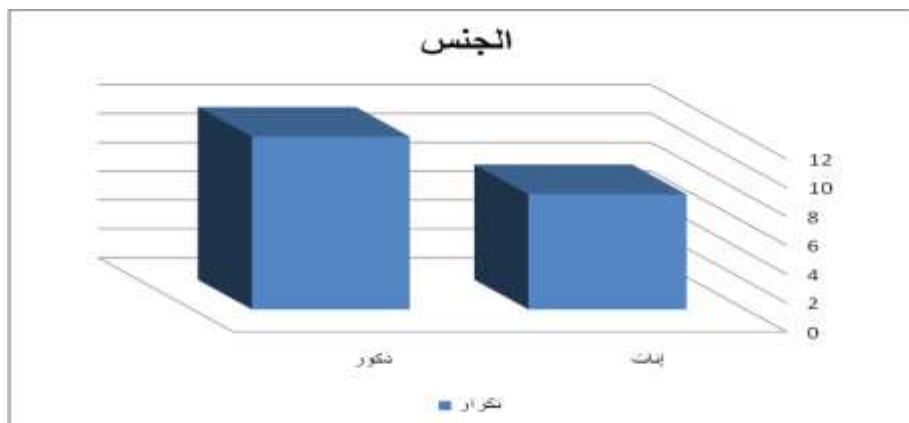
1- التوزيع حسب الجنس:

الجدول رقم (5-2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	ذكور	إناث	المجموع
التكرار	112	88	220
النسبة	%660	%440	1100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على برنامج SPSS

الشكل رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

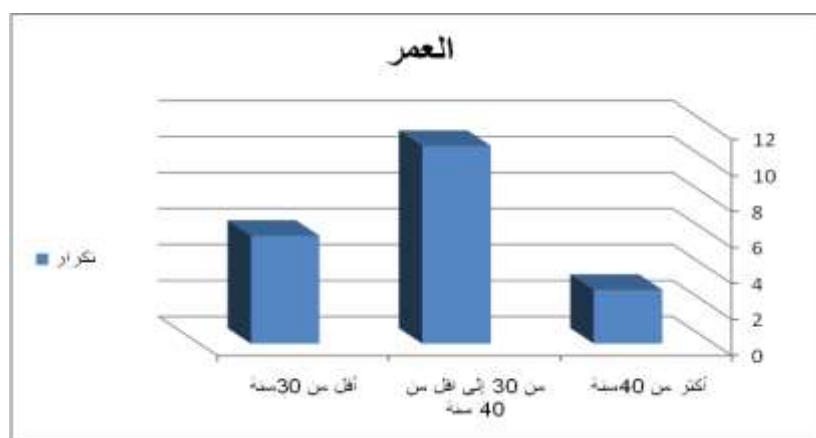
يوضح الجدول رقم (3) أعلاه أن هناك تفوق نسبي للذكور وهذا بنسبة (60%)، أما عن الإناث فكانت نسبتهم (40%)، ويلاحظ أن نسبة الذكور تبتعد بنسبة قليلة عن نسبة الإناث بفارق يقدر بـ 20% من نسبة العينة المدروسة، وهذا راجع إلى السياسة التي يتبعها المديرية في توفير الخدمات لكلا الطرفين.

الجدول رقم (6-2): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى أقل من 40 سنة	أكثر من 40 سنة	المجموع
التكرار	6	11	3	20
النسبة	30%	55%	15%	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

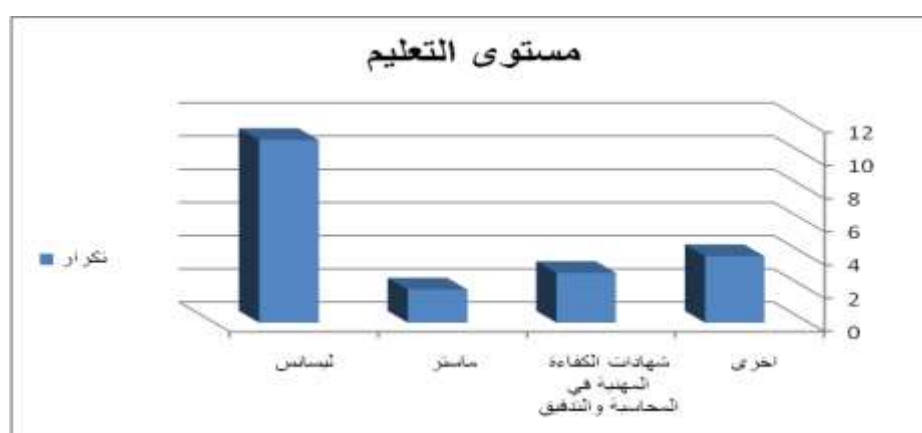
يوضح الجدول رقم (4) تناقص توزيع النسب حسب سن أفراد العينة، حيث نجد نسبة 30% منهم أقل من 30 سنة، ونسبة 55% يتراوح سنهم ما بين 30 إلى أقل من 40 سنة، والفئة التي تتراوح سنها أكثر من 40 سنة نجد نسبتها تساوي 15%. وهذا يدل على أن المديرية تعتمد على الفئة الشبابية في استقطاب وتوظيف المناصب

