



جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

## أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد

أحمد عبد الرؤوف محمد برهوش

إشراف

د. معاذ أسمر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات  
العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

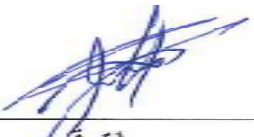
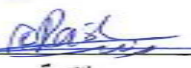

2022م

أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات  
المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد

أحمد عبد الرؤوف محمد برهوش

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2022/07/17م، وأجيزت:

  
التوقيع  
  
التوقيع  
  
التوقيع

د. معاذ أسمر  
المشرف الرئيسي  
د. رشا العبادي  
الممتحن الخارجي  
أ. د. طارق الحاج  
الممتحن الداخلي

## الإهداء

إلى القلوب التي لم تعرف إلا الحب والحنان... إلى ينباع الحنان والعطاء... إلى الشموع المضيئة في

حياتي... إلى من تتحني القامات احتراماً لهم... وترتفع الهامات افتخاراً بهم... إلى أمي وأبي....

إلى قدرتي الجميل... إلى من يطيب لي العيش معه مهما ضاقت الأيام... إلى تلك الغرسة الجميلة في

حديقة عمري... إلى من سكن روحي وقلبي... إلى من شجعني على المضيّ قدماً، وكان خير مسانداً

لي على أعباء الدراسة، وهموم الحياة... إلى عائلتي العزيزة

إلى قطرات الذكرى التي تجري في عروق دمي... إلى الشموع المضيئة التي تنير دربي... إلى من

استمدت منهم النور والثقة... إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل الشهداء الذين صدقوا الله ما عاهدوا عليه

## الشكر والتقدير

الحمدُ لله العلي العظيم القائل (لئن شكرتم لأزيدنكم) أتقدم بالشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل حتى وصل إلى صورته الحالية، وأخص بالشكر

الدكتور الفاضل معاذ أسمر المحترم

الذي أشرف على إخراج هذه الرسالة من خلال ملاحظاته وتوجيهاته ونصائحه، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة وأخص بالذكر أ.د. طارق الحاج، والدكتورة رشا عبادي المحترمين على ملاحظاتهم الطيبة لإثراء هذه الرسالة

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني وقدم لي يد المساعدة في إنجاز هذا البحث.

فجزاهم الله من الخير كله ومن الثواب جله

الباحث

## الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

### أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالب: أحمد عبد الرؤوف عمر برهوش

التوقيع: أحمد برهوش

التاريخ: ١٧/٧/٢٠٢٢

## فهرس المحتويات

ج	الإهداء	.....
د	الشكر والتقدير	.....
هـ	الإقرار	.....
و	فهرس المحتويات	.....
ك	فهرس الجداول	.....
م	فهرس الاشكال	.....
ن	فهرس الملاحق	.....
س	الملخص	.....
1	الفصل الأول	.....
1	سياق الدراسة والإطار النظري	.....
1	مقدمة الدراسة	.....
3	الإطار النظري	.....
3	أولاً: حوكمة الإدارة الضريبية	.....
15	ثانياً: الخطر الضريبي	.....
27	الدراسات السابقة	.....
27	أولاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر حوكمة الادارة الضريبية والخطر الضريبي	.....
29	ثانياً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر ضمان وجود إطار فعال للحوكمة والخطر الضريبي	.....
32	ثالثاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر الإفصاح والشفافية في الادارة الضريبية والخطر الضريبي	.....
34	رابعاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر المشاركة الجماعية والخطر الضريبي	.....
36	خامساً: الدراسات السابقة الخاصة بالرقابة الضريبية والخطر الضريبي	.....
37	مصطلحات الدراسة	.....
39	مشكلة الدراسة وأسئلتها	.....
40	أهداف الدراسة	.....

41	أهمية الدراسة
42	تطوير فرضيات الدراسة
44	حدود الدراسة
45	الفصل الثاني
45	منهجية الدراسة
45	المقدمة
45	منهجية الدراسة
45	مصادر جمع البيانات
46	مجتمع وعينة الدراسة
46	أداة الدراسة
47	جدول (1)
47	المحك المعتمد في الدراسة
47	أداة الدراسة
47	صدق الأداة
49	جدول (2)
49	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال
50	جدول (3)
50	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للاستبانة
50	ثبات الأداة
51	جدول (4)
51	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة
51	خطوات بناء الإستبانة
52	متغيرات الدراسة
53	نموذج الدراسة
53	شكل (1)

53	..... نموذج الدراسة
54	..... المعالجة الإحصائية
54	..... جدول (5)
54	..... نتائج اختبار التوزيع الطبيعي
56	..... الفصل الثالث
56	..... نتائج الدراسة
56	..... المقدمة:
56	..... أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية
57	..... جدول (6)
57	..... توزيع أفراد عينة الدراسة
58	..... ثانياً: نتائج تحليل فقرات الاستبانة
59	..... جدول (7)
59	..... المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية"
62	..... جدول (8)
62	..... المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية"
65	..... جدول (9)
65	..... المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية"
68	..... جدول (10)
68	..... المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الرقابة الضريبية"
72	..... ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة
75	..... نتائج الفرضية الرئيسية الثانية
77	..... الفصل الرابع

77	مناقشة النتائج
77	مقدمة
77	النتائج
78	التوصيات
79	محددات وقيود الدراسة
80	توصيات للأبحاث المستقبلية
81	الخاتمة
82	المراجع العلمية
89	الملاحق
89	ملحق أ الاستبانة
94	ملحق ب قائمة المحكمين
95	ملحق ج الجداول
95	جدول (11)
95	المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لجميع فقرات " حوكمة الإدارة الضريبية"
96	جدول (12)
96	المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الخطر الضريبي"
97	جدول (13)
97	اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر ضمان وجود اطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية
97	جدول (14)
97	اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الافصاح والشفافية في الإدارة الضريبية
97	جدول (15)
97	اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية
97	جدول (16)
97	اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية

جدول (17).....98

نتائج تحليل التباين لأثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة  
ال فلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد  
الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).....98

Abstract.....b

## فهرس الجداول

- جدول (1) المحك المعتمد في الدراسة ..... 47
- جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال ..... 49
- جدول (3) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ..... 50
- جدول (4) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة ..... 51
- جدول (5) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ..... 54
- جدول (6) توزيع أفراد عينة الدراسة ..... 57
- جدول (7) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية " ..... 59
- جدول (8) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية " ..... 62
- جدول (9) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية" ..... 65
- جدول (10) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الرقابة الضريبية" ..... 68
- جدول (11) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لجميع فقرات " حوكمة الإدارة الضريبية" ..... 95
- جدول (12) المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الخطر الضريبي" ..... 96
- جدول (13) اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر ضمان وجود اطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية ..... 97
- جدول (14) اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الافصاح والشفافية في الإدارة الضريبية ..... 97
- جدول (15) اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية ..... 97
- جدول (16) اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية ..... 97

جدول (17) نتائج تحليل التباين لأثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات  
المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية،  
الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).....98

## فهرس الاشكال

شكل (1) نموذج الدراسة ..... 53

## فهرس الملاحق

89.....	ملحق أ: الاستبانة.....
94.....	ملحق ب: قائمة المحكمين.....
95.....	ملحق ج: الجداول.....

# أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد

أحمد عبد الرؤوف محمد برهوش

إشراف

د. معاذ أسمر

## الملخص

**المقدمة:** تعتبر الضرائب من الموارد الهامة لخزينة الدولة فهي تشكل أحد الأدوات الهامة التي تعتمد عليها الحكومات في مختلف الدول كي تقوم بتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتي لا يتم تحقيقها إلا بوجود إدارة ضريبية فعالة وكفوءة، ذات سلطة تنفيذية تقوم بتطبيق ما ورد في القوانين الضريبية من بنود ومواد، وتسعى الإدارة الضريبية من خلال العلاقة المباشرة بمكافئها بالاهتمام بمصلحة هؤلاء المكلفين، إضافة إلى سعيها لتحقيق أهداف فرض الضريبة.

**الهدف من هذه الدراسة:** التعرف على أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تبعاً لمتغيرات المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة.

