

الحكومة الضريبية والإيرادات الضريبية

Governance Mechanisms of Tax and Revenue Tax

د.مهني محمد العبيني - جامعة عجلون الوطنية - الأردن

mohebinni@yahoo.com

د.سلام نواف المومني - كلية الباحة العالمية - الأردن

almoumany@yahoo.com

الملخص:

هدفت الدراسة الى بيان أثر الحوكمة الضريبية "الرقابة الضريبية والمخاطر الضريبية" على الإيرادات الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة فقد كان مجتمع الدراسة من مدققين ضريبة الدخل والمدققين الخارجيين المعتمدين لدى دائرة ضريبة الدخل وقد بلغ عدد مدققين ضريبة الدخل (232) اما عدد المدققين الخارجيين فقد بلغ عددهم (384) مدققا , وقد تم اختيار (400) من بينهم كعينة عشوائية بسيطة من الطرفين وتم توزيع (400) استبانته تم استرداد (324) استبانته منها (119) استبانته من مدققين الضريبة و (205) من المدققين الخارجيين, وقد استخدم الباحثان من اجل الوصول الى النتائج وتحقيق هدف البحث تحليل الانحدار الخطي البسيط وتوصل الباحثان بعدة نتائج اهمها ان هناك اثر واضح للرقابة الضريبية والمخاطر على الإيرادات الضريبية وقد اوصى الباحثان بعدة توصيات اهمها اتباع الأساليب الرقابية الضريبية المناسبة للحد من المخاطر الضريبية على كافة القطاعات الاقتصادية المختلفة و زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى كافة المكلفين، من خلال تقديم خدمات التعليم الإلكتروني عن بعد لدى المسجلين وغير المسجلين، والحث على تقديم خدمات تثقيفية وتعليمية مصورة أو مسجلة على الموقع الإلكتروني لدى الدائرة.

الكلمات المفتاحية: الإيرادات الضريبية، الحوكمة الضريبية، الرقابة الضريبية، المخاطر الضريبية.

Summary

The study aimed at explaining the effect of tax governance on tax revenues and to achieve the study objective. The study society consisted of income tax auditors and external auditors accredited by the Income Tax Department. The number of income tax auditors reached (232) (400) respondents were randomly selected (400), of which 324 were retrieved (119) from the tax auditors and (205) from the external auditors. In order to reach the results and achieve the goal of research analysis The researchers recommended a number of recommendations, the most important of which are the adoption of appropriate tax control methods to reduce tax risks on all economic sectors and increase tax awareness and tax culture among all taxpayers, through Provide e-learning services remotely to registered and non-registered, and to urge the provision of educational and educational services pictured or registered on the website of the Department.

Keywords: Tax Revenue, Tax Governance, Tax Control, Tax Risk.

مقدمة:

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

وقد ذكر(ابونصار،2012) ان إيرادات الدولة الأردنية المحلية حسب تقرير البنك المركزي الأردني لعام 2010 م، بلغت 68%.

مما لا شك ان الإدارة الضريبية عليها واجب القيام بمسؤولياتها للمحافظة على حقوق الدولة و المتمثلة بالإيرادات الضريبية من خلال تطبيق عدد من آليات وركائز الحوكمة الضريبية المتمثلة بالرقابة الضريبية والالتزام الضريبي والمخاطر الضريبية والحوافز الضريبية وذلك للوصول إلى قرارات أكثر ملاءمة ودقة في الإجراءات المستخدمة، بالتالي قد يكون لها أثر على كفاءة وفعالية أداء دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن والذي ينعكس على الاقتصاد الأردني وكافة الخدمات المقدمة لأفراد المجتمع .

حرصت العديد من المنظمات بالاهتمام بمفهوم الحوكمة وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي وبنك التسويات الدولية (BIS) ممثلاً في لجنة بازل 1 و2 و3 والتي قامت بوضع خطوط إرشادية لتدعيم الإدارة لمراقبة أداء العمل وتعزيز الإفصاح والشفافية لخدمة كافة أصحاب المصالح بالإضافة الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر في مصر والذي أوصى بتطبيق الحوكمة الضريبية في عام 2007.

من هنا تنبع أهمية الحوكمة الضريبية من خلال توضيح هذا المفهوم واستخدام آلياته ومعرفة تأثيرها على الإيرادات الضريبية و تطبيق هذه الآليات في إجراءات ضريبة الدخل والمبيعات في المملكة الأردنية الهاشمية لتنمية الإيرادات الضريبية.

مما تقدم يتبين لدينا أهمية الحوكمة الضريبية وانطلاقاً من هذه الأهمية فإن الاستعانة بآليات الحوكمة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ربما يقود الإدارة الضريبية إلى زيادة توظيف آليات الحوكمة الضريبية لتتناسب مع جميع الأطراف في المنظومة الضريبية وتوزيع العبئ الضريبي على كافة المكلفين بعدالة وصولاً إلى زيادة مؤشرات الأداء من خلال تقليل الفجوة بين الإيرادات المستهدفة والفعالية والتي تؤثر على المتحصلات الضريبية والعمل على تنميتها.

الإطار النظري والدراسات السابقة

الاطار النظري

الحوكمة الضريبية Tax Governance

ربما يعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة، مقارنة بالحوكمة المؤسسية بمفهومها العام، وبالعودة الى الحوكمة الضريبية نجد ان أحد الباحثين عرفها (عبد السميع، 2008)، بأنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة. وفي ذات السياق عرفها(عبد الخالق : 2007)، بأنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذات العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهما والتي ينبغي لكل طرف أدائها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها.

فيما يرى الباحثان أن الحوكمة الضريبية : هي منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم ، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

فيما يتعلق بأهمية الحوكمة الضريبية فقد ذكر (الجنابي: 2009:ص140) في إن الحوكمة الضريبية تعتمد على تنظيم العلاقات بين كافة الأطراف المتعاملين فيها وخارجها من دافعي الضرائب، وعليه فإن الحكم الرشيد للإدارة الضريبية يؤدي إلى خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه ، وبالتالي يحافظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة ، ومن جهة أخرى لا بد من مراعاة حقوق دافعي الضرائب وحماية مصالحهم. بالإضافة إلى منع الفساد المالي والإداري وتحسين الأداء الضريبي وتسهيل العمل في دائرة الضريبة ومنع حدوث أزمات والخروج من أي تعثر.

اما الباحث (عبد العظيم:2005) فقد ذكر ان أهمية الحوكمة تكمن في انها تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي وعدم إهدار حقوقهم 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 ، و التعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية ، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانونا.

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

أطراف الحوكمة الضريبية:

الباحث (حنا: 2005) ذكر ان اطراف الحوكمة الضريبية بأنها تتمثل بالمنظومة الضريبية والتي تتكون من :

- التشريع الضريبي:

هو عبارة عن كافة القوانين و التعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة وحصرها وتحصيلها والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها.

- الإدارة الضريبية:

هي عبارة عن كافة الدوائر التي تعمل على تطبيق وتنفيذ قوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات من خلال المدققين وكافة العاملين فيها عن طريق الحصر والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الحكومية الأخرى للوصول إلى تحصيل الضريبة المستحقة من ممولي ودافعي الضريبة.