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد العينة حسب مستوى التعليمي

مستوى التعليم	ليسانس	ماستر	شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة والتدقيق	اخرى	المجموع
التكرار	11	2	3	4	20
النسبة	%55	%10	%15	%20	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب مستوى التعليم



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

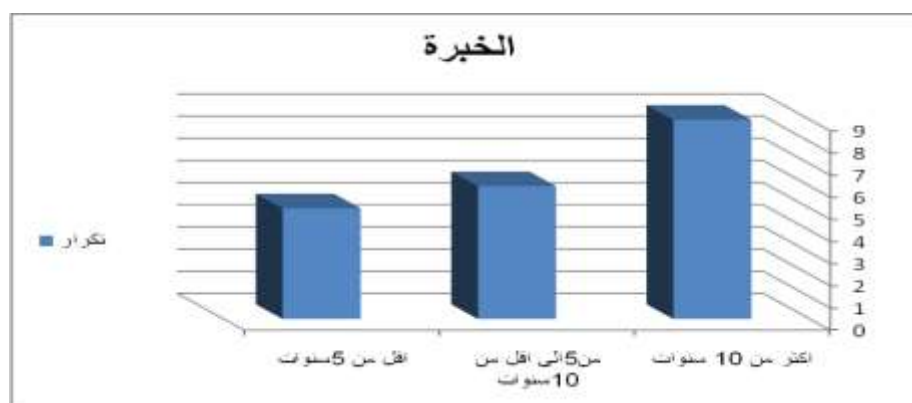
يبين الجدول رقم (5) توزيع النسب حسب المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن أغلبية العينة لديهم مستوى تعليمي هم من حملة شهادة الليسانس والتي بلغت نسبتهم 55% من إجمالي العينة المدروسة، مما يعني أن البنك يعتمد على درجة الليسانس في ميدان العمل وتلها فئة التخصصات الأخرى بنسبة 20%، ثم فئة شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة والتدقيق بنسبة 15%، وفي الأخير تأتي درجة الماستر بنسبة 10%.

الجدول رقم (2-8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	اقل من 5 سنوات	من 5 الى اقل من 10 سنوات	اكثر من 10 سنوات	المجموع
العدد	5	6	9	20
النسبة	%25	%30	%45	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

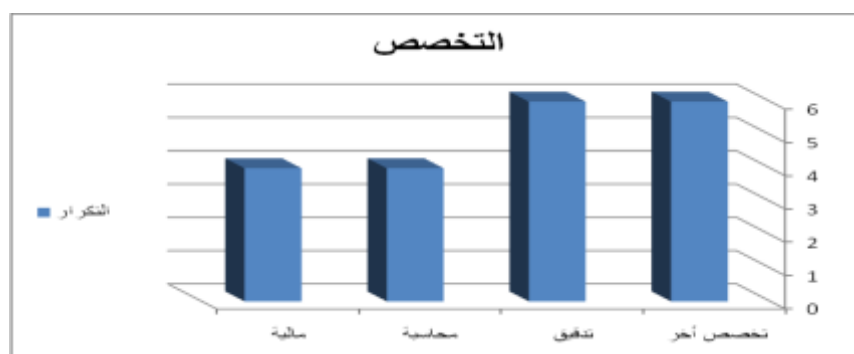
يوضح الجدول أعلاه أن أكبر عدد أفراد العينة والتي تمثل نسبتهم 45% هي الفئة التي مدة تواجدهم بالمؤسسة أكثر من 10 سنوات، إذ بلغ تكرارهم 9 موظف، بينما تأتي الفئة التي مدة خبرتها من 5 إلى أقل من 10 سنوات في المرتبة الثانية، والتي بلغ تكرارها 6 ونسبتها 30%، ثم تأتي نسبة الموظفين أقل من 5 سنوات بنسبة 25% وبلغ تكرارهم 4 موظفين، وهذا ما أدى إلى نمو المؤسسة وتوظيفها للكفاءات الشابة والاستثمار فيها، من خلال تشجيعها وتحفيزها وتطويرها لتحقيق المزيد من الازدهار والنمو للمديرية.

الجدول رقم (9-2): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	مالية	محاسبة	تدقيق	تخصص آخر	المجموع
العدد	4	4	6	6	20
النسبة	20%	20%	30%	30%	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

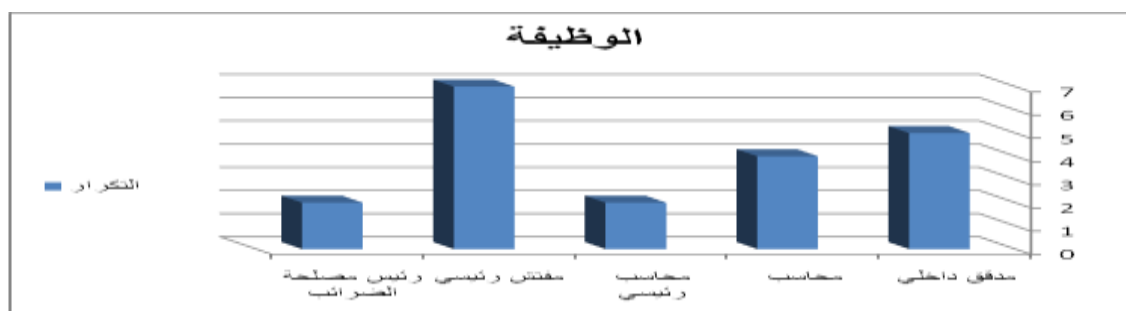
يوضح الجدول أعلاه ان التخصص المهم والمعتمد بكثرة في المديرية هو تخصص تدقيق وتخصصات أخرى مثل اعلام الي، هندسة معمارية، الخ بنسبة 30%، ويلهم تخصص محاسبة وتخصص مالية بنسبة متعادلة تقدر ب 20%.