بالإضافة إلى ماسبق، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وأيضاً سعت الدراسة إلى التعرف إلى أثر الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

**المنهجية:** تم استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، وقد طبقت الدراسة على عينة من موظفي الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية، وعددهم (204) موظفاً. حيث كانت أدوات الدراسة عبارة عن مقياس حوكمة الإدارة الضريبية؛ وهو استبانة مكونة من مجموعة من الفقرات، موزعة على

أربع مجالات وهي: حوكمة الإدارة الضريبية والإفصاح والشفافية والمشاركة الجماعية والرقابة الضريبية. ومقياس الخطر الضريبي.

**النتائج:** توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية في أثر حوكمة الإدارة الضريبية (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية) على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. كما وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).

**الاستنتاج:** استنتج الباحث أن تبني إستراتيجية الإصلاح الضريبي، باستحداث نظام الفحص الضريبي، يساهم في إدارة المخاطر الضريبية يكون من خلال عدد من التوصيات منها: أن يتوفر إطار تنظيمي فعال يعزز من ضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية، وضرورة تبني معايير أداء رشيدة في صياغة بنود التشريع الضريبي وبأكبر قدر ممكن من الدقة والتحديد للوصول إلى أعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس لتحقيق الأهداف الضريبية، ويجب أن يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة، التي قد تؤثر على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال زيادة التواصل الفعال بينهما وبما يحقق مصلحة الطرفين، وضرورة أن يطلع الموظفون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على عمل الإدارة الضريبية والمكلفين، كما أوصت بالعمل على وضع دليل لقواعد وضوابط الحوكمة الضريبية لتحقيق العدالة والشفافية والمسائلة لحماية كافة أصحاب المصالح في المنظومة الضريبية الفلسطينية.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الإدارة الضريبية؛ الخطر الضريبي؛ الشركات المساهمة.

## الفصل الأول

### سياق الدراسة والإطار النظري

#### مقدمة الدراسة

تعتبر الضرائب من الموارد الهامة لخزينة الدولة فهي تشكل أحد الأدوات الهامة التي تعتمد عليها الحكومات في مختلف الدول كي تقوم بتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتي لا يتم تحقيقها إلا بوجود إدارة ضريبية فعالة وكفوءة، ذات سلطة تنفيذية تقوم بتطبيق ما ورد في القوانين الضريبية من بنود ومواد، وتسعى الإدارة الضريبية من خلال العلاقة المباشرة بمكفئها بالاهتمام بمصلحة هؤلاء المكفئين، إضافة إلى سعيها لتحقيق أهداف فرض الضريبة، آخذة في الاعتبار المتغيرات التي تحتويها البنية الاقتصادية، التي تضم انتشار الأعمال الإلكترونية، وتوسع الأسواق التجارية، والتحويلات في المجالات الاقتصادية، التي منها التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق، فالإدارة الضريبية تأخذ بعين الاعتبار عند وضع استراتيجيتها جميع المتغيرات التي تمكنها من مراعاة الالتزام بمسؤولياتها اتجاه المكفئين والمجتمع (علي، 2013).

وبالتالي تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ جميع ما ورد في التشريعات الضريبية التي يتم إقرارها وتترجم إلى القوانين الضريبية، وتنفذ ذلك على أعلى المستويات لتحافظ من خلاله على الإيرادات العامة، والعمل على تعزيز استجابة المكفئين لها طوعاً، والعمل على مكافحة التهرب الضريبي، بالاعتماد على تطوير القوانين الضريبية، وقيامها بتبسيط الإجراءات الضريبية، التي تسهم في خفض الأعباء الضريبية التي تقع على عاتق المكفئين (محمود، 2016).

فالإدارة الضريبية يقع عليها واجب كبير يتمثل في القيام بكافة مسؤولياتها التي تسعى للحفاظ على الإيرادات الضريبية التي تمثل حقوق الدولة، بتطبيق العديد من الآليات التي تتعلق بتطبيق الحوكمة الضريبية وهي تضم الرقابة الضريبية، وطبيعة الالتزام الضريبي، والمخاطر الضريبية الناتجة عن

ذلك، والحوافز الضريبية التي تمنح كتشجيع للمكلفين على الالتزام الضريبي بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه للدولة، وذلك لتحقيق ملاءمة ودقة الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية لضمان تحقيق أهدافها، بالتالي تحقيق كفاءة أداء الدوائر الضريبية وفعاليتها، والذي ينعكس أثره على الاقتصاد المحلي، لشمولها على جميع الخدمات التي تقدمها الدولة لأفراد المجتمع (المؤمني والعيني، 2018).

وإن تكامل العلاقة وتحقيق أدوار الإدارة الضريبية والمكلفين يحسن العلاقة بينهما، مما يزيد من ثقة المكلفين وتدعم الالتزام الطوعي بدفع الضريبة، الذي يساهم في زيادة كفاءة الفحص الضريبي، مما يبني عليها ارتفاع الحصيلة الضريبية التي تساهم في خفض المخاطر الضريبية، فيساعد في تحقيق العدالة الضريبية، وينتج عن ذلك تحسين العلاقات بين المكلفين والإدارة الضريبية (عباسي، 2017).

وتنشأ المخاطر الضريبية نتيجة لعدم التأكد من الظروف التي تواجه العمل الضريبي، وتتنوع هذه المخاطر، ومن بينها المخاطر المالية الخاصة بعدم توفر السيولة النقدية، ووجود مخاطر تشغيلية ناجمة عن اتخاذ قرارات ضريبية خاطئة، ووجود مخاطر استراتيجية ناتجة عن تغيرات بيئة العمل الاقتصادية، إضافة إلى تعارض مصالح أطراف عديدة (جزر، 2019).

وتمثل الإدارة الضريبية بكافة مكوناتها بيئة عمل إدارية تتناسب مع متطلبات تطبيق النظام الضريبي؛ فالإدارة الضريبية غير الفعالة تقوم بتحويل أفضل المبالغ الضريبية إلى أسوأها، ويترتب على قوة أو ضعف الإدارة الضريبية عدة آثار منها ما يؤدي إلى تطبيق الرقابة العالية والمحكمة، والوصول إلى حقوق الخزنة العامة، أو التسبب بضياع تلك الحقوق فينتج عنها ارتفاع نسب التهرب الضريبي، فهناك أهمية مرتفعة لدور الإدارة الضريبية التي تؤثر بشكل مباشر في منظومة العمل الضريبي، الذي يمثل أحد المكونات الرئيسة للنظام الضريبي الفعال، المساهم في تحقيق أهداف تطبيق السياسة الضريبية، بتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية التي تعتبر من أهم المبادئ (بن يحيى، 2015).

وفي هذه الدراسة يتم تناول موضوع حوكمة الإدارة الضريبية وتأثيرها على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، من خلال تبني إستراتيجية الإصلاح الضريبي، باستحداث نظام الفحص الضريبي، كأسلوب فعال يساهم في إدارة المخاطر الضريبية، باعتباره وسيلة فعالة للرقابة تجعل خطر عدم التأكد تحت سيطرة الإدارة الضريبية.

## الإطار النظري

في الإطار النظري يتم التعرف إلى أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، من خلال تناول حوكمة الإدارة الضريبية وتعريفها وأهدافها وأهميتها، وخصائصها، ومكوناتها، وتم تناول الخطر الضريبي، وتم تعريفه وتعريف أهدافه وأهميته وأنواعه ومكوناته، ثم التعرف إلى أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي.

## أولاً: حوكمة الإدارة الضريبية

### 1. تعريف حوكمة الإدارة الضريبية

تعرف الحوكمة الضريبية على أنها: "مجموعة من القواعد والإجراءات المطبقة من قبل الإدارة الضريبية، تضمن الارتقاء بسير العمل نحو الأفضل، وتعزيز الثقة بين أطراف العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلفين، وبالتالي الوصول إلى عملية تحقيق العدالة الضريبية، والتي تساهم في تحقيق خصائص النزاهة والشفافية من خلال تفعيل نظم الرقابة والمساءلة لجميع المكلفين، سعياً لتحقيق أهداف القانون الضريبي، وترفع مستوى الثقة في الإدارة الضريبية، والحكومة" (العبيني، وعبد الرحمن، 2015).