اما (ابو نصار، 2011) فقد اضاف المجتمع الضريبي وهو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة والمحامين والمستشارين الضريبيين والمحاسبين ، بالإضافة إلى مدقي الحسابات أو الأشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة عامة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية.

آليات الحوكمة الضريبية:

توجد لدى الحوكمة عدة آليات حيث يرى بعض الباحثين أن ركائز الحوكمة تصل إلى عشرين محورا (عبد الخالق:2007) ويختلف الباحثون في وجهات نظرهم في أن هناك ركائز وآليات للحوكمة الضريبية رئيسة ومنها فرعية وعليه سيتم استعراض أهم الآليات الرئيسة :

الرقابة الضريبية: فقد عرفها (صيام، 2009) بأنها الرقابة على الاقتصاد لنشاطات و سياسات الإدارة الضريبية بشكل صحيح و سليم والذي يعني "المحافظة على الكلفة المنخفضة في استخدام المواد والتجهيزات في عمل الإدارة الضريبية ، وعدم إعاقة في التكلفة الفعلية لجودة وكمية الأعمال المقدمة والمطلوبة ". فيما عرفها (أبو عمر، 2010، ص 23) بأنها الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية الموجودة في الدوائر الضريبية ، حيث يتم ربط الكفاءة مع الاقتصاد بالموارد المتاحة بحيث يتم انجاز العمل بشكل مرتبط مع الواقع بالنسبة للملفات الموجودة واستخدام الفنيات المطلوبة لكل حالة على الملفات الموجودة بما يتناسب معها. اما (عيد، 2010) فيعتبرها الرقابة على فاعلية الأداء المتعلقة بأهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة وسد حاجات الدولة من إيرادات وحصر للمجتمع الضريبي وتقليل التهرب الضريبي ، وعليه يجب أن يتم تحقيق هذه الفاعلية من خلال صياغة الأهداف بشكل رئيس وأن تكون متعلقة بكل مستوى إداري حسب المستوى (

إدارة عليا ، إدارة متوسطة ، إدارة تنفيذية دنيا) ومتابعة ذلك من دون إرهاق كاهل الإدارات بالطلبات المتعددة بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر وواضح للوصول إلى الأهداف المرجوة .

المخاطر الضريبية:

ذكر(الشافعي، 2003) إن إدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية تعتبر من أهم آليات الحوكمة التي ربما قد تحد من قدرات الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها والرسالة التي تؤذيها ، من هنا فلا بد من التعرف على هذه المخاطر، والعمل على تحليلها كما ان هناك عناصر أخرى للحكومة الضريبية وهي الحوافز الضريبية والالتزام الضريبي.

الإيرادات الضريبية وأهميتها:

نظرا لأهمية الإيرادات الضريبية سيتم عرض البيانات المالية للإيرادات الضريبية بشكل من التفصيل كما يلي:-

أولا : الإيرادات الضريبية والإيرادات المحلية العامة :-

يبين الجدول رقم (1) الإيرادات المحلية والإيرادات الضريبية وتم عرض الإيرادات غير الضريبية الأخرى ، بالإضافة أنه تم استخراج نسبة الإيرادات الضريبية منسوبة إلى الإيرادات المحلية .

جدول رقم (1) نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية العامة خلال الأعوام 2005-2009

البيان	2005	2006	2007	2008	2009
الإيرادات المحلية العامة	2,561.8	3,164.5	3,628.1	4,020.1	4,192.8
إيرادات الضريبية	1,322.112	1,647.520	1,971.860	2,299.83	2,463.40
الإيرادات غير الضريبية	1,239.688	1,656.29	1,656.24	1,720.26	1,729.40
نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية العامة	%51.6	%52	%54.3	%57.2	%58.7

المصدر: البنك المركزي الأردني .

عند التمعن في الإيرادات المحلية العامة تزايدت منذ سنة 2005 وحتى سنة 2009 بنسبة 23.5 % لسنة 2006 و 41% لسنة 2007 وبنسبة 56.9% و 63.3% لسنتي 2008 و 2009 على التوالي مقارنة السنوات جميعها مع سنة 2005 باعتبارها سنة أساس.

كانت تشكل الإيرادات الضريبية نسبة 51.6% لسنة 2005 و أصبحت 52% لسنة 2006 وكذلك أصبحت 54.3% لسنة 2007 و لسنتي 2008 و 2009 بنسبة 57.2% و نسبة 58.7%

عند الإطلاع على جدول رقم (1) يتبين أن نسبة الإيرادات الضريبية تزايدت ولكن ليس بنسبة الإيرادات المحلية العامة ، حيث كانت نسبة الزيادة لسنة 2006 عن سنة 2005 تساوي 23.5% أما نسبة الزيادة للإيرادات الضريبية تساوي 0.004% أي أن هناك فرق كبير بنسب الزيادة للإيرادات المحلية العامة عن الإيرادات الضريبية. أما نسبة الزيادة لسنة 2007 عن سنة 2006 تساوي 17.5% أما نسبة الزيادة للإيرادات الضريبية تساوي 2.3% ، لكن نسبة الزيادة لسنة 2008 عن سنة 2007 تساوي 15.9% أما نسبة الزيادة للإيرادات الضريبية تساوي 2.9% ، وأخيرا نسبة الزيادة لسنة 2009 عن سنة 2008 تساوي 6.4% أما نسبة الزيادة للإيرادات الضريبية تساوي 1.5%.

ثانيا : إيرادات ضريبي الدخل والمبيعات :-

ولتوضيح أهمية الإيرادات الضريبية فلا بد من العمل على زيادة التفصيل و عرض إيرادات ضريبة الدخل وإيرادات ضريبة المبيعات لنفس الفترة حيث أن الجدول رقم (2) يبين ذلك .

جدول رقم (2) إيرادات ضريبي الدخل والمبيعات خلال الأعوام 2005-2009

البيان	2005	2006	2007	2008	2009
إيرادات ضريبة الدخل	287.262	419.036	497.920	614.439	773.874
إيرادات ضريبة المبيعات	1,034.895	1,228.490	1,473.940	1,685.395	1,689.530
مجموع الإيرادات الضريبية	1,322.112	1,647.520	1,971.860	2,299.833	2,463.404

عند النظر إلى الجدول رقم (2) يتبين أن هناك تزايداً في قيمة إيرادات ضريبة الدخل حيث زادت الإيرادات من قيمة 287,262 مليون دينار لسنة 2005 وصولاً إلى 773,874 مليون دينار أي زيادة بقيمة 486,612 مليون دينار أي بنسبة زيادة تصل إلى 169% لعام 2009. وكذلك قيمة إيرادات ضريبة المبيعات حيث زادت الإيرادات من قيمة 1034,895 مليون دينار لسنة 2005 وصولاً إلى 1689,530 مليون دينار أي زيادة بقيمة 654,455 مليون دينار أي بنسبة زيادة تصل إلى 63,17 % لعام 2009.