الجدول رقم (10-2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	رئيس مصلحة الضرائب	مفتش رئيسي	محاسب رئيسي	محاسب	مدقق داخلي	المجموع
التكرار	2	7	2	4	5	20
النسبة	10%	35%	10%	20%	25%	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

الشكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Excel

تم توزيع النسب حسب وظيفة أفراد العينة، حيث نجد أن نسبة مفتش رئيسي بنسبة 35% والذين بلغ تكرارهم 7 موظفين، وتلها مدقق داخلي بنسبة 25% وبلغ تكرارهم 5 موظفين، أما بالنسبة لمحاسب رئيسي ورئيس مصلحة لهم نسبة متعادلة تقدر ب 10%، وأخر فئة محاسب بنسبة 25% وبلغ تكرارها ب 4 موظفين.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

يتضمن هذا المطلب على اولا يحتوي على نتائج تحليل الاحصائي لفقرات وثانيا قمنا بتحليل وتفسير نتائج الدراسة.

أولا: نتائج تحليل الإحصائي لفقرات

قمنا في هذا الجزء من البحث بمعرفة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لفقرات النتائج عبر الجدول التالي:

العدد	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تتمتع الجهات الرقابة التنفيذية في المديرية الضرائب لولاية اليزي بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على أكمل وجه	1.52	0.680	16
2	تسهل (تفصح) مديرية الضرائب لولاية اليزي مختلف اللوائح والقوانين والأنظمة الداخلية لتسهيل عمل موظفيها	1.90	0.889	5
3	لهيكل التنظيم لمديرية الضرائب لولاية اليزي يوزع الصلاحيات والمسؤوليات بالتوازي بين المصالح والأقسام	1.76	0.700	10
4	تفصح مديرية الضرائب لولاية اليزي لموظفيها عن مختلف المعلومات الضرورية حول عملية التحصيل الضريبي وبطريقة عادلة	1.90	0.889	4
5	تفصح مديرية الضرائب لولاية اليزي حق المشاركة في تسيير شؤونها لكافة الموظفين عن طريق انتخاب ممثلهم في مجلس الإدارة	1.90	0.944	3
6	مديرية الضرائب تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء المصالح والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.	1.71	0.784	13
7	. يتمتع المسؤولون في مديرية الضرائب بالصلاحيات الأمانة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت تصرفهم	1.76	0.831	9
8	تخضع مديرية الضرائب بصفة دورية لبعض الزيارات التفتيشية من طرف الجهات الوصية وأعضاء مجلس الإدارة	1.57	0.746	14
9	يساهم مجلس الإدارة في مديرية الضرائب لولاية اليزي في وضع	2.05	0.740	2

			استراتيجيات ناجحة لإدارة وتسيير مواردها البشرية بكفاءة عالية	
8	1.76		تتبنى مديرية الضرائب لولاية اليزي قواعد وضمان اتفي مجال التحصيل الضريبي.	10
12	0.784	1.71	نظام المعلومات المطبق في المديرية الضرائب لولاية اليزي يساهم في سد الثغرات الضريبية التي قد يستغلها بعض المكلفين للتهرب من دفع الضريبة	11
6	0.854	1.86	لا تتعامل مديرية الضرائب لولاية اليزي باجراءات ردعية مع المتهربين من دفع الضريبة	12
15	0.676	1.57	تقوم مديرية الضرائب لولاية اليزي بتصنيف العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفية للمكلف.	13
1	0.768	2.10	تراعي مديرية الضرائب لولاية اليزي ظروفًا متأخرين عن دفع الضريبة ولا تفرض عقوبات عليهم	14
7	0.750	81 1.	تعتمد مديرية الضرائب في ولاية اليزي على الطرق الحديثة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي مما يساهم في رفع التحصيل الضريبي	15
11	0.902	1.71	المتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة تؤدي الى الحد من هذه الظاهرة وتساهم في استرجاع بعض الحصائل الضريبية	16
/	0.74	1.67	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

نلاحظ من جدول التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أن الأوساط الحسابية لفقرات كانت بين 1.90 و 2.10، وبانحرافات معيارية من 0.76 و 0.94، وهذا يعني أن معظم العمال كانوا موافقين على إجاباتهم على عبارات المحور.