كما أنها: "تعني جميع الأدوار والإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية، لرفع مستويات الرقابة الضريبية، وزيادة مستويات الشفافية المتمثلة بالمعلومات الضريبية التي يتم إيصالها للمكلفين" (مليكاوي، 2015). وأيضاً تعرف الحوكمة الضريبية بأنها: "مجموعة من الإجراءات والوسائل التي

تطبيقها الإدارة الضريبية التي تعمل على تنظيم عملية احتساب وجباية الضريبة، وتشمل جميع القواعد القانونية الضريبية، وكافة التقارير المحاسبية المعتمدة لإجراء التحاسب الضريبي، وطبيعة عمل الإدارة الضريبية (قيوم، 2019).

وكما تعرف وفقاً للشؤون الاقتصادية، والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها: " جميع القواعد والأنظمة والإجراءات التي تربط بين الإدارة الضريبية والمكلفين، والتي تؤثر على المعلومات المالية التي تحتويها التقارير المالية، والتخطيط لاستدامة استقطاع المبالغ الضريبية، والموافقة عليها، وتطبيق القواعد التي تحكم أطراف العلاقة الضريبية، والرقابة على ذلك (بوصيغ، 2020).

ويقصد بالحوكمة الضريبية مجموعة المبادئ الرئيسية، والإجراءات المتبعة، والقواعد التنفيذية التي تكفل ضبط العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بتحديد أدوارهم في العلاقة المستقلة، أو التأثيرية بينهما، والتي يؤديها كل طرف، مع ضمان فرض العقوبات في حالة مخالفتها وعدم الالتزام بها (جزر، 2017)، وتعتبر الإدارة الضريبة التابعة لوزارة المالية سلطة تقوم بتطبيق القواعد الضريبية التي تسعى لضمان التطبيق الصحيح للقانون الضريبي، وبالتالي تضمن حقوق المكلفين (محمود، 2016).

ويرى الباحث أن الحوكمة الضريبية تعبر عن إيجاد آلية للتدقيق الضريبي على مجمل الأداء المالي للشركات الذي يحقق جودة عمليات الإفصاح الضريبي الذي يضمن تطبيق القوانين الضريبية بعدالة وشفافية ووضوح ودقة.

## 2. أهداف الحوكمة الضريبية

إن الحوكمة الضريبية في تطبيقاتها تعمل على تحقيق العديد من الأهداف أهمها (راشدي، 2017):

1. زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الرقابة الضريبية على الأداء المالي للشركات للمحافظة على

الحصيلة الضريبية وحمايتها من عمليات التهرب الضريبي، وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع

سياسات ضريبية تتسبب بتعثر الشركات.

2. قدرة المشرع الضريبي من خلال القانون الضريبي على تحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي، الذي يعمل على رفع مستوى الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، مما يعمل على منع الإدارة الضريبية من التعسف في تطبيق قواعدها، وتحقيق الملاءمة بين السلوك الضريبي الخاطئ للمكلف والعقوبة الضريبية في حالات مخالفة القانون الضريبي أو التهرب الضريبي.

3. عدالة القانون الضريبي في العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وبين المكلفين أنفسهم في المعاملة الضريبية.

4. التشجيع على إمساك الدفاتر المحاسبية النظامية، والعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفع الضريبة.

5. تبني الأساليب التكنولوجية والعلمية المتطورة في رقابة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

وتتمثل أهداف الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الشركات ووضع أنظمة أداء فعالة، ووضع أنظمه رقابية تساعد على اكتشاف الانحرافات وتصحيحها، والمساهمة في تقليل عمليات الغش والتصرفات غير القانونية، وتضارب المصالح بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وإيجاد إدارة ضريبية تتصف بالعدالة الضريبية، وتعمل بكفاءة وفعالية، والتحسين المستمر في طبيعة ومكونات الأنظمة الضريبية التي تسعى لتحقيق مستويات مرتفعة من جودة الخدمات المقترحة للمكلفين، وتنمية وتطوير الدوائر الضريبية من خلال تطوير الموارد البشرية لديها، ومراعاة جميع مصالح الأطراف الضريبية وتفعيل التواصل بينهم (بوصيعة، 2020).

ويرى الباحث أنه إضافة لما سبق فإن من أهداف الحوكمة الضريبية العمل على تقييم أداء الإدارة الضريبية في العلاقة التي تربطها بالمكلفين، من خلال تعزيز المسائلة، والشفافية والافصاح، ورفع درجة الثقة بين أطراف العلاقة، سعياً لتحقيق العدالة الضريبية، والمعاملة النزيهة لكافة الأطراف المشتركة.

### 3. أهمية الحوكمة الضريبية

تعتمد الحوكمة الضريبية على تنظيم العلاقات بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويترتب على ذلك خلق الإفصاح والشفافية والعدالة الضريبية، والموضوعية، وعدم المبالغة والظلم في تطبيق القانون الضريبي والتعليمات المرافقة له، والتي تتضمن إعطاء كل ذي حق حقه في العلاقة الضريبية، وبالتالي المحافظة على حقوق الإدارة الضريبية من الإيرادات الضريبية المستحقة دون إسراف، أو تجاوزات قانونية تؤدي إلى التهرب الضريبي، ومراعاة حقوق المكلفين وحماية مصالحهم (العبيني، وعبد الرحمن، 2015).

وتعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية كبيرة لكل من طرفي العلاقة الضريبية وهما المكلفين والإدارة الضريبية، حيث يمكن عرض أهمية الحوكمة الضريبية وذلك من خلال:

1. من ناحية المكلف: فإن تطبيق الحوكمة الضريبية تعود على المكلفين بعدة فوائد، أهمها تحقيق الثقة والاطمئنان، إلى أن الإدارة الضريبية تتعامل بعدالة مع المكلفين، فلا تستخدم التعسف في استخدام سلطاتها ومراعاة حقوقها، فهي تقوم فقط بتطبيق القوانين الضريبية، والحفاظ من خلالها على حقوق المكلفين، وتساهم في الإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى حسن الظن بأداء الإدارة الضريبية لوظائفها، مما تدفع المكلفين إلى الإفصاح عن إيراداته الخاضعة للضريبة طوعاً، ويقوم بأداء المبالغ الضريبية المستحقة عليه في مواعيد تسديدها التي حددها القانون الضريبي (قيوم، 2019).
2. من ناحية الإدارة الضريبية: فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود بفوائد مرتفعة على الإدارة الضريبية، أهمها خفض مستوى المنازعات الضريبية، والتوجه نحو الصلح الضريبي في نقاط الخلاف الضريبي، والعمل على رفع مستوى الحصيلة الضريبية، تحقيقاً للمرونة في أداء الإدارة الضريبية، مما يساعد الموظفين بتأدية واجباتهم الوظيفية بدقة وموضوعية وعدالة، مما تجعلهم أكثر كفاءة في تطبيق القوانين الضريبية (راشدي، 2017).

وتتحقق أهمية حوكمة الإدارة الضريبية من خلال العمل على منع تحقق الفساد المالي والإداري، الذي يمكن مواجهته من خلال تحسين الأداء الضريبي للإدارة الضريبية، والعمل على تسهيل أداء المهام في الدوائر الضريبية، والمساهمة في منع حدوث مشكلات وخلافات ضريبية، والعمل على حل كافة المشكلات التي تقف أمام الإدارة الضريبية، ومن خلالها تحافظ على حقوق موظفي الإدارة الضريبية، دون إهدار حقوقهم الوظيفية، وما يترتب عليها من الترقيات للمناصب القيادية، إضافة إلى تنظيم العلاقة مع المكلفين أو ممثليهم من المحاسبين أو المحامين، وتسهيل الإجراءات الضريبية، ومنح الحق في الدفاع وتقديم الاعتراض والطعن الضريبي، والتعامل مع إدارات الإدارة الضريبية بسهولة وشفافية، كذلك منح الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا من يهمله قانونياً الاطلاع على ذلك (جزر، 2017).

وتتجلى أهمية تطبيق الحوكمة الضريبية في العديد من المحاور وهي (محمود، 2016):

منع حدوث الفساد المالي والإداري والمساهمة في تحسين الأداء الضريبي، تعمل على تسهيل الأداء لأفراد الإدارة الضريبية، ومنع حدوث منازعات ضريبية أطرافها الإدارة الضريبية والمكلفين، والمساهمة في محاربة الفساد المالي والإداري الداخلي في الشركات، وتحقيق السلامة في بيئة العمل، وعدم وجود أي انحرافات في مسار العمل سواء كان متعمداً أو غير متعمد، باستخدام النظم الرقابية، التي تساعد في منع حدوث المنازعات الضريبية، كما أن الحوكمة الضريبية تؤكد على حقوق موظفي الإدارة الضريبية، والحفاظ على المعلومات، وسريتها، وعدالة التعامل مع المكلفين.