الدراسات السابقة

- دراسة (عمرو، 2011)، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين وزيادة الوعي بالحوكمة ونشر ثقافة الشفافية والإفصاح بين الموظفين في الدوائر الحكومية مما يساهم في زيادة كفاءة العاملين وفعاليتهم، وكان مجتمع الدراسة مدقق ضريبة الدخل في مناطق السلطة الفلسطينية أما عينة الدراسة عدد من العاملين في دوائر ضريبة الدخل وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات. وقد أكدت النتائج أن هناك تطبيقاً بشكل متوسط لمعايير الحوكمة وآلياتها في الدوائر الضريبية كما أن النتائج أشارت إلى أن هناك علاقة بين كل من الكفاءة والفاعلية من جهة ومعايير الحوكمة من جهة أخرى وعليه يجب تطبيق معايير الحوكمة كحزمة واحدة.

- دراسة (أبو عمر، 2010)، هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لزيادة كفاءة الإدارة الضريبية لتحقيق العدالة من خلال الأخذ بمفاهيم الحوكمة وبيان أثر الحوكمة الضريبية كأثر فعال على الأداء الضريبي والعمل على وضع قواعد الحوكمة لتحقيق الشفافية والعدالة.

ولقد تمثل مجتمع الدراسة في مأموري الضرائب وأساتذة الجامعات بالإضافة إلى مكاتب المحاسبة في مصر، وتم أخذ عينة من 150 مفردة من مجتمع الدراسة وقام الباحث باختبار فرضيات الدراسة من خلال قائمة استقصاء. أما أهم النتائج التي توصل إليها الباحث وجود علاقة بين الحوكمة الضريبية والأداء الضريبي وأهمية الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في الفحص الضريبي، وقصور نظام المعلومات الحالي على أداء وظيفته في توفير البيانات والمعلومات اللازمة والعمل على ربط الأداء الضريبي بمعايير الجودة العالمية وأوصى الباحث بضرورة تعديل بعض النصوص في التشريع الضريبي، تطوير الإدارة الضريبية، وأخيراً ضرورة تطبيق الدخل المقترح لتطوير الأداء الضريبي باستخدام الحوكمة الضريبية.

- دراسة (العيسوي، 2008) هدفت الدراسة إلى البحث في أهم معوقات تحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصري ودراسة أهمية تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات على النظام الضريبي المصري وأخيراً اقتراح مدخل لحوكمة النظام الضريبي تم تحديد عينة عشوائية طبقية مكونة من 335 مفردة من مجتمع الدراسة، وتم تصميم أداة الدراسة من خلال قائمة استقصاء للوصول على إجابات أسئلة الدراسة. أما أهم النتائج والتوصيات التي خلصت إليها الدراسة إلى أن آليات ومبادئ حوكمة الشركات مبادئ تصلح للتطبيق إلى أية منظمة سواء تهدف إلى تحقيق الربح مثل شركات القطاع العام والخاص، كما أسفرت الدراسة الميدانية عن صلاحية الإطار المقترح لتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات على النظام الضريبي المصري بما يساهم في حل المشكلات التي تعيق تحقيق أهدافه وأوصت الدراسة بتطوير أداء الإدارة الضريبية ونظم عملها.

- دراسة (Erasmus, 2009) قدمت هذه الورقة كجزء من ورشة عمل لمديري سلسلة الإمداد في عام 2006، على التخطيط الضريبي كجزء من عملية إدارة المخاطر الضريبية. وهدفت الورقة إلى استخدام أدوات مفيدة لإجراء المخاطر الضريبية المناسبة في إستراتيجية الإدارة، مع التخطيط الضريبي كنقطة محورية أيضاً على نطاق واسع مع مبادئ إدارة المخاطر الضرائب عموماً، وسيكون دليلاً مفيداً لأي من دافعي الضرائب الذين يرغبون في وضع استراتيجيات لإدارة المخاطر الضريبية لمنظمتهم.

- دراسة (Richard and Saadtmand, 2005) هدفت الدراسة إلى التحري عن أثر معدل تدقيق عائد الدخل الحكومي ومعدل التهرب على ضريبة الدخل الإجمالي خلال الفترة من عام 1960 وحتى عام 1997 في الولايات المتحدة الأمريكية

ولتحقيق ذلك قام الباحثان بدراسة البيانات الرسمية الموجودة لدى الضريبة على مدار 38 عاماً، وقد قام الباحثان بدراسة سلوك التهرب من ضريبة الدخل من خلال ثلاثة نماذج و المتمثلة في الدراسات السابقة التي تضمنت سلوك التهرب الضريبي ودراصة سلوك التهرب عن طريق استعمال الاستفتاءات والاستبانة والنماذج التجريبية ودراصة نموذج (دي جون وليسترومايو) الذي تم إعداده عام 1994 والذي استخدم البيانات الرسمية التي تدخل تحت سيطرة ضريبة الدخل وهي المرة الأولى التي تدرس فيها الملفات الرسمية. وقد توصل الباحثان إلى أن درجة التهرب من ضريبة الدخل تتناقص بوساطة التدقيق المستمر المتزايد فكلما كان التدقيق على ضريبة الدخل الشخصية الاتحادية كانت عوائد ضريبة الدخل الشخصية أعلى، وإن التهرب من ضريبة الدخل يزداد نتيجة دخول الولايات المتحدة الأمريكية في أزمت سياسية مثل فضيحة وترغيب وحرب فيتنام وهناك حاجة إلى اتخاذ القرارات السياسية البناء بشكل أفضل وأوصت الدراسة بمراجعة سياسات الضريبة الموجودة وتقييم الإطار الفكري لمعادلة الكلفة والمنفعة بشكل عام.

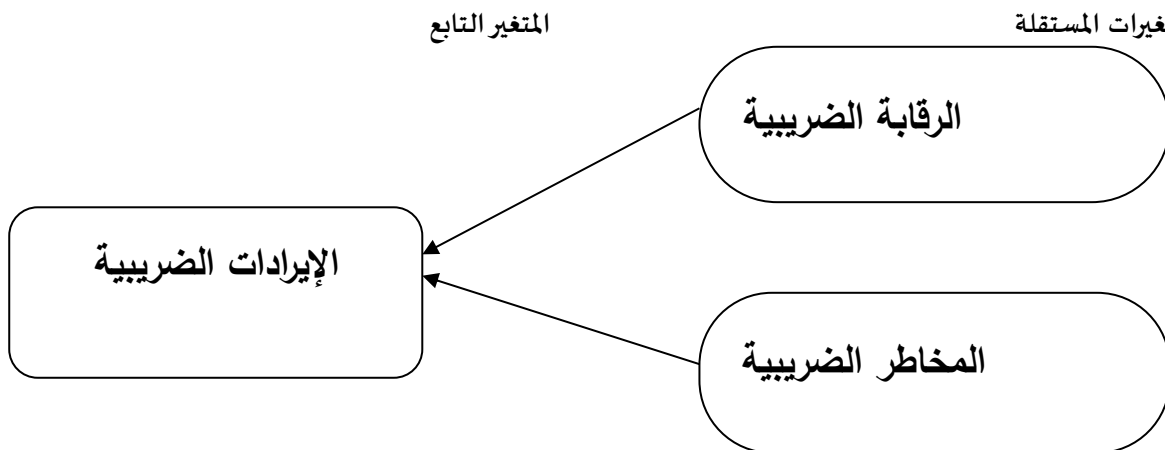
مشكلة الدراسة:

تشكل الحوكمة الضريبية مجموعة من العلاقات التي تحكم عمل الإدارة الضريبية مع دافعي الضريبة وكافة أصحاب المصالح ممن لهم اهتمام بدائرة ضريبة الدخل والمبيعات بشكل متوازن للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة ومراقبة انجازها، وتحسين جودة الخدمات العامة، والارتقاء بإدارة الأموال العامة، وتعزيز الشفافية، وحماية مصالح الدولة من التلاعب والفساد وتقليل التهرب الضريبي مع ضمان وحفظ حقوق دافعي الضرائب، هذا بدوره ربما ينعكس على الإيرادات الضريبية لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات لمواجهة النفقات المختلفة للدولة، بالتالي العمل على تقليل الفجوة في تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب والتي قد تؤثر على المتحصلات الضريبية والعمل على تنميتها. ويهدف محاولة إيجاد حل مقترح لمشكلة الدراسة فقد طرح الباحثان السؤالين التاليين:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للرقابة الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية ؟
 - هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للمخاطر الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية ؟
- فرضيات الدراسة:

في ضوء المشكلة، فإن الباحثان يسعيان للإجابة عن أسئلة الدراسة من خلال الفرضيات التالية :

- الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للرقابة الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية .
 - الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للمخاطر الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية .
- نموذج الدراسة:



المنهجية والاجراءات الاحصائية

مجتمع الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وفرضياتها ، فقد اختار الباحثان مجتمع الدراسة ليكون جميع المدققين في (مديرية كبار المكلفين و مديريات متوسطي دافعي الضرائب تجاري أولى و تجاري ثاني و الخدمي و الصناعي) والبالغ عددهم 232 مدققا بالإضافة إلى مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين المعتمدين لدى الدائرة 384 مدقق خارجي حسب التعاميم الصادرة عن الدائرة وحسب مديرية الموارد البشرية في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات في المملكة الأردنية الهاشمية، وربما هذه الفئات تكون هي القادرة على الإجابة عن أسئلة الاستبانة كونهم من ممارسي قانوني ضريبة الدخل و ضريبة المبيعات بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

عينة الدراسة:

أما عينة الدراسة فسيتم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة من المدققين في مجتمع الدراسة المأخوذة من مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات حسب المديريات التالية (مديرية كبار المكلفين ومديريات متوسطي دافعي الضرائب النشاط التجاري الأولى والنشاط التجاري الثاني والنشاط الخدمي والنشاط الصناعي) قيد الدراسة، بالإضافة إلى العينة العشوائية البسيطة من مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين المعتمدين من قبل دائرة الدخل والمبيعات ومدققي الحسابات القانونيين .

ولقد تم توزيع 400 استبانة على عينة الدراسة ، وتم استرجاع 324 استبانة صالحة للتحليل أي ما نسبته 81% .

صدق أداة الدراسة:

لغايات التأكد من صدق الاستبانة وجدواها ، فقد قام الباحثان بعرض الاستبانة على مجموعة من ذوي الاختصاص المحاسبي والضريبي وكذلك بعض مدققي الحسابات الخارجيين، حيث تم أخذ اقتراحاتهم بعين الاعتبار وذلك بإضافة أو شطب أو تعديل بعض الفقرات أو العمل دمج بعض الأسئلة مع أخرى ، والغرض من ذلك زيادة قدرة فقرات الاستبانة على اختبار فرضيات الدراسة وكذلك تحسين الصياغة اللغوية لهذه الفقرات .

ثبات الأداة:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم تطبيق معادلة (كرونباخ ألفا) على إجابات أفراد العينة الدراسة عن جميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل، جدول (3) يوضح ذلك.

ولقد قام الباحثان باختبار ثبات الاستبانة للتحقق من قدرة الأداة على إعطاء النتيجة نفسها في حال إعادتها على مجتمع الدراسة ، وذلك باحتساب معامل كرونباخ ألفا حيث بلغ (0.88) وهي نسبة مقبولة إحصائيا لتفسير وتعميم النتائج ، علما أن قيمة كرونباخ ألفا تعتبر مقبولة إذا زادت على (0.60) وتعتبر هذه النسبة مناسبة (السواعي، 2011، ص 138) . ونظرا لأن معامل كرونباخ ألفا يعتبر من أكثر المعاملات الإحصائية المستخدمة لمعرفة درجة ثبات المقياس ، حيث يستخدم لاختبار درجة ثبات إجابات المشاركين على فقرات الاستبانة، ويفسر وجود تجانس بين ردود المشاركين على فقرات الاستبانة ، حيث تتراوح قيمة هذا المعامل بشكل عام ضمن المدى (3) .

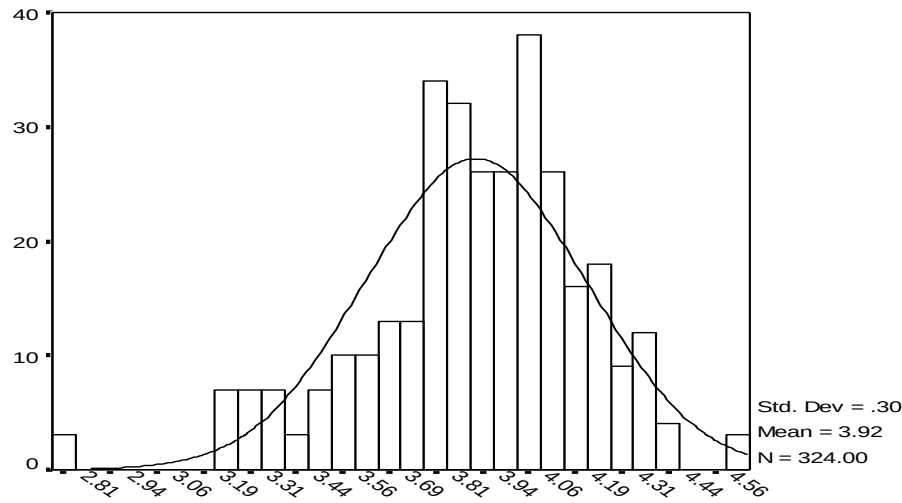
جدول (3): معاملات الثبات لجميع مجالات أداة الدراسة والأداة ككل

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات
الرقابة الضريبية	16	0.76
المخاطر الضريبية	18	0.75
الأداة ككل	34	0.88

يظهر من جدول (3) أن معاملات الثبات لمجالات الدراسة تراوحت بين (0.75-0.76) الاعلى مجال "الرقابة الضريبية"، والادنى مجال " المخاطر الضريبية "، كما بلغ معامل الثبات للأداة ككل (0.88) وهي قيم مرتفعة مقبولة لأغراض تطبيق الدراسة ، حيث إنه إذا زاد عدد الفقرات وزادت قيمة كرونباخ ألفا فهذا يشير إلى أن المقياس ثابت.