يوضح الجدول أن المتوسط الحسابي العام بلغ (2.10)، أما الانحراف المعياري العام قدر ب: 0.76 والفقرة (1)، (2)، بمتوسطاتها الحسابية (2.10)، (2.05) على التوالي وانحراف معياري (0.76)، (0.74) وهذا يعني أن المديرية تراعى بمديرية الضرائب لولاية اليزي ظروف المتأخرين، ويساهم مجلس الإدارة في مديرية الضرائب لولاية اليزي في وضع استراتيجيات ناجحة لإدارة وتسيير مواردها البشرية بكفاءة عالية. في حين نجد أن الفقرات (3)، (4)، (5)، (6)، (7)، (8)، (9)، (10)

ومتوسطها الحسابي (1.90)،(1.90)،(1.90)، (1.86)، (1.81)، (1.76)، (1.76)، (1.76) على التوالي وبانحراف معياري (0.94)، (0.88)، (0.88)، (0.85)، (0.76)، (0.83)، (0.70)، (0.94)

ما يعني أن المديرية لها حق المشاركة في تسيير شؤونها لكافة الموظفين عن طريق انتخاب ممثلهم في مجلس الإدارة ومختلف المعلومات الضرورية حول عملية التحصيل الضريبي وبطريقة عادلة، ويوزع الصلاحيات والمسؤوليات بالتوازي بين المصالح والأقسام. الخ... أما الفقرات (11)، (12)، (13)، (14)، (15)، (16)، متوسطاتها الحسابية (1.71)، (1.71)، (1.57)، (1.57)، (1.52)، (1.57)، (1.52) انحراف المعياري (0.90)، (0.78)، (0.78)، (0.74)، (0.64)، (0.68)، تقوم المديرية بالمتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة تؤدي إلى الحد من هذه الظاهرة وتساهم في استرجاع بعض الحصائل الضريبية، بتصنيف العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفة للمكلف، تخضع مديرية الضرائب بصفة دورية لبعض الزيارات التفتيشية من طرف الجهات الوصية أو أعضاء مجلس الإدارة الخ... من خلال ما سبق نستخلص بأن الحوكمة الضريبية لها دور كبير في مديرية الضرائب لولاية ايليزي حيث تسهر على تطبيق احتياجات متعاملها.

المطلب الثالث: الاختبارات الاحصائية لفرضيات الدراسة

تناولنا في هذا المطلب اختبار الفرضيات وكذلك نتائج فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها

أولاً: اختبار الفرضيات

قمنا بمعرفة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري عبر الجدول الآتي:

جدول رقم (2-10): العلاقات الارتباطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع (تحليل الفرضيات)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0.831	1.90	التزام مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة ساهم في الرفع من التحصيل الضريبي
0.796	1.67	في إطار أداء مهامها تلتزم مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة
0.831	1.76	تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب لولاية اليزي ساهم بدرجة عالية في من الإيرادات الضريبية
2.458	5.33	المتوسط الحسابي للفرضيات

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على برنامج SPSS

مناقشة نتائج الفرضيات

فيما يتعلق بما توصلت له الدراسة الراهنة من نتائج التي مفادها أنه يوجد ترابط قوي بين الحوكمة والتحصيل الضريبي.

ثانيا: نتائج اختبار T فرضيات الدراسة

قمنا في هذا الجزء عبر الجدول من معرفة مستوى المعنوية والمتوسط الحسابي لاختبار T الفرضيات الدراسة

الجدول رقم (2-11): نتائج اختبار T فرضيات الدراسة

المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية	T	العبارة
1.90	0.000	10.505	التزام مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة ساهم في الرفع من التحصيل الضريبي
1.67	0.000	9.597	في إطار أداء مهامها تلتزم مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة
1.76	0.000	9.717	تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب لولاية اليزي ساهم بدرجة عالية في من الإيرادات الضريبية
5.33	0.000	29.819	المتوسط الحسابي للفرضيات

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

تشير النتائج الموضحة في الجدول اعلاه الى قيمة المتوسط الحسابي للفرضية 1 قد بلغت (1.90) الذي يوافق دراجة مرتفعة للالتزام، أي أن التزام مديرية الضرائب لولاية ايليزي بآليات الحوكمة ساهم في الرفع من التحصيل الضريبي حيث بلغت (T) المحسوبة (10.505) وقيمة SIG (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، أما الفرضية 2 قد بلغ متوسط حسابها ب (1.67) الذي يعد درجة منخفضة، حيث أن عدم وجود تقارب الاجابات أفراد العينة الدراسة حول إطار أداء مهامها تلتزم مديرية الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة حيث بلغت (T) المحسوبة (9.597) وقيمة SIG (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، أما الفرضية الثالثة قدر متوسط حسابها ب (1.76) وبلغت (T) المحسوبة (9.717) وقيمة SIG (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) الذي يوافق دراجة متوسطة بتطبيق نظام الحوكمة في مصلحة الضرائب لولاية اليزي ساهم بدرجة عالية في من الإيرادات الضريبية.

خلاصة

تناولنا في هذا الفصل عرضا للدراسة الميدانية حيث تم التعرف في البداية على عينة ومجتمع الدراسة، ثم اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات والبيانات من عينة محل الدراسة حول الحوكمة والتحصيل الضريبي.