ويرى الباحث أن من أهمية الحوكمة الضريبية العمل على زيادة الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية عند تطبيقها لمبدأ الشفافية في طبيعة العلاقة الضريبية، وتحقيق المصداقية في طبيعة أداء عملها، والأهداف الضريبية التي تسعى لتحقيقها وأهمها احتساب الضريبة وتحصيلها بدقة.

#### 4. مبادئ الحوكمة الضريبية

توجد عدة مبادئ لتطبيق الحوكمة الضريبية وهي كما يأتي:

##### أولاً: مبدأ الإفصاح الشفافية

يتطلب تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية معرفة كيف تقوم الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي، والأسس الخاصة بتطبيق القانون الضريبي القائم على الإفصاح والشفافية، إضافة إلى تناغم هذا المبدأ مع معايير المحاسبة الدولية، والقانون الضريبي اللذان يدعمان تطبيق هذا المبدأ الهام في العلاقة الضريبية التي تتضمن علاقة المكلفين بالإدارة الضريبية، لأن المكلفين يدركون التناغم المرتفع بين المبدأ ومعايير المحاسبة الدولية، الذي يساهم في توضيح وفهم المبادئ الخاصة بعمليات حوكمة الضريبة التي يبنى عليها القانون الضريبي وعمل الإدارة الضريبية (بن يحيى، 2015).

##### ثانياً: وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية

يعمل توفر إطار الحوكمة الضريبية لدى الإدارة الضريبية على رفع مستويات تطبيق النزاهة والشفافية من خلال وجود نظام للمسائلة والرقابة والتدقيق، التي تعمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية، المتناغمة مع الأحكام الواردة في القانون الضريبي، حيث أنه يعمل على توزيع كافة المسؤوليات بين الجهات المسؤولة في الإدارة الضريبية بوضوح، والعمل على منح السلطة وتحديد المسؤوليات الإشرافية للقيام بمهام الوظيفة بموضوعية (قيدوم، 2019).

وقد ركز هذا المبدأ على العديد من الجوانب وهي:

1. وضع إطار حوكمة ضريبية فعال في الإدارة الضريبية، بهدف كونه يؤثر على الأداء الاقتصادي الشامل، وتحقيق نزاهة الأسواق، والحوافز الضريبية التي يقدمها للمكلفين، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية (كنزة براهمة، 2014).

2. ينبغي أن تنص القوانين الضريبية على توزيع المسؤوليات الخاصة بكافة مكونات الإدارة الضريبية بشكل واضح، مع ضمان تحقيق المصلحة العامة.

3. ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية في الإدارة الضريبية، قوة السلطة، وتوفر الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة موضوعية، كما أن قراراتها ينبغي أن تتخذ في الوقت المناسب، مع توفير الالتزام التام بها، فالمسؤوليات الإدارية تنص على القيام بوظائف الإدارة الضريبية دون تعارض في المصالح، وتخضع للتدقيق والرقابة (بطين، 2015).

### ثالثاً: المشاركة الجماعية

يقوم هذا المبدأ على مشاركة كافة الموظفين في الإدارة الضريبية باستقلالية تامة، بحيث يكون كل موظف مسؤولاً عن أعماله (العابدي، 2016).

فالإدارة الضريبية تقوم على مبدأ المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، وبالتعاون مع المكلفين في اتخاذ القرارات التي تتناول القضايا الضريبية، والتي تحقق مصالح الإدارة الضريبية والمكلفين معاً، وتكون المشاركة أيضاً في رسم السياسات الضريبية، وصنع القرار من خلال تبادل الرأي فيما بينهم، والوصول إلى التوصيات الخاصة بعمل الإدارة الضريبية وعلاقتها بالمكلفين، والتي تعتمد على تحقيق المساواة والاحترام والمتبادل بين كافة الأطراف، لتحقيق الأهداف المشتركة التي تساهم في زيادة التنمية في كافة الميادين (كراد، 2016).

### رابعاً: المساءلة المتكافئة

إن توفر أنظمة المساءلة المتكافئة المتعلقة في منح موظفي الإدارة الضريبية جميع المسؤوليات، والصلاحيات، والتي تساعد في تعزيز ثقة المكلفين بنزاهة أداء الإدارة الضريبية، حيث أنها تعمل على تحسين أداء الموظفين في هذه الإدارات، والحد من الفساد المالي والإداري، وتعزيز المساءلة التي تنتج من خلال الرقابة التي تمارس على المكلفين والإدارة الضريبية (العابدي، 2016).

فالإدارة الضريبية تكون مسؤولة عن عمل وقرارات الموظفين في الإدارة الضريبية، وقيام المكلفين في حال المنازعات الضريبية برفع قضاياهم أمام المحاكم الخاصة بحل المنازعات الضريبية، وتحقيق المساءلة المتكافئة من خلال تمكين موظفي الإدارة الضريبية ومن له علاقة تربطه بالإدارة الضريبية، من مراقبة العمل، ومتابعة تطبيق الأنظمة والتعليمات بشفافية (مليكاوي، 2015).

#### خامساً: دور مجلس الإدارة

ينبغي في إطار حوكمة الإدارة الضريبية العمل على ضمان التوجيه الاستراتيجي لها، وتطبيق الرقابة الفعالة للإدارة على موظفيها، ومحاسبة المقصرين في أدائهم، وتعتبر عملية وضع السياسات الرقابية وحوكمتها، أحد مسؤوليات الإدارة، كما يجب وضع معايير الأداء لقياس سلوك موظفي الإدارة الضريبية (موسى، 2015)، فدور الإدارة يجب أن تكون محددة من حيث الصلاحيات، والمسؤوليات، وبيان الحقوق، معرفة الواجبات، ورصد المزاي وغيرها (البريم، 2016).

#### سادساً: دور أصحاب المصالح

في إطار تطبيق حوكمة الضريبة يتم الأخذ بالاعتبار الأطراف التي تتعامل معها من ذوي المصالح سواء كانت دوائر حكومية أو مؤسسات مالية أو مؤسسات تجارية، والذي يربط تعاملاتهم القانون الضريبي، إضافة على تشجيع التعاون البناء بين الإدارة الضريبية وأصحاب المصالح، لتحديد المنفعة المتبادلة بين كافة الأطراف، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون الضريبي (بوصيقيع، 2020).

وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

1. ضرورة احترام حقوق ذوي المصالح بحماية القانون الضريبي.
2. إتاحة الفرصة لذوي المصالح للحصول على تعويض بخصوص انتهاك حقوقهم في حال وجود

المنازعات الضريبية.

3. توفير المعلومات التي تتناولها طرفي العلاقة الضريبية وبالقدر المناسب وفي الوقت المناسب.
4. يجب أن يسمح إطار الحوكمة في الإدارة الضريبية بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

ويرى الباحث أن مبادئ الحوكمة الضريبية تساعد في التأكد من الالتزام بتطبيق القوانين الضريبية باستمرار في ظل التطورات المستمرة التي تحكم عمل الإدارة الضريبية، والعمل على سد العجز في بناء الهيكل الإداري وتدعيم العمل الضريبي بمهنية عالية من خلال عقد الدورات التدريبية المخصصة لرفع مستوى المهارات الفنية والتطبيقية لأداء العمل.

#### 5. دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية

وتتمثل دوافع تطبيق الحوكمة الضريبية في:

#### أولاً: عدم حاكمية وفاعلية المؤسسات

إن سلوك الفساد الإداري وسلوك البيروقراطية، وعدم احترام الالتزام بالقوانين، تؤثر على الحاكمية المؤسسية وفعاليتها، التي تتمثل في (الاغا، 2016):

1. مواجهة وملاحقة ممارسة قضايا الفساد الإداري بغض النظر عن المبرر لهذه السلوكيات.
2. احترام القوانين الضريبية والقوانين التي تتعلق بعمل الشركات، لتفادي كافة أنواع الخطر الضريبي ومن خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في مجال العمل.

#### ثانياً: تزايد العبء الضريبي

إن تزايد العبء الضريبي الناتج عن عدم الامتثال للقانون الضريبي من قبل المكلفين، وازدياد العبء الواقع على الشركات والذي يتمثل بتسديد مبالغ الضريبة، ونواتج عمليات التدقيق الضريبي الذي يبين خطر الفحص الضريبي الذي تواجه الشركات (محمود، 2016).