التوزيع الطبيعي (Normality Distribution):

بغرض التعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات أفراد العينة تم تطبيق (Kolmogorov-Smirnov Z) على الأداة ككل، حيث بلغت قيمة الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) لأداة الدراسة (1.84) وهي قيمة مقبولة وهذا يدل على أن التوزيع كان طبيعياً لأداة الدراسة وهذا يشير إلى أن اختيار العينة غير متحيزة إلى جهة معينة ومن ضمن مجتمع الدراسة، والشكل البياني رقم (1) يوضح ذلك:



الشكل البياني (1) التوزيع الطبيعي لبيانات لأداة الدراسة

ولاستخلاص النتائج والمعلومات من البيانات التي تم جمعها، فقد اعتمد الباحث مستوى الدلالة الأهمية (5%) للخطأ والذي يقابله مستوى ثقة (95%) في تفسير نتائج الاختبارات الإحصائية للفرضيات. ولغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها فقد قام الباحثان باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات المتوافرة لها، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل ومعالجة بيانات الدراسة:-

- المقاييس الإحصائية الوصفية :- استخدام الباحثان التكرارات، والنسب المئوية، ومقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي، ومقاييس التشتت مثل الانحراف المعياري، وذلك من أجل تحليل خصائص البيانات التعريفية للمشاركين.
- الاستدلال الإحصائي :- استخدم الباحثان اختبار تحليل الانحدار الأحادي البسيط (Simple Linear Regression) للتعرف على أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع، وذلك لمعرفة أثر آليات الحكومة الضريبية على الإيرادات الضريبية، وذلك من وجهة نظر كل من مدققي الضريبة ومدققي الحسابات.

أي أنه إذا كانت الاحتمالية (P) كما أظهرتها نتائج الاختبار أقل من (0.05) فهذا يعني وجود فرق معنوي في الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذي دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، في حين أنه إذا كانت الدرجة الاحتمالية (P) كما أظهرتها نتائج الاختبار أكبر من (0.05) فهذا يعني عدم وجود أثر ذي دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبذلك نرفض الفرضية العدمية والتي نصت على عدم وجود فرق ذي دلالة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

النتائج ومناقشتها

عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

تم استخدام الاحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، حيث تم تلخيص النتائج كما يلي:
أولاً: توزيع عينة الدراسة على أساس الوظيفة:

إن الوظائف التي تشغلها عينة الدراسة هي (مدقق ضريبي، مشرف ضريبي، رئيس قسم التدقيق، مدقق حسابات قانوني) حيث إن العينة مكونة من 101 مدققاً ضريبياً و 15 مشرفاً ضريبياً ورئيس قسم عدد 3 بالإضافة إلى مدقق حسابات قانوني عدد 205 مدقق، حيث بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة مدققي الضريبة تبعاً لمتغير الوظيفة (84.9%) لوظيفة (مدقق ضريبي)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية لعينة مدققي الضريبة (2.5%) لوظيفة (رئيس قسم التدقيق)

أما توزيع أفراد عينة مدققي الحسابات تبعاً لمتغير الوظيفة كان بنسبة مئوية (100%) لوظيفة (مدقق حسابات قانوني) كما يلاحظ من الجدول رقم (4).

جدول رقم (4-1) توزيع عينة الدراسة على أساس الوظيفة

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات	
		التكرار	%	التكرار	%
الوظيفة	مدقق ضريبي	101	84.9	-	-
	مشرف ضريبي	15	12.6	-	-
	رئيس قسم التدقيق	3	2.5	-	-
	مدقق حسابات قانوني	-	-	205	100
	المجموع	119	100	205	100

ثانياً: توزيع عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي :

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن المؤهلات العلمية لدى عينة الدراسة هي ثلاثة مستويات (بكالوريوس ، ماجستير ، دكتوراه) حيث إن العينة مكونة من 324 مدققاً .

حيث يتضح أن أعلى نسبة 73.1% للبكالوريوس حيث بلغت نسبة عينة مدققي الضريبة 68.9% وبلغت نسبة عينة مدققي الحسابات 75.6% نسبة الماجستير للعينة ككل بلغت 24.1% حيث كانت نسبة عينة مدققي الضريبة 26.1% ونسبة عينة مدققي الحسابات 22.9% أما نسبة الدكتوراه تساوي 2.8% للعينة ككل وتشمل نسبة عينة مدققي الضريبة 5% و نسبة عينة مدققي الضريبة 1.5% .

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

جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات		العينة ككل	
		التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	82	68.9	155	75.6	237	73.1
	ماجستير	31	26.1	47	22.9	78	24.1
	دكتوراه	6	5	3	1.5	9	2.8
	المجموع	119	100	205	100	324	100

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة على أساس التخصص :

يبين الجدول رقم (7) إن توزيع عينة الدراسة على أساس التخصصات التي يحملها كل من عينة مدققي الضريبة وعينة مدققي الحسابات القانونيين ، حيث إن هذه التخصصات هي (المحاسبة ، القانون ، أخرى).

حيث بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص (95.06%) لتخصص (محاسبة) ويعود ذلك إلى سبب العمل القائم على أساس المحاسبة الضريبية والتدقيق في كل من عيني الدراسة ، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (0.09%) للإجابة (أخرى) وهو الجمع ما بين تخصصي المحاسبة والقانون وبسبب وجود تخصصات أخرى في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مثل تخصص الإقتصاد، وبلغت النسبة المئوية لتخصص القانون (4.01%) للعينة ككل والموجودين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لملء الوظائف الشاغرة بعد تدريبهم في القسم القانوني.

جدول رقم (7) توزيع عينة الدراسة على أساس التخصص

المتغير	المستوى	عينة مدققي الضريبة		عينة مدققي الحسابات		العينة ككل	
		التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
التخصص	محاسبة	103	86.6	205	100	308	95.06
	قانون	13	10.9	-	-	13	4.01
	أخرى	3	2.5	-	-	3	0.09
	المجموع	119	100	205	100	324	100

رابعاً: توزيع عينة الدراسة على أساس الخبرة العملية :

توجد خمسة مستويات للخبرة الموجودة لدى عينة الدراسة ، حيث إن عينة مدقي الحسابات كانت أكثر الخبرات الموجودة لديهم (أكثر من 20 سنة) وعددهم يصل إلى 99 مدقق ، أما عينة مدقي الضريبة كانت سنوات الخبرة تتركز ما بين 6- 10 سنوات ، ثم يبدأ أعدادهم بالتناقص في المستويات اللاحقة حيث إن هناك حركة دوران كبيرة في وظيفة المدقق الضريبي من خلال الاستقالات فيما بينهم، أما مدققو الحسابات فأعدادهم تزداد حسب مستويات الخبرة الخمسة. وبلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الخبرة (31.5%) لفترة الخبرة (أكثر من 20 سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (6.8%) لفترة الخبرة (أقل من 5 سنوات).

جدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة على أساس الخبرة العملية

المتغير	المستوى	عينة مدقي الضريبة		عينة مدقي الحسابات		العينة ككل	
		%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار
الخبرة	أقل من 5 سنوات	18.5	22	-	-	6.8	22
	6-10 سنوات	46.2	55	7.8	16	21.9	71
	11-15 سنة	21.8	26	19.5	40	20.4	66
	16-20 سنة	10.9	13	24.4	50	19.4	63
	أكثر من 20 سنة	2.5	3	48.3	99	31.5	102
	المجموع	100	119	100	205	100	324

عرض وتحليل نتائج الدراسة:

لقد تم استخدام مقياس لكرت الخماسي لقياس ردود أفراد عينة الدراسة وفيما يلي عرض وتحليل لأهم النتائج وعرض الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات مجالات الدراسة كما يلي :

أولاً : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن جميع فقرات " الرقابة الضريبية" حيث يظهر من خلال الجدول رقم (9) مايلي :

- تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة مدقي الضريبة عن فقرات مجال الرقابة الضريبية بين (3.9-4.32) أعلاها الفقرة (13) "من الضروري عمل تغذية راجعة للمعلومات من خلال طرح الخبرات الموجودة للجميع"، وأدناها للفقرة (15) "ضعف الجهاز الإداري المشرف على عمليات التدقيق والمتابعة والتحصيل يقلل من كفاءة العاملين في الدائرة" وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.11) .

جدول (9) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن جميع فقرات " الرقابة الضريبية "

الرقم	الفقرة	عينة مدقي الضريبة (ن=119)		عينة مدقي الحسابات (ن=205)		العينة ككل (ن=324)	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عمل الإدارة الضريبية على تحديد الحقوق والسلطات وتوزيع المسؤوليات على كافة المدققين والمكلفين.	4.24	0.64	4.07	0.74	4.13	0.71
2	تقييم أداء الموظفين ورؤساء الأقسام والمديرين بصورة دورية	4.00	0.75	3.96	0.77	3.97	0.76
3	من الضروري تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوي العاملين والمكلفين في الدائرة	4.10	0.79	4.11	0.75	4.10	0.76
4	مراقبة عمل المدقق من قبل الإدارة الضريبية بصورة مستمرة	3.98	0.72	3.88	0.83	3.92	0.79
5	من الضروري تفعيل دور القضاء الرقابي في مراقبته لأعمال دائرة ضريبة الدخل والمبيعات	4.17	0.84	3.94	0.91	4.02	0.89
6	تؤثر المهام الإدارية الموكلة لدى المدقق على الفحص الضريبي	4.08	0.83	4.31	0.67	4.23	0.74
7	يجب توفير عدد كاف من المدققين للقيام بالعمل المحول إليهم	4.22	0.94	3.90	0.90	4.02	0.93
8	يؤثر وضوح الخطة التشغيلية لكافة المستويات في الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات على عملهم	4.13	0.84	3.82	0.94	3.94	0.92
9	كثرة النسب الضريبية تزيد العبء على المدققين في الدائرة	4.13	0.93	3.73	0.89	3.88	0.92

10	تطوير مهارات المدققين من الناحية المهنية	4.11	0.93	3.85	0.84	3.94	0.88
11	يؤدي تعدد الجهات الخاضعة لنسبة الصفر والجهات المعفاة إلى زيادة عمليات التدقيق والرقابة على المدققين والمكلفين	4.12	0.88	3.91	0.99	3.98	0.96
12	إيجاد سياسة واضحة للاحتفاظ بالكفاءات الموجودة في الدائرة	4.01	0.92	3.58	0.94	3.74	0.95
13	من الضروري عمل تغذية راجعة للمعلومات من خلال طرح الخبرات الموجودة للجميع	4.32	0.69	4.19	1.01	4.24	0.91
14	من الضروري إيجاد قانون ضريبي موحد (للقوانين والتشريعات والتعليمات والأنظمة)	4.08	0.74	3.87	0.64	3.94	0.68
15	ضعف الجهاز الإداري المشرف على عمليات التدقيق والمتابعة والتحصيل يقلل من كفاءة العاملين في الدائرة	3.90	0.90	3.79	0.91	3.83	0.91
16	عمل دورات متخصصة للمدققين في مجال عملهم على سبيل المثال (معايير التدقيق الدولية، نظم الرقابة الداخلية، نظم المعلومات المحاسبية)	4.21	0.76	3.95	0.77	4.05	0.77
جميع فقرات الرقابة الضريبية ككل		4.11	0.41	3.93	0.38	4.00	0.40

- تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة مدققي الحسابات عن فقرات الرقابة الضريبية بين (3.85-4.31) أعلاها الفقرة (6) "تؤثر المهام الإدارية الموكلة لدى المدقق على الفحص الضريبي"، وأدناها للفقرة (12) "إيجاد سياسة واضحة للاحتفاظ بالكفاءات الموجودة في الدائرة" وبلغ الوسط الحسابي للمجال ككل (3.93).
 - تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ككل عن فقرات مجال الرقابة الضريبية بين (3.74-4.24) أعلاها الفقرة (13) "من الضروري عمل تغذية راجعة للمعلومات من خلال طرح الخبرات الموجودة للجميع"، وأدناها للفقرة (12) "إيجاد سياسة واضحة للاحتفاظ بالكفاءات الموجودة في الدائرة" وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (4.00).
- ثانياً: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن جميع فقرات "المخاطر الضريبية" حيث يظهر من خلال الجدول رقم (10) مايلي :

جدول (1): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن جميع فقرات "المخاطر الضريبية"

الرقم	الفقرة	عينة مدققي الضريبة (ن=119)		عينة مدققي الحسابات (ن=205)		العينة ككل (ن=324)	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
17	زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الحصر الضريبي	4.22	0.89	4.27	0.82	4.25	0.85
18	من الضروري إنشاء مديرية تعمل على الإحاطة بكافة المخاطر الضريبية التي تحدث بالدائرة	3.74	0.72	3.90	0.89	3.84	0.83
19	تأجيل الضريبة للمكلفين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مثل اقتطاعات ضريبة الدخل، وعدم توريد المبيعات إلا عند البيع	3.87	0.99	3.91	0.87	3.90	0.91
20	يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية في الفحص الضريبي على الضريبة المستحقة.	3.81	0.93	3.69	1.15	3.73	1.07
21	زيادة الإقرارات في العينة الموجودة في ضريبة الدخل	3.93	0.77	3.93	0.93	3.93	0.88
22	يجب توفير أسس محددة يعرفها كل من المكلف والمدقق في قبول إقرارات العينة	3.70	0.66	3.83	0.98	3.78	0.88
23	ان وجود إقرارات تقادم كثيرة لإقرارات ضريبة الدخل وضريبة المبيعات تؤثر على الإيرادات الضريبية	3.87	0.91	3.95	0.80	3.92	0.84
24	من الضروري تشكيل لجان مشتركة للتدقيق على حالات الرد الضريبي	3.76	0.89	3.89	0.91	3.85	0.90