تطرقنا للتحليل الوصفي للمعلومات الشخصية للعينة الدراسة بالنسبة للجنس والعمر والمستوى التعليمي والخبرة والوظيفة والتخصص ومن ثم الانتقال للتعرف على نتائج التحليل الإحصائي لفقرات الاستبيان من خلال حساب المتوسط والانحراف المعياري لكل فقرة، واختبار الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية باستخدام نتائج الانحدار البسيط ثم معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وجميع أبعاده باستخدام نتائج معامل ارتباط وخلصنا إلى أن هناك:

● أن أغلبية أفراد العينة الدراسة قدر متوسط حساسها ب 1.9 موافقون على التزام بآليات الحوكمة التي تساهم في الرفع من التحصيل الضريبي وهذا راجع لإدراكهم للمسؤولية المواجهة إليهم.

● وكذلك تبرز النتائج المتحصل عليها أن عدم وجود تقارب الإجابات أفراد العينة الدراسة حول إطار أداء مهامها أن تلتزم مصلحة الضرائب لولاية اليزي بآليات الحوكمة قد تم بلوغ متوسط حساسها ب (1.67) الذي يعد درجة منخفضة وهذا راجع لعدم التزامهم لمهام الموكلة إليهم.

● وتوصلت أيضا بتطبيق نظام الحوكمة في مصلحة الضرائب لولاية اليزي ساهم بدرجة عالية في الإيرادات الضريبية.

وبصفة عامة نستخلص من خلال النتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة، أن التزام بآليات الحوكمة موافقون على مساهمة في الرفع من التحصيل الضريبي، كما عدم التزامهم لمهام الموكلة إليهم وهذا ما يساهم في تطبيق نظام الحوكمة في مديرية الضرائب.

الخاتمة

تمهيد

حاولنا في هذه الدراسة التطرق الى مدى التزام مصلحة الضرائب بآليات الحوكمة للرفع من التحصيل الضريبي ونظرا لأنها نالت اهتمام الكثير من الباحثين لذا أردنا تسليط الضوء على ضرورة تطبيق مديرية الضرائب لآليات الحوكمة في مؤسساتها بهدف تحقيق الاستمرار والبقاء والنمو في السوق الذي تنشط فيه يعد مرتكزا أساسيا تسعى لبلوغه وللحفاظ على العملاء لابد من اتخاذ قرارات حاسمة في بناء خطط جديدة ووضعها حيز التنفيذ وأن تكون قادرة على حل مشاكلهم بطريقة التي تكسب رضاهم ومن ثم وفاءهم لها على المدى الطويل.

بهذا الصدد قمت بطرح الإشكالية التالية: اليات الحوكمة ومساهمتها في الرفع من التحصيل الضريبي ؟

والتي حاولت من خلال هذه الدراسة الإجابة عن هذه الإشكالية، حيث تعد دراسة وصفية

النتائج:

- ✓ من خلال دراستنا للمؤسسة محل الدراسة كانت نسبة الذكور متفوقة وتستقطب المؤسسة الفئة الشبابية وأغليبيتهم من حملة شهادة ليسانس ذو خبرة أكثر من 10 سنوات.
- ✓ المديرية تراعي مديرية الضرائب لولاية اليزي ظروف المتأخرين
- ✓ حق المشاركة في تسيير شؤونه الكافة الموظفين عن طريق انتخاب ممثلهم في مجلس الإدارة ومختلف المعلومات الضرورية حول عملية التحصيل الضريبي وبطريقة عادلة
- ✓ تقوم المديرية بالمتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفعا لضريبة تؤدي إلى الحد من هذه الظاهرة وتساهم في استرجاع بعض الحصائل الضريبية.

التوصيات

- ✓ يجب على مديرية الضرائب لولاية اليزي على تطبيق مختلف اللوائح والقوانين والانظمة الداخلية لتسهيل عمل موظفيها
- ✓ ضرورة يتمتع المسؤولون في مديرية الضرائب بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت تصرفهم.
- ✓ تتبنى مديرية الضرائب لولاية اليزي قواعد وضمانات في مجال التحصيل الضريبي..
- ✓ يجب أن تعتمد مديرية الضرائب في ولاية اليزي على الطرق الحديثة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي مما يساهم في رفع التحصيل الضريبي.

✓ يجب وضع إجراءات اللازمة للمتأخرين عن دفع الضريبة ولا تفرض عقوبات عليهم.