### ثالثاً: انخفاض الجهد الضريبي

إن فعالية النظام الضريبي تتمثل في تحقيق العدالة الضريبية، وانخفاض البساطة والملائمة التي تتعلق بالجهد الضريبي، كل هذا يؤدي إلى تعبئة أفضل الموارد الضريبية التي تنعكس بشكل إيجابي على الجهد الضريبي، حيث كلما كانت نسبة المبالغ الضريبية إلى إجمالي الناتج المحلي مرتفعة كان الجهد الضريبي مرتفعاً (موسى، 2015).

ويرى الباحث أنه إضافة للدوافع السابقة لحوكمة الإدارة الضريبية حيث يؤدي تطبيق حوكمة الضريبة إلى تناغم نصوص القواعد والنصوص التنفيذية وأحكام القانون الضريبي، التي تحقق البساطة والبعد عن التعقيدات المرافقة لتطبيق إجراءات فحص وتحصيل المبالغ الضريبية التي تفرض على المكلفين.

### 6. أطراف الحوكمة الضريبية

إن الحوكمة الضريبية تتمثل في عدة أطراف تشكل النظام الضريبي، والتي تتكون من:

#### أولاً: التشريع الضريبي

تمثل التشريعات الضريبية كافة القوانين الضريبية، إضافة إلى التعليمات والقواعد الضريبية التي تسن عند فرض الضريبة، والتي تتناول حصر المبالغ الضريبية وعمليات تحصيلها، والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية المكلفين الذين يتعاملون معها، وينظم حقوق الإدارة الضريبية، حقوق المكلفين والإعفاءات الممنوحة لهم (قيوم، 2019).

#### ثانياً: الإدارة الضريبية

كافة الدوائر الضريبية التي تعمل على تنفيذ القوانين الضريبية التي تنظم العلاقة بينها وبين المكلفين، عن طريق الحصر والفحص الضريبي والربط بين الدوائر الضريبية الأخرى، للوصول إلى تحصيل كافة المبالغ الضريبية المستحقة من المكلفين بدفع الضريبة، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديد أفضل

الأساليب الضريبية، بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية، لذا تعتمد معظم القوانين الضريبية لكافة الدول على تنظيم العمل في الإدارة الضريبية، التي تعتمد على تحديد سلطاتها ومسؤولياتها بشكل واضح ودقيق، إضافة إلى تحديد مؤهلات تشغيل وظائفها وشروط التعيين لموظفيها بما يتلاءم مع المهام الوظيفية المطلوبة (راشدي، 2017).

### ثالثاً: المجتمع الضريبي

هو عبارة عن كافة الأشخاص الطبيعيين، المكلفين بدفع الضريبة، وجميع المحامين، والمستشارين في مجال العمل الضريبي إضافة للعاملين في مكاتب التدقيق من مدققي الحسابات، والعاملين في الشركات المساهمة العامة أو الشركات الخاصة أو شركات التضامن أو شركات الأخرى التي تتعامل مع الإدارة الضريبية (العبيني وعبد الرحمن، 2015).

ويرى الباحث أن هذه الأطراف السابق ذكرها هي التي تحدد الأطراف الضريبية وتعمل على الربط فيما بينها والتي تقود إلى توفر قانون ضريبي واضح يعمل على تحدد مسؤوليات الإدارة الضريبية وواجباتها في فرض الضريبة العادلة على المجتمع الضريبي مع مراعاة حقوق كل المتعاملين في المجتمع الضريبي.

### 7. آليات الحوكمة الضريبية

الحوكمة الضريبية تتميز بوجود عدة آليات، في حين يوجد عشرين ركيزة من ركائز الحوكمة، قسمها الباحثين إلى ركائز وآليات رئيسة وأخرى فرعية، وأهم هذه الآليات وجود الرقابة الضريبية، كما أن هناك أنواع متعددة من الرقابة الضريبية منها ما يشمل الرقابة على الأداء، ومنها ما يشمل الرقابة على الأداء وتتكون مما يلي (العبيني وعبد الرحمن، 2015):

1. الرقابة على نشاط الاقتصاد المحلي ونشاطات الإدارة الضريبية ومستوى القيام بتطبيق سياساتها

بالطريقة المناسبة والصحيحة، مما يحافظ على تخفيض التكاليف اللازمة لاستخدام الأدوات والمواد

والتجهيزات، اللازمة في أداء وظائف الإدارة الضريبية، وانعكاس ذلك على جودة أداء الخدمة للمكلفين كما ونوعاً.

2. تحقيق الرقابة على أداء الموارد البشرية والمالية، في الدوائر الضريبية من خلال ربط مخرجات الاقتصاد المحلي بالموارد المادية المتاحة، مما يؤدي إلى انجاز العمل بشكل دقيق، وسرعة انجاز الملفات الضريبية الموجودة لكل حالة على الملفات بما يتناسب مع متطلباتها.

3. الرقابة على كفاءة وفاعلية الأداء لدى موظفي الإدارة الضريبية، وبما يحقق الهدف من تقديم خدماتها للمكلفين، والتي من ضمنها العمل على تحصيل الضريبة، ورفد خزينة الحكومة، من إيرادات ضريبية، وحصر المجتمع الضريبي وخاصة المكلفين، مما يساعد في خفض التهرب الضريبي، ويتحقق ذلك بتحقيق فاعلية أداء موظفي الإدارة الضريبية، وقيامهم بصياغة الأهداف الرئيسية، التي تتعلق بكل مستوى من مستويات الإدارة الضريبية، سواء إدارة عليا، أو إدارة متوسطة، أو إدارة تنفيذية، ومتابعة ذلك، مما يؤدي إلى تحسين ظروف أداء الوظائف والمرونة فيه، والمساهمة في اتخاذ القرارات التي تتناغم مع المساهمة للإدارة الضريبية، لتحقيق موضوعية الأداء وتجنب إهدار موارد الحكومة.

4. الرقابة النظامية المستمرة، للتأكد من مدى تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الضريبي والقواعد الوظيفية، بشكل صحيح، دون خطأ أو تهاون، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها بدقة.

ويرى الباحث استناداً لما ذكر يبقى تفعيل نظم الرقابة الذاتية لموظفي الإدارة الضريبية والمكلفين من خلال تحقيق الرقابة الضريبية الفاعلة، الذي يبني عليها دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية التي تتضمن كل من الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية وعمليات الضبط الداخلي في الشركات، ومن خلال الاعتماد على مسك دفاتر محاسبية منتظمة، تنظم وفق أسس وقواعد معايير المحاسبة الدولية، واعتماد مدقق خارجي لتدقيق هذه الدفاتر والسجلات.

## ثانياً: الخطر الضريبي

### 1. تعريف الخطر الضريبي

يعرف الخطر بأنه حالة من عدم التأكد التي ترتبط بتحقق خسارة مادية أو معنوية، ملازمة عند اتخاذ قرار معين، مما يؤدي إلى وجود حالة معنوية ونفسية، يظهر خلالها القلق ومستويات التردد، ووجود حالة عدم تأكد من النتائج التي تبني على القرارات المتخذة (العزاوي، 2020)، ويقصد بالمخاطر الضريبية بأنها عبارة عن المخاطر التي تنشأ بسبب القيام بالأنشطة المالية، ومن ضمنها التهرب الضريبي، وعدم السداد للمبالغ الضريبية المستحقة، إضافة إلى مواجهة مخاطر تشغيلية قد تنشأ وتنتج عن اتخاذ قرارات خاطئة، كما يوجد مخاطر معنوية، تنتج عن عدم تماثل المعلومات لمكونات العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وذوي المصالح (جزر، 2017).

ويعرف الخطر الضريبي أيضاً بأنه: تحمل المؤسسة للأعباء المادية والمعنوية الناتجة عن التزامها الضريبي وبالتالي عدم اتباعها للقواعد الضريبية، وتشمل هذه الأعباء جميع أنواع الغرامات، العقوبات بسبب التهرب الضريبي، وينشأ الخطر الضريبي عندما يلتزم المكلفين بتطبيق ما ورد في القانون الضريبي من قواعد تساعد على تأدية حق الدولة من إيرادات ضريبية، وقد يكون سبب الخطر الضريبي وجود التعقيد في النظام الضريبي وغموضه (لعفيفي، 2016).