25	يؤثر قيام المدقق الضريبي بعملية الفحص الضريبي بكفاءة على الإيرادات الضريبية	3.76	1.01	3.72	0.89	3.74	0.94
26	يؤثر الفحص الضريبي من قبل المدقق من خلال إجراءات واضحة وموثقة على الإيرادات الضريبية	3.65	0.97	3.97	0.99	3.85	1.00
27	يجب وضع النسب الضريبية والغرامات بشكل علمي لتتفق مع معدلات التضخم الموجودة في الدولة	3.61	0.79	3.35	1.23	3.44	1.10
28	من الضروري تعبئة الدائرة الشواغر الموجودة في مديريات كبار ومتوسطي دافعي الضرائب من خلال مبدأ الكفاءة	3.95	0.80	3.71	0.84	3.80	0.83
29	يجب اعتبار أساس قبول الإقرارات هو القيمة المضافة	3.59	0.99	3.47	1.08	3.51	1.05
30	إن تركيز الإدارة الضريبية على أخذ قرار المدقق بالموافقة يقلل من المنازعات الضريبية	3.94	1.05	4.30	0.90	4.17	0.97
31	مدى توفر أسس فنية بقرار المدقق حتى لا يتم فسخه في مراحل الطعن والاعتراض	3.55	0.81	3.73	0.84	3.66	0.83
32	يؤثر وضع إجراءات ووسائل للحد من المخاطر الضريبية ضمن خطة محددة	3.86	0.87	3.91	0.84	3.89	0.85
33	إن ارتباط العمل بالإنجاز الشهري يحول دون إعطاء الفحص الضريبي الوقت الكافي	3.92	0.77	3.79	0.81	3.84	0.80
34	تأخر التحاسب الضريبي من قبل الدائرة عن السنوات السابقة يقود إلى الاعتراض لتجنب دفع الغرامات عن الفترة السابقة	4.00	0.49	3.75	1.00	3.84	0.86
جميع فقرات المخاطر الضريبية ككل		3.82	0.36	3.84	0.43	3.83	0.41

يظهر من جدول (10) ما يلي:

- تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة مدققي الضريبة عن فقرات المخاطر الضريبية بين (3.29-4.22) أعلاها الفقرة (17) "زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الحصر الضريبي"، وأدناها للفقرة (31) "مدى توفر أسس فنية بقرار المدقق حتى لا يتم فسخه في مراحل الطعن والاعتراض" وبلغ الوسط الحسابي للمجال ككل (3.82).
 - تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة مدققي الحسابات عن فقرات المخاطر الضريبية بين (3.29-4.3) أعلاها الفقرة (30) "إن تركيز الإدارة الضريبية على أخذ قرار المدقق بالموافقة يقلل من المنازعات الضريبية"، وأدناها للفقرة (27) "يجب وضع النسب الضريبية والغرامات بشكل علمي لتتفق مع معدلات التضخم الموجودة في الدولة" وبلغ الوسط الحسابي للمجال ككل (3.84).
 - تراوح الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ككل الحسابات عن فقرات المخاطر الضريبية بين (3.29-4.25) أعلاها الفقرة (17) "زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الحصر الضريبي"، وأدناها للفقرة (27) "يجب وضع النسب الضريبية والغرامات بشكل علمي لتتفق مع معدلات التضخم الموجودة في الدولة" وبلغ الوسط الحسابي للمجال ككل (3.83).
- النتائج
- الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05=\alpha$) للرقابة الضريبية كأحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية.
 - أولاً : للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين (الرقابة الضريبية، والإيرادات الضريبية)، والجدول (11) يوضح ذلك.
 - جدول (11) معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين (الرقابة الضريبية، الإيرادات الضريبية)

العينة		العلاقة بين الرقابة الضريبية والإيرادات الضريبية
عينة مدققي الضريبة	معامل الارتباط	0.19
	الدلالة الإحصائية	0.04
عينة مدققي الحسابات	معامل الارتباط	0.21
	الدلالة الإحصائية	0.00
العينة ككل	معامل الارتباط	0.20
	الدلالة الإحصائية	0.00

- يظهر من جدول (11) أن هناك علاقة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين مجالي (الرقابة الضريبية والإيرادات الضريبية)، حيث أن جميع قيم معاملات الارتباط بين المجالين تبعاً لإجابات كل من عينة مدقي الضريبية ومدقي الحسابات والعينة ككل دالة إحصائياً.
- ثانياً : تم تطبيق تحليل الانحدار الأحادي (Simple Regression) لدراسة أثر الرقابة الضريبية على الإيرادات الضريبية ، والجدول (12) يوضح ذلك.

جدول (12) نتائج تطبيق تحليل الانحدار الأحادي (Simple Regression) لدراسة أثر الرقابة الضريبية على الإيرادات الضريبية

العينه	β	T	R	R^2	F	الدلالة الإحصائية
عينه مدقي الضريبية	0.19	2.12	0.19	0.0361	4.51	0.04
عينه مدقي الحسابات	0.21	3.13	0.21	0.0441	9.80	0.00
العينه ككل	0.20	3.74	0.20	0.040	14.01	0.00

يتبين من جدول (12) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين الرقابة الضريبية والإيرادات الضريبية من وجهة نظر العينات (مدقي الضريبة، مدقي الحسابات) والعينة ككل حيث بلغت قيم (F) 4.51، 9.80، 14.01 على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً، كما بلغت قيم (R) والتي تدل على درجة ارتباط بين المتغير المستقل بالمتغير التابع (0.19، 0.21، 0.20) على التوالي، وبلغت قيم (R^2) (0.04) وهي قيمة تفسر قدرة المتغير المستقل بالتأثير على المتغير التابع، كما أن جميع قيم (β ، T) كانت دالة إحصائياً، ومما سبق يتبين وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للرقابة الضريبية كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، وبالتالي رفض الفرضية العدمية للدراسة لتصبح " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للرقابة الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية ".

- الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للمخاطر الضريبية كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية .
- أولاً : للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين (المخاطر الضريبية ، الإيرادات الضريبية)، كما يبين الجدول (13).
- جدول (13)
- معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين (المخاطر الضريبية، الإيرادات الضريبية)

العينه	معامل الارتباط	العلاقة المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية
عينه مدقي الضريبية	-0.10	معامل الارتباط
	0.26	الدلالة الإحصائية
عينه مدقي الحسابات	-0.79	معامل الارتباط
	0.00	الدلالة الإحصائية
العينه ككل	-0.53	معامل الارتباط
	0.00	الدلالة الإحصائية

- يظهر من جدول (13) أن هناك علاقة عكسية بين (المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية) من وجهة نظر عينه مدقي الحسابات والعينة ككل ، حيث أن قيم معاملات الارتباط بين (المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية) تبعاً لإجابات كل من عينه مدقي الحسابات والعينة ككل سالبة ودالة إحصائياً، أما بخصوص عينه مدقي الضريبة فهي غير دالة إحصائياً .

- ثانياً : تم تطبيق تحليل الانحدار الأحادي (Simple Regression) لدراسة أثر المخاطر الضريبية على الإيرادات الضريبية، والجدول (14) توضح ذلك.
- نتائج تطبيق تحليل الانحدار الأحادي (Simple Regression) لدراسة أثر المخاطر الضريبية على الإيرادات الضريبية

العينه	β	T	R	R^2	F	الدلالة الإحصائية
عينه مدقي الضريبة	-0.10	-1.13	0.10	0.01	1.27	0.26
عينه مدقي الحسابات	-0.86	-18.43	0.79	0.62	339.67	0.00
العينه ككل	-0.59	-11.07	0.53	0.27	122.61	0.00

- يظهر من جدول (14) أن هناك علاقة بين المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية من وجهة نظر (عينه مدقي الحسابات) والعينه ككل حيث بلغت قيم (F) (339.67، 122.61) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً، كما بلغت قيم (R) والتي تدل على درجة ارتباط بين المتغير المستقل بالمتغير التابع (0.79 ، 0.53) على التوالي، وبلغت قيم (R^2) (0.62 ، 0.27) على التوالي وهي قيمة تفسر قدرة المتغير المستقل بالتأثير على المتغير التابع، كما أن جميع قيم (β ، T) كانت سالبة ودالة إحصائياً لعينه مدقي الحسابات والعينه ككل وليست ذات دلالة إحصائية لعينه مدقي الضريبة، ومما سبق يتبين وجود أثر عكسي ذي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للمخاطر الضريبية كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، وبالتالي تم رفض الفرضية الثانية للدراسة وقبول الفرضية البديلة.