الآفاق المستقبلية لدراسة

- ❖ أثر تطبيق نظام الحوكمة في زيادة فعالية أداء البنوك.
- ❖ دور وتفعيل الحوكمة الضريبية في القضاء على التهرب الضريبي
- ❖ التحصيل الضريبي وأثره على رفع الضريبة في المؤسسات الجزائية
- ❖ أثر الرقمنة الإدارة الضريبية في تسهيل وتقريب الاداره لموظفيها



قائمة المراجع

أولاً: المصادر باللغة العربية

الكتب

1. أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة، الإسكندرية، مصر، 1989
2. جون سوليفان، الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للإصلاح السياسي والاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004
3. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، الاسكندرية، بدون دار النشر، 2006م.
4. حماد طارق عبد العال، حوكت الشركات (المفاهيم، المبادئ والتجارب)، 2005م.
5. الزين، صلاح الدين، الاصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الاولى، القاهرة، 2000م،
6. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة والنفقات العامة والإيرادات العامة والميزانية العامة، 1999م.
7. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، ط2، دبي، 2008.
8. عادل العلي، 2009، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، عمان، إثراء للنشر والتوزيع، 1995م.
9. العشماوي محمد عبدالفتاح، الحوكمة والإصلاح المالي والإداري، آليات الحوكمة الخزانة العامة، الطبعة 1، دارالنشر 2010م.
10. محمد عباس محرز، د ت، اقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، ط 3، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 2015م.
11. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الطبعة - 1، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008م.
12. منصور ميال يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1999م.
13. نصر علي، عبد الوهاب، وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، قسم المحاسبة والمراجعة، 2012م.
14. د فريد مصطفى الإقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1989.
15. اسيد حجازي المرسي مبادئ الاقتصاد العام الضرائب والموازنة العامة. الكتاب الثاني، الدار الجامعية. الاسكندرية، مصر، 2000.
16. اعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية، بدون طبعة، العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005
17. خالد الخطيب، أحمد شامية أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005
18. خالد أمين عبد الله حامد الداود الطلحه، النظم الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.

19. خالد علي عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية annd، مختلف الدول العربية، تموز 2019.
20. خديجة الأعسر اقتصاديات المالية العامة. بدون طبعة دار الكتب المصرية، جامعة القاهرة، مصر 2016.
21. خصاونة محمد المالية العامة النظرية والتطبيق، الطبعة 15. دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن 2014
22. رضا خلاصي النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة، الجزائر الجزء الأول. 2005.
23. زينب حسين عوض الله مبادئ المالية العامة. بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، لبنان، 1999م.
24. العيد صالحى الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية. دار هومة، الجزائر، 2006.
25. حامد عبد المجيد دراز مبادئ المالية العامة الجزء الثاني الدار الجامعة للنشر، الإسكندرية 2000
26. حميد بوزيدة جباية مؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007،
- مذكرات**
27. أبو العطاء نرين، حوكمة الشركات سبيلًا للتقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2008م.
28. إيمان فتحي. أحمد مصطفى، دور المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات، الطبعة 1، دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2011 م.
29. بوغاس كريمة، تاكلت حمودة، مذكرة مراقبة ومتابعة عملية التحصيل الضريبي، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2002 م.
30. الجنابي، ريم محسن، أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009م.
31. حمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017 م.
32. عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات وحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005 م.

33. عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 م.
 34. عبد الناصر محمد فؤاد أبو عمر، إطار مقترح أدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفعالية الأداء الضريبي، مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بنها، القاهرة، 2010 م.
 35. فايزة بوخلوف، أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الانفاق الجبائي في الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية الجامعة ورقلة 2012 م.
 36. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009 م.
 37. مجدى نبيل محمود شرعي، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الجامعة باتنة 2008 م.
 38. محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية 2015 م.
 39. ناصر عبد الحي عبد المنعم، حوكمة الإدارة الضريبية حتمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي، مذكرة 2007 م
 40. يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017 م.
 41. يونس جعادي، تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الرياضية، مذكرة ماستر في علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، معهد علوم التقنيات النشاطات البدنية والرياضية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017 م.
- جرائد**
42. حديدي آدم، حمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر، مجلة المقيزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، 2019 م.
 43. سراح محمد خالط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعية، المجلد الثالث، العدد 15، جامعة الزاوية، ليبيا، 2013 م.
 44. هاني توفيق، الشفافية والمسائلة رفاهية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد 12، جانفي 2005.
 45. هيثم علي محمد، عالقة ازدواج الضريبي بالاستثماريين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي بحث تطبيقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، 2020 م.

ملتقيات

46. الخواجة، - علا، مفهوم حوكمة الشركات .جامعة القاهرة، مركز دراسات بحوث الدول النامية، ورقة عمل مقدمة لمستمر الحكم الرشيد والتنمية، 2003م
47. عبد العظيم حمدي، حوكمة الشركات وحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2005 م.
48. عبد المجيد الصلاحين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، المؤتمر الثاني بعنوان: الخدمات المالية الإسلامية، طرابلس، ليبيا، 2010 م
49. مليكة زغيب، سوسن زيرق، غالم عبد الله، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر،، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012 م.

القرارات، القوانين، والمراسيم

50. الجريدة الرسمية العدد 20 بتاريخ 29 مارس 2009.
51. قانون المالية لسنة 2002. العدد 20 بتاريخ 29 مارس 200.