والمخاطر الضريبية: تعبر عن كافة الإجراءات التي تسلكها الإدارة الضريبية لتحديد كافة المخاطر أو السلوكيات السلبية التي تؤثر على مستوى علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، ومن خلال تفاعل مكونات النظام الضريبي بشقيه الإدارة الضريبية والمكلفين التي تحقق الأهداف المرجوة مما يزيد من الكفاءة والفاعلية في سير النظام الضريبي (عثمان، 2016).

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالالتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الاستفادة من الامتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعية لتعقد وعدم

استقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الانسجام والشفافية تجاه هذا التشريع (حميداتو وميسي، 2019).

كما يعرف الخطر الضريبي بأنه الخطر الذي ينشأ بسبب عدم تقييد المنظمة بالالتزامات الضريبية المحددة وفق بنود القانون الضريبي، أو ناتج عن الغموض الحاصل في تفسير القانون الضريبي وفهم بنوده، أو بغرض التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى التأثير على سمعة المؤسسة بشكل سلبي، أمام الإدارة الضريبية، إضافة إلى تكبدها العديد من الأعباء الإضافية المتمثلة في الغرامات والعقوبات، وإضاعة الوقت في قضايا ومنازعات ضريبية (كويدي ومداحي، 2020).

ويرى الباحث أنه يقصد بالخطر الضريبي عدم قيام المكلفين بتأدية الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، ومما يسبب نقص فعالية الإدارة الضريبية في تحصيل مبالغ الضريبة، أو نتيجة الجهل في اتباع الإجراءات بحيث يستفاد من الامتيازات الضريبية.

## 2. مصادر الخطر الضريبي

تتمثل مصادر الخطر الضريبي في أسباب تنتج عن ضعف أداء الإدارة الضريبية، وعدم فاعلية القانون الضريبي وسيتم توضيحهما كالتالي:

### أولاً: أسباب ناجمة عن ضعف أداء الإدارة الضريبية

ينتج ضعف الإدارة الضريبية نتيجة عدم السيطرة في سير أداء العمل الضريبي، مما يتسبب بوجود المخاطر الضريبية التي تواجه المنظمات وذلك لعدة أسباب، وأهمها: عدم قيام المؤسسة بتسوية أوضاعها التي تتعلق بدفع الضريبة، ويعتبر ذلك عبء كبير على كاهل الإدارة الضريبية، بسبب حجم العمل المرتفع، الذي يوكل لهم القيام به ضمن اختصاصهم، وضعف الامام بالجانب الضريبي الذي يؤدي إلى عدم الاهتمام بذلك، فإن ذلك قد يعرض الإدارة الضريبية لمخاطر عدم الوفاء بالالتزامات الضريبية المقررة في بنود القانون الضريبي المطبق، ومن ضمنها عدم تقديم الاقرارات

الضريبية في مواعيد تقديمها المحددة في بنود القانون الضريبي، وعدم استطاعة الموظفين الذي ينتمون إلى الإدارة الضريبية، في ضبط الموارد المالية، نتيجة انخفاض كفاءة الأداء، مما يؤدي إلى تأجيل دفع المبالغ الضريبية التي تستحق على المكلفين، مما يساهم في حدوث التهرب الضريبي (بن فراجي واخرون، 2018).

### ثانياً: أسباب ناجمة عن القانون الضريبي

يسعى القانون الضريبي إلى تحديد الوعاء الضريبي، الذي يضمن تسديد الإيرادات الضريبية المستحقة على المكلفين، فالجانب الضريبي المالي يعتبر من المتغيرات الاقتصادية التي تهم المؤسسة، والتي يتم أخذها بعين الاعتبار، لأنها تؤثر في اتخاذ القرار الاستثماري والتمويلي، وكذلك تؤثر على التوازنات المالية للشركات والمكلفين، ومؤشرات أدائها، لذا فتعقد القانون الضريبي وصعوبة تفسير البنود القانونية الضريبية يعتبر من مصادر المخاطر الضريبية ويبرز ذلك من خلال (محمود، 2016):

1. التعديلات المستمرة في القانون الضريبي والتي تؤثر على المبالغ الضريبية التي تفرض على المكلفين، فالتعديلات المستمرة لبنود وقواعد القانون الضريبي، يصعب على المكلفين وموظفي الإدارة الضريبية رصدها ومتابعتها.
2. تعدد فرض ومراحل الضرائب، وارتفاع العبء الضريبي على المكلفين، تؤدي إلى سلوك طرق غير قانونية تساهم في تجنب دفع الضريبة المستحقة على المكلفين.
3. غياب أداة الحوار بين الإدارة الضريبية والمكلفين، مما يزيد من مستويات المنازعات الضريبية بينهما، ويجعل الإدارة الضريبية خصماً للمكلفين، بدل أن تكون المستشار والمعاون لها في تحقيق الهدف الضريبي.
4. من المخاطر الضريبية التي تواجه الإدارة الضريبية، وجود بعض تفسيرات للقواعد الضريبية من قبلها قد يلحق ضرراً بالمكلفين، ويشكل خطراً للإدارة الضريبية، كما أن اختلاف الفهم

للقانون الضريبي وبنوده من قبل موظفي الدوائر الضريبية، الأخرى يسبب صعوبة في تطبيق قواعد القانون الضريبي، مما يسبب وجود انطباع سيء عن أداء الإدارة الضريبية لوظيفتها، وبالتالي فإن تفسير القانون الضريبي المتعدد، والتي تظهر في شكل تعليمات تشكل مصدرة للمخاطر الضريبية.

### ثالثاً: أسباب تتعلق بالمكلف

عدم المتابعة المستمرة للجانب الجبائي في المؤسسة سواء نتيجة نقص الكفاءة في المجال الجبائي أو ضعف التكوين مما يؤدي إلى عدم إعطاء الأولوية لهذا الجانب؛ أو حينما ال تحتوي المؤسسة هيكل تنظيمية تسهر على مواكبة التغيرات الحاصلة في القوانين، ونصوص التشريع المعمول بها (عثمان، 2016).

ويرى الباحث أن من أسباب الخطر الضريبي عدم احترام تطبيق القوانين الضريبية الناتج عن سوء فهم وترجمة البنود القانونية الضريبية، مما يؤدي إلى التهرب الضريبي، بالتالي فإن أسباب الخطر الضريبي ترجع إلى أخطار ناتجة عن ضعف أداء عمل الإدارة الضريبية، وأخرى ناتجة عن القانون الضريبي.

### 3. مظاهر الخطر الضريبي

يوجد عدة مظاهر للمخاطر الضريبية تظهر من خلال عدة صور وهي:

#### أولاً: المخاطر الأولية

المخاطر التي تنشأ عن وجود الأخطاء المادية، أو المخاطر التي تحدث بسبب خيارات ضريبية غير ملائمة، أو ناتجة عن عدم الوفاء بشروط ضريبية معينة، إضافة إلى الأخطاء الناجمة عن خطأ في تفسيرات بنود القانون الضريبي، وعند تحليل المخاطر الأولية يجب التفرقة بين نوعين من المخاطر،

أولهما الخطأ المادي الناتج عن خطأ المحاسبين، والثاني الخطأ في اتخاذ القرار الخاص بفرض الضريبة (فاقي، 2020).

## ثانياً: المخاطر المحاسبية

تظهر أهم الأخطاء المحاسبية من خلال القوائم المالية، سواء الميزانية العمومية ومحتوياتها أو قائمة الدخل ومكوناتها وأخرى ترجع لعناصر مختلفة وهي:

1. المخاطر الناجمة عن أخطاء في الميزانية: وأهمها: (بن فراحي وآخرون، 2018).

أ. أخطاء بسبب احتساب بعض أصول الميزانية، وغير المسجلة في الميزانية، في حين إن التكاليف الخاصة بهذه الأصول تسجل في قائمة الدخل كمصروف.

ب. الأخطاء في احتساب وتسجيل الاهتلاكات ومنها دمج إهلاك المعدات المؤجرة لشركات أخرى، وأخطاء تتعلق بتقييم المخزون مما يتسبب في الرفع من قيمته.