مناقشة نتائج الفرضية الأولى :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للرقابة الضريبية كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية .

- أظهرت النتائج أن هناك علاقة طردية بين (الرقابة الضريبية والإيرادات الضريبية)، وهنا يتبين أنه كلما كانت هناك رقابة ضريبية كلما ارتفعت نسبة الإيرادات حيث إن جميع قيم معاملات الارتباط بين المجالين تبعاً لإجابات كل من عينه مدقي الضريبة ومدقي الحسابات.
- ومما سبق يتبين وجود أثر للرقابة الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، ومن هنا يتبين بأن الرقابة الضريبية تؤثر كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية بعلاقة طردية وبالتالي تزيد من المسؤولية والمساءلة لكل من المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية من خلال تفعيل الرقابة الداخلية والذاتية للشركات ، وتفعيل الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية للإدارة الضريبية على المكلفين، مما يقود إلى زيادة في الإفصاح لكل المنظومة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية في التعامل مع المكلفين مما يحافظ على حقوق الخزينة.
- وبالتالي فإن الرقابة على فاعلية الأداء تقلل من التهرب الضريبي ومتابعة الإيرادات الضريبية دون إرهاق للإدارة الضريبية .
- مناقشة نتائج الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) للمخاطر الضريبية كإحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية .
- أظهرت النتائج أن هناك علاقة عكسية بين (المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية)، حيث إن قيم معاملات الارتباط بينهما تبعاً لإجابات كل من عينه مدقي الحسابات والعينه ككل كانت سالبة ودالة إحصائياً.
- وأظهرت النتائج أن هناك علاقة بين المخاطر الضريبية والإيرادات الضريبية من وجهة نظر العينات (مدقي الضريبة، مدقق الحسابات) .

- وأظهرت النتائج وجود أثر عكسي للمخاطر الضريبية كأحدى آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، ومن هنا يتبين أنه يجب مراعاة الالتزام بحقوق دافعي الضرائب وذلك من خلال حسن التعامل واحترام الآخرين وتذليل العقبات وذلك بغرض الحد من المخاطر الضريبية لحماية المكلفين ودافعي الضريبة

التوصيات:

- اتباع الأساليب الرقابية الضريبية المناسبة للحد من المخاطر الضريبية على كافة القطاعات الاقتصادية المختلفة.
- زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى كافة المكلفين، من خلال تقديم خدمات التعليم الإلكتروني عن بعد لدى المسجلين وغير المسجلين، والبحث على تقديم خدمات تثقيفية وتعليمية مصورة أو مسجلة على الموقع الإلكتروني لدى الدائرة.
- بيان إجراءات الفحص الضريبي من خلال إيجاد دليل مكتوب يوضح هذه الإجراءات.
- العمل على وضع دليل لقواعد وضوابط الحوكمة الضريبية لتحقيق العدالة و الشفافية والمسائلة لحماية كافة أصحاب المصالح في المنظومة الضريبية.
- التحسين المستمر للإدارة الضريبية من خلال التوسع باستخدام التكنولوجيا الرقمية والربط التكنولوجي مع كافة الدوائر والمراكز الرقابية لنقل المعلومات.
- إجراء دراسات وأبحاث أخرى فيما يخص آليات ومبادئ الحوكمة الضريبية الأخرى ، وأخذ بعض المتغيرات بعين الاعتبار لأهميتها، مثل التطور المستمر في الخدمات الإلكترونية، والمفاهيم الأخلاقية للضريبة في المجتمع الضريبي.

المراجع :

- أبو نصار، محمد حسين، (2012)، محاسبة الضرائب ضريبة الدخل والمبيعات، الطبعة الأولى ، داروائل للنشر ، عمان. الاردن.
- أبو نصار، محمد حسين، (2011)، محاسبة الضرائب ضريبة الدخل والمبيعات ، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، عمان. الاردن.
- الجنابي، ريم محسن، (2009)، " أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية " رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، بغداد ، العراق.
- الحفناوي، شوقي عبد العزيز، (2007)، " حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي " بحث منشور في مجلة المحاسب ، العدد الثلاثون – ديسمبر 2007.
- حنا، نعيم فهم، (2005)، " نحو حوكمة النظام الضريبي "، بحث مقدم للمؤتمر السنوي العلمي الخامس – حوكمة الشركات و أبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 10/8 سبتمبر 2005.
- الشافعي، جلال الدين ، (2003)، "الحوكمة الضريبية " مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ، العدد الأول، مجلد الخامس والعشرون، ص ص 19-47.
- صبيام، أحمد زكريا، (2009)، " دور الحاكمية المصرفية في تعزيز كفاءة البنوك التجارية الأردنية "، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني لكلية إدارة بيئة الأعمال الحديثة، بالجامعة الأردنية، عمان، الأردن 14-15 نيسان 2009.
- عبد الخالق، أسامة علي، (2007)، " العلاقة التأثيرية المتبادلة و المتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية و حوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية و الضريبية"، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية العامة و الضرائب – القاهرة 2007/6
- عبد الخالق ، أسامة علي ، (2011)، " استخدام الضريبة المؤجلة كأداة لتفعيل الرقابة الضريبية للحوكمة على مجالس إدارة الشركات"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب – القاهرة .
- عبد السميع ، محمد رضا، (2008)، " حوكمة الإدارة الضريبية"، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثالث .
- عبد العظيم، حمدي (2005) " حوكمة الشركات و حوكمة الإدارة الضريبية بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع – الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب - 2005/9.
- عيد، محمد زكي، (2010)، " الآليات الداخلية لحوكمة الشركات"، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، العدد الأول، فبراير 2010.
- العيسوي، حمدي خليل، (2008)، " مدخل محاسبي مقترح لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للنظام الضريبي المصري في ضوء مبادئ حوكمة الشركات"، أطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة ، (CIPE)، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات ، 2004 ، WWW.CIPE-EGYPT.ORG.
- المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل و المبيعات ، التقرير السنوي ، (2005).
- المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل و المبيعات ، التقرير السنوي ، (2006).

- المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، التقرير السنوي ، (2007).
- المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، التقرير السنوي ، (2008).
- المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، التقرير السنوي ، (2009).
- Erasmus, Daniel N., "Tax Planning as Part of a Tax Risk Management Process" (October 4, 2009). Thomas Jefferson School of Law Research Paper No.1482423.Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1482423>.
- Richard,C. Saadtmand.Y, (2005) " Income Tax Evasion Determinants:New Evidence" THE Journal of American Academy of Business Cambrige,Vol.7.NO.2, PP.124-127.