ثانيا: المصادر باللغة الأجنبية

Les livres

52. William son, " Corporate Governance " Yale Law Journal, 1984
53. Pierre beltrame, **la fiscalité en France**, hachette supérieur Sémé édition, 1995
54. 3Xavier Vandendriessch, **Finances Publiques**, Edition Fa compo, France, 2008

memoires

55. MARIE Masclet, **Le contentieux du recouvrement de l'impôt**, THESE Pour le Doctorat en Droit, UNIVERSITÉ DE DROIT, D'ÉCONOMIE ET DES SCIENCES D'AIX-MARSEILLE FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE D'AIX-MARSEILLE, 2003, Françai



المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار إليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبية



استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد:

يسعدنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يدخل في إطار التحضير لمذكرة تخرج المدرجة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة الموسومة بـ " مدى التزام مصلحة الضرائب بآليات الحوكمة للرفع من التحصيل الضريبي (دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية إليزي) ". نعلمكم بأن البيانات التي سيتم جمعها من هذا الاستبيان ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ، نحن نهتم بأرائكم ، لذلك نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية على الأسئلة الواردة بالتأشير بعلامة (x) في الخانة المناسبة.

شكرا على تعاونكم معنا ، لكم منا كل التقدير والاحترام

يقدم لأستاذ:

د. بعاشي خالد

من إعداد الطالبين:

- بحيدي محمد

- باكيلا بوبكر الصديق

الجزء الأول: المعلومات الشخصية والمهنية

- 1- العمر: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة أكثر من 40 سنة
- 2- المؤهل العلمي: ليسانس ماستر ماجستير
- دكتوراه شهادة الكفاءة المهنية في المحاسبة والتدقيق أخرى.....
- 3- التخصص: مالية محاسبة تدقيق
- تخصص آخر.....
- 4- المهنة: رئيس مصلحة الضرائب مفتش رئيسي
- محاسب رئيسي محاسب مدقق داخلي :
- 5- سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: الإجابة على أسئلة الاستبيان

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تتمتع الجهات الرقابة التنفيذية في المديرية الضرائب لولاية اليزي بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على أكمل وجه			
02	تسهل (تفصح) مديرية الضرائب لولاية اليزي مختلف اللوائح والقوانين والأنظمة الداخلية لتسهيل عمل موظفيها			
03	لهيكل التنظيم لمديرية الضرائب لولاية اليزي يوزع الصلاحيات والمسؤوليات بالتوازي بين المصالح والأقسام			
04	تفصح مديرية الضرائب لولاية اليزي لموظفيها عن مختلف المعلومات الضرورية حول عملية التحصيل الضريبي وبطريقة عادلة			

05	تفصح مديرية الضرائب لولاية اليزي حق المشاركة في تسيير شؤونها لكافة الموظفين عن طريق انتخاب ممثلهم في مجلس الإدارة		
06	مديرية الضرائب تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء المصالح والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.		
07	. يتمتع المسؤولون في مديرية الضرائب بالصلاحيات الأمانة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت تصرفهم		
08	تخضع مديرية الضرائب بصفة دورية لبعض الزيارات التفتيشية من طرف الجهات الوصية وأعضاء مجلس الإدارة		
09	يساهم مجلس الإدارة في مديرية الضرائب لولاية اليزي في وضع استراتيجيات ناجحة لإدارة وتسيير مواردها البشرية بكفاءة عالية		
10	تتبنى مديرية الضرائب لولاية اليزي قواعد وضمان اتقي مجال التحصيل الضريبي.		
11	نظام المعلومات المطبق في المديرية الضرائب لولاية اليزي يساهم في سد الثغرات الضريبية التي قد يستغلها بعض المكلفين للتهرب من دفع الضريبة		
12	لا تتعامل مديرية الضرائب لولاية اليزي باجراءات ردعية مع المتهربين من دفع الضريبة		
13	تقوم مديرية الضرائب لولاية اليزي بتصنيف العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفية للمكلف.		
14	تراعي مديرية الضرائب لولاية اليزي ظروفًا متأخرين عن دفع الضريبة ولا تفرض عقوبات عليهم		
15	تعتمد مديرية الضرائب في ولاية اليزي على الطرق الحديثة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي مما يساهم في رفع التحصيل الضريبي		
16	المتابعة القضائية للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة تؤدي الى الحد من هذه الظاهرة وتساهم في استرجاع بعض الحصائل الضريبية		

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
611	16

نوع الجنس

Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	12	60.0	60.0	60.0
انثى	8	40.0	40.0	100.0
Total	20	100.0	100.0	

العمر

Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Bootstrap pour Pourcentage ^a				
					Biais	Résidu standard	Intervalle de confiance à 95 %		
							Inférieur		Supérieur
اقل من 30 سنة	6	30.0	30.0	30.0	30.0	-.2	10.5	10.0	50.0
من 30 الى 40 سنة	11	55.0	55.0	85.0	85.0	.1	11.1	35.0	75.0
اكثر من 40 سنة	3	15.0	15.0	100.0	100.0	.1	8.0	.0	30.0
Total	20	100.0	100.0	100.0		.0	.0	100.0	100.0

les résultats du bootstrap sont basés sur 1000 échantillons de bootstra.Sauf avis contraire .a