2. المخاطر الناتجة عن أخطاء في قائمة الدخل: من أهم الأخطاء التي تحتويها قائمة الدخل تسجيل المصاريف والتكاليف والأعباء، وتتركز أكثر خاصة في المصاريف التشغيلية، وبدرجة أقل المصاريف المالية، وتسجيل أخطاء في التكاليف الاستثنائية، وإن تحديد نتيجة حسابات المبالغ الضريبية بناء على إضافة بعض التكاليف غير القابلة للخصم، وتخفيض بعض الإيرادات الغير خاضعة للضريبة، فعملية الإضافة والتخفيض بنتيجة أداء المؤسسة يعتبر من الأخطار الضريبية (بن يحيى، 2015).

3. المخاطر التي تحدث نتيجة العناصر الأخرى: يوجد بعض الأخطاء التي تظهر في ضريبة القيمة المضافة، والضرائب الأخرى (حميداتو وميسي، 2019):

أ. ضريبة القيمة المضافة: ويتم ضبط ضريبة القيمة المضافة من خلال التدقيق الجيد للنظام الضريبي، ويؤخذ بعين الاعتبار نتائج عمل الشركة وأرباحها، إضافة إلى مراقبة الاقرارات

الضريبية التي تتضمن مراقبة المعدلات الضريبية، والخصم الضريبي، وريديات الضريبة،

لأن الاقرارات الضريبية تعتبر من أهم مصادر الخطر الضريبي الدائم.

ب. حالة الشركة الجديدة: تتعرض الشركة الجديدة في النشأة، إلى عدة صعوبات تجعلها أكثر

عرضة للخطر الضريبي أهمها:

1. عدم استفادتها من الإعفاءات الضريبية المقررة ضمن بنود القانون الضريبي.

2. قلة الخبرة في مجال إدارة العمل ونتائجه، نظراً لحدثة العلاقة التي تربط المكلفين بالإدارة

الضريبية.

3. اهتمام الإدارة الضريبية في متابعة الشركات القديمة، مما يشعر الشركات الجديدة بعدم

الاهتمام، مما يضعف الإدارة الضريبية أو تجعلها تتجاهل الشركات الجديدة مما يجعلها

ترتكب أخطاء ضريبية ومن ضمنها التهرب الضريبي.

### ثالثاً: الخطأ في القرار الخاص بسير العمل

القرار الخاص بأداء مهام العمل الذي تتخذه الإدارة في الشركات قصد اختيار بديل ضريبي من

البدائل المتاحة، وهو قرار قد يحتمل الصواب وقد يحتمل الخطأ من الناحية القانونية (قاضي، 2020):

1. القرار الخاص بسير العمل القانوني: أتاح القانون الضريبي عدة خيارات قانونية يستغلها المدير

في الدوائر الضريبية، فالقرار الذي يتعلق بسير العمل القانوني يتضمن العديد من الخيارات

المتاحة ومن أمثلة ذلك (راشدي، 2017):

أ. اعتماد طريقة محددة لاحتساب الاهتلاك.

ب. اختيار طرق تقييم المخزون بحرية تامة.

ت. إعادة تقييم بعض عناصر الميزانية العمومية.

2. القرار الخاص بسير العمل الغير القانوني: هو القرار الخاص بسير العمل الذي يتعارض مع

بنود القانون الضريبي مثل: خصم تكاليف لا يمكن خصمها مثل الغرامات، ومن ضمن أمثلتها

تقييم المخزون صورياً، أو القيام بتسديد ديون مستحقة في وقت لاحق، وهذه القرارات غير ملزمة للإدارة الضريبية لأنها تعمل على دمج التكاليف في نتيجة الدورة.

#### رابعاً: مخاطر خاصة بسير العمل أخرى

يمكن إبراز مظاهر الخطر الضريبي المتمثلة في (كوبديمي ومداحي، 2020):

1. نظرية الفعل الغير عادي في سير العمل: الفعل الذي لا يساهم في تحقيق مصلحة العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ولا يقدم للشركة التي تهدف للربح مقابل، وحسب نظرية الفعل الغير العادي في أداء العمل فالإدارة الضريبية قد تتخذ قرار يتضمن رفض دمج بعض المصاريف أثناء احتساب وتحديد الوعاء الضريبي، مما يشكل مظاهر الخطر الضريبي.
2. التعسف في استعمال الحق: تعمل الإدارة الضريبية على تكييف بعض العمليات، ويعتبرها البعض تعسف استخدام الإدارة الضريبية للحق، خاصة إذا كانت تهدف إلى تخفيض مبالغ الضريبة بإخفاء الطبيعة الحقيقية للعملية التي نشأ عنها الإيراد، فهذا التكييف يعتبر من مظاهر الخطر الضريبي، ويتميز التعسف في استخدام الحق بما يلي:

- إخفاء المحتوى الحقيقي للعمليات المدرة للدخل وذلك عن طريق (راشدي، 2017):

أ. الإخفاء عن طريق إجراء صوري، في شكل عقود صورية، أو على شكل فواتير وهمية.

ب. الإخفاء بالغش، مثلاً عقد الهبة للقيام بإخفاء عمليات بيع معينة ومربحة.

ت. الإخفاء بالاعتماد على الوساطة من أجل التغطية على ما يقع على المكلف الحقيقي.

- تحقيق الهدف الضريبي: إن انعدام أي هدف يساهم في تقليص المبالغ الضريبية، يجعل الإدارة

الضريبية باعتبار ذلك تعسفاً في استعمال الحق، وعلى المكلف إثبات هذه العملية إلى جانب

الهدف الضريبي المراد تحقيقه.

ويرى الباحث أن من أبرز مظاهر الخطر الضريبي الناجم عن سوء سير العمل في الإدارة الضريبية أو قصور في القانون الضريبي تظهر من خلال عدة صور أهمها الأخطاء المحاسبية والأخطاء في اتخاذ القرار الضريبي.

#### 4. مراحل الخطر الضريبي

هناك عدة تصنيفات لمراحل الخطر الضريبي ونذكر أهم تصنيفين لمراحل الخطر الضريبي:

##### المرحلة الأولى: حسب فريق مكتب التدقيق

أن الخطر الضريبي يمر عبر المراحل التالية (ناصر، 2017):

1. الرصد: حيث أن عمليات الرصد تؤدي إلى تأمين سير العمليات الضريبية كما تم تصميمها، وتؤدي إلى تحقيق رقابة على الخطر الضريبي بشكل فعال.
2. التقييم: يوجد تعاون مستمر في عمليات تقييم المخاطر الضريبية ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين وذوي المصالح.
3. التحسين: تعاون الإدارة الضريبية مع إدارة المخاطر لإدخال تحسينات تؤدي إلى سهولة مواجهة المخاطر الضريبية وإدارتها.

##### المرحلة الثانية: حسب مكتب التدقيق

أن الخطر الضريبي يمر عبر أربع مراحل وهي (محمود، 2016):

1. تحديد وتقييم الخطر: يتم تحديد حدود الخطر الضريبي، وتقييم زوايا الخطر الضريبي.
2. تقليص الخطر: وضع آليات الرقابة التي تعمل على خفض مستويات الخطر الضريبي، وإرسال إشارات تتعلق بطبيعة المخاطر الضريبية التي يمكن أن تحدث.

3. تأمين التنفيذ المستمر: كل موظفي الدوائر الضريبية مكلفون بتأمين التنسيق وتحسين أداء العمل وفق الاستراتيجية الفعالة لأداء الوظائف بكفاءة وفاعلية.

ويرى الباحث أنه يتم تطبيق استراتيجيات المخاطر الضريبية حيث أن الإدارة العليا في الإدارة الضريبية تعطي تعليمات خاصة تتعلق بضرورة احترام عناصر الخطر، ووضع حد أعلى للخطر الضريبي، والإشارة إلى الطرق المحتملة من أجل التواصل مع إمكانيات العمل الضريبي.

## 5. أنواع الخطر الضريبي

يمكن تصنيف المخاطر الضريبية إلى عدة أنواع، وهي:

أولاً: المخاطر الضريبية المترتبة عن الاقرارات الضريبية:

إن اعتماد الإدارة الضريبية في عملها على نظام الاقرارات الضريبية التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، والتي تحقق التزامات ضريبية محددة على المكلفين في فترة زمنية محددة، والقيام بتطبيق الإجراءات الضريبية المعلومة بشكل مسبق، وهذه الالتزامات تتمثل في توفر الاقرارات الضريبية بالوجود، والاققرارات الضريبية بالنتائج، والاققرارات الضريبية في حالة إلغاء أو التنازل عن الشركة، وهذا يؤدي بالشركة إلى مواجهة الخطر الضريبي المتمثل في تحملها تكاليف إضافية، ناتجة عن عدم التزام الشركة بالقواعد الضريبية أو عدم تحقيق الشروط الضريبية المحددة ضمن بنود القانون الضريبي وأهم وضعيات هذا الخطر (بن يحيى، 2015):

1. الامتناع أو التأخر في إيداع الاقرارات: تلجأ الإدارة الضريبية في حال تأخر المكلف عن تقديم

الاققرارات الضريبية، إلى تقدير الضريبة بطريقة تلقائية، إضافة إلى فرض عقوبات مالية.