مستوى التعليم

Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Bootstrap pour Pourcentage ^a			
					Biais	Résidu standard	Intervalle de confiance à 95 %	
ليسانس	11	55.0	55.0	55.0	.3	10.7	35.0	75.0
ماستر	2	10.0	10.0	65.0	.2	6.5	.0	25.0
شهادة الكفاءة المهنية في المحاسبة والتدقيق	3	15.0	15.0	80.0	-.9	8.1	.0	30.0
أخرى	4	20.0	20.0	100.0	.3	9.1	5.0	40.0
Total	20	100.0	100.0		.0	.0	100.0	100.0

les résultats du bootstrap sont basés sur 1000 échantillons de α . Sauf avis contraire

bootstrap

الخبرة

Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Bootstrap pour Pourcentage ^a		
					Biais	Résidu standard	Intervalle de confiance à 95 %

							Inférieur r	Supérieur
أقل من 5 سنوات	5	25.0	25.0	25.0	-3	9.5	5.0	45.0
من 5 إلى 10 سنوات	6	30.0	30.0	55.0	2-	9.9	10.0	50.0
أكثر من 10 سنوات	9	45.0	45.0	100.0	5-	10.5	25.0	65.0
Total	20	100.0	100.0		0-	.0	100.0	100.0

les résultats du bootstrap sont basés sur 1000 échantillons de bootstrap ،a. Sauf avis contraire

الوظيفة

Valide	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Bootstrap pour Pourcentage ^a			
					Biais	Résidu standard	Intervalle de confiance à 95 %	
							Inférieur	Supérieur
رئيس مصلحة الضرائب	2	10.0	10.0	10.0	.0	6.8	.0	25.0
مفتش رئيسي	7	35.0	35.0	45.0	-2-	11.0	15.0	55.0
محاسب رئيسي	2	10.0	10.0	55.0	.2	6.8	.0	25.0
محاسب	4	20.0	20.0	75.0	-4-	8.6	5.0	35.0
مدقق داخلي	5	25.0	25.0	100.0	.4	9.6	10.0	45.0
Total	20	100.0	100.0		.0	.0	100.0	100.0

les résultats du bootstrap sont basés sur 1000 échantillons de bootstrap ،a. Sauf avis contraire

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
التزام مصلحة الضرائب لولاية اليزي بآليات الحكومة ساهم في الرفع من التحصيل الضريبي	21	1.90	.831	.181
في إطار أداء مهامها تلتزم مصلحة الضرائب لولاية اليزي بآليات الحكومة	21	1.67	.796	.174
تطبيق نظام الحكومة في مصلحة الضرائب لولاية اليزي ساهم بدرجة عالية في من الايادات الضريبية.	21	1.76	.831	.181

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التزام مصالحة الضرائب بلو لاية اليزبأليات الحوكمة ساهم في الرفع من التحص يلالضريبي في إطار أداء مهامها تلزم صلحة الضرائب لولاية اليز بأليات الحوكمة تطبيق نظام الحوكمة في مصالح الضرائب لولاية ال يز ساهم بدرجة عالية في منالايادات الضريبية.	10.505	20	.000	1.905	1.53	2.28
	9.597	20	.000	1.667	1.30	2.03
	9.717	20	.000	1.762	1.38	2.14

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
III	الإهداء
IV	شكروعرفان
VII-V	فهرس المحتويات
IX- VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
هـ - ب	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية (تتعلق بالجانب النظري خاص بمتغيرات الدراسة)
3	المطلب الأول: ماهية الحوكمة (نشأتها، مفهومها، أهميتها، خصائصها وأهدافها)
4-3	أولا: نشأة الحوكمة
5 -4	ثانيا: مفهوم الحوكمة
8-5	ثالثا: أهمية الحوكمة وخصائصها
8	رابعا: أهداف الحوكمة
9	المطلب الثاني: ماهية التحصيل الضريبي
9	أولا: مفهوم التحصيل الضريبي
10	ثانيا: طرق التحصيل الضريبي
12	ثالثا: الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي وقواعدها
14	رابعا: ضمانات تحصيل الضريبة:
15	المطلب الثالث: الحوكمة والتحصيل الضريبي
15	أولا: نشأة الحوكمة الضريبية
16	ثانيا: مفهوم الحوكمة الضريبية
17	ثالثا: أهمية وأهداف الحوكمة الضريبية
19	رابعا: آليات الحوكمة وأطرافها ومبادئها
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها (أوجه التشابه والاختلاف الخاص بمتغيرات

	الدراسة)
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
29	المطلب الثاني: دراسات دراسات أجنبية
33	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمديرية الضرائب لولاية ايليزي
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الطريقة والأساليب المتبعة في الدراسة
38	المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الولاية للضرائب لولاية ايليزي
38	أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ايليزي
39	ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ايليزي.
41	ثالثا مهام المديرية الولائية للضرائب
42	المطلب الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية
44	المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات والمعلومات
44	اولا: مرحلة تصميم الاستبيان وتوزيعه
45	ثانيا: الادوات المستخدمة
50	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشته
50	المطلب الأول: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات وخصائص أفراد عينة الدراسة
50	أولا: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
72	ثانيا: خصائص أفراد عينة الدراسة
56	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
56	اولا: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات
56	ثانيا: تحليل نتائج الدراسة
59	المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة
59	أولا: اختبار الفرضيات
60	ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

62	خلاصة الفصل الثاني
63	الخاتمة العامة
66	قائمة المراجع
73	الملاحق