2. الغش في الاقرار: يتم تطبيق العقوبات التي تفرضها الإدارة الضريبية بسبب تحريف في تقديم

الاققرارات الضريبية.

ثانياً: المخاطر الضريبية المترتبة على الإعفاءات الضريبية في إطار نظام دعم الاستثمار:

من المخاطر الضريبية المترتبة على الإعفاءات الضريبية في إطار نظام دعم الاستثمار ما يلي  
(قافي، 2020):

1. العمل على سحي منح الامتيازات الضريبية، مما يؤدي إلى استرداد مبلغ التحفيز، وبالتالي تطبيق عقوبة من الحقوق المعفاة.

2. في حالة التنازل عن المعدات والتجهيزات الاستثمارية في إطار دعم الاستثمار خلال الفترة القانونية المحددة لإهلاكها، تقوم الشركة باسترداد نسبة من ضريبة القيمة المضافة الواقعة عند عملية شراء هذه المعدات والتجهيزات وتحسب النسبة كما يلي: عدد السنوات المتبقية لمدة الإهلاك.

3. في حالة استغلال الاستثمار الذي يتم اقتنائه في إطار دعم الاستثمار من خلال توجيه الاستثمار في المجالات غير المخصصة لها، فيتم استرداد التحفيز في مجال الضريبة على أرباح الشركات أو الدخل الإجمالي، إضافة إلى تطبيق عقوبة من خلال الحقوق المعفاة.

ثالثاً: المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

من المخاطر الضريبية المترتبة عن الإعفاءات الموجهة للشباب المستثمر:

1. يتم حرمان الشركة من الامتيازات الممنوحة مع تطبيق عقوبة في الحالات التالية (ناصر، 2017):

أ. عدم تقديم المكلف للإقرارات الضريبية الشهرية والسنوية في وقتها المحدد.

ب. تخصيص العتاد والتجهيزات في غير النشاط المصرح به والمستفيد من الامتياز الضريبي.

ت. عدم السماح لموظفي الإدارة الضريبية بمعاينة المعدات والأصول الثابتة للتأكد توفرها في

الشركة واستغلالها فيما تخصص من أجله.

2. في حالة التنازل عن الأصول الثابتة ومن ضمنها المعدات خلال الفترة القانونية التي تحتسب لإهلاكها، يتم تسديد قيم التحفيز الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويرى الباحث أن هناك عدة أنواع للمخاطر الضريبية ومنها المخاطر الضريبية المترتبة عن إعادة استثمار الأرباح وتلك المترتبة عن الامتيازات الناتجة عن نشاط إنجاز المساكن.

### 6. دور حوكمة الإدارة الضريبية في الخطر الضريبي

وتظهر أهمية الحوكمة الضريبية على اعتبار أنها أداة فاعلة لمكافحة الفساد الإداري والمالي من غش وتلاعب وغيرها (العابدي، 2016).

وتبرز أهمية الحوكمة الضريبية من خلال التأكيد على ضرورة مراعاة حقوق موظفي الإدارة الضريبية، الإدارية والوظيفية وتسلسلهم الوظيفي، أو حقوق المكلفين خلال تعاملهم مع الإدارة الضريبية أو تعامل من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين مع تلك الإدارة، وسهولة اتباع الإجراءات الضريبية في استيفاء المبالغ الضريبية، والحق في الدفاع وتقديم الطعن الضريبي إن لزم ذلك، والتعامل بشفافية ووضوح مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة، كذلك مراعاة الحق في الحفاظ على سرية المكلفين، من خلال عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي، إلا في حالة سماح القانون لفئات معينة قانونياً، وكذلك اتباع الإجراءات الكفيلة بمنع حدوث الفساد المالي والإداري، والعمل على تحسين الأداء الضريبي، ومنع حدوث أزمات (العبيني وعبد الرحمن، 2015).

كما أن أهمية الحوكمة الضريبية تكمن في توفير الوقت والجهد والمال، الذي تبذله الإدارة الضريبية عند اكتشاف حالات الغش والتلاعب في المعلومات التي تنتجها القوائم المالية والإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، مما يؤدي إلى رفع مستوى ثقة المكلفين في أداء الإدارة الضريبية،

والابتعاد عن الخطأ الناتج عن الاجتهاد الشخصي في حسابات الضريبة مما يؤدي لتحقيق العدالة الضريبية بين كافة المكلفين والإدارة الضريبية (موسى، 2018).

وتوفر الحوكمة الضريبية عدة أدوار فاعلة من خلال توفير الرقابة التي تبنى عليها مبادئ تطبيق الحوكمة الضريبية، وبالتالي يترتب على الإدارة الضريبية القيام بواجباتها في التعامل مع المكلفين من خلال فحص ملفاتهم وفحص أنشطتهم، واتخاذ القرارات الرشيدة التي تساهم في تسهيل احتساب المبالغ الضريبية المترتبة على أنشطة المكلفين بسهولة مع توفر درجات المرونة، والتي تساهم في علاج الأخطار الناتجة (قيدوم، 2019).

ومن ثم فإن مهارة الإدارة الضريبية في القيام بواجباتها تعتمد على قدرتها على إجراء احتساب المبالغ الضريبية المترتبة على نشاط المكلف، وتحديد الضوابط الضريبية التي تحكم عملية التحاسب الضريبي لكل مكلف يتناسب مع طبيعة وحجم نشاط كل مكلف؛ لأن الإدارة الضريبية تساهم في تحقيق أهداف النظام الضريبي، فإن المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية، المشكلات الخاصة بالأوعية الضريبية والتركيب الفني للضرائب؛ لذلك يتعين علاج القصور في عمل الإدارة الضريبية، وصولاً للقيام بوظيفتها، إذ أن نجاح تطبيق القانون الضريبي يرتهن بنجاح موظفي الإدارة الضريبية في حل المشكلات التي تواجه المكلفين وحلها بمرونة تفوق جمود قانون الضريبي، فتوفر التنظيم الإيجابي الفعال للإدارة الضريبية يساهم في القضاء على المشاكل التي ترافق إجراءات التحاسب الضريبي، والبعد عن التعقيد وطول الإجراءات، وبالتالي يقضي على التهرب الضريبي، ويساعد في زيادة الحصيلة الضريبية، ويمكن التغلب على كل المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية (جزر، 2019).

ويرى الباحث أن تطبيق الحوكمة الضريبية يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية، ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية

والاجتماعية والسياسية التي تتعرض لها الدوائر الضريبية، والعمل على تحسين أداء الإدارة الضريبية.

## الدراسات السابقة

تتنوع الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة وهي تشمل:

### أولاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر حوكمة الادارة الضريبية والخطر الضريبي

وهدفنا دراسة جزر (2019) الى التعرف على المخاطر الضريبية وأثارها على كل من مصلحة الضرائب والممول، ودور الحوكمة الضريبية في تدنية تمك المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي الإدارة الضريبية في القاهرة والبالغ عددهم (345) موظف وموظفة، اختير منهم (150) موظف وموظفة كعينة لتطبيق الدراسة، واستخدم برنامج (SPSS) الاحصائي لتحليل فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الحوكمة الضريبية يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية، ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب، وتحسين أداء الإدارة الضريبية، وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء إدارة للمخاطر بكل مأمورية بمصلحة الضرائب لتدنية المخاطر الضريبية، وتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود، وضرورة إعادة النظر في نظم الرقابة والمراجعة الداخلية، وتصميمها بما يتوافق مع حوكمة الإدارة الضريبية.

وقد تشابهت دراسة جزر(2019) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي، وقد تناولت مجالات حوكمة الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالشفافية والافصاح والنزاهة، كما تناولت عناصر الخطر الضريبي مركزة على خطر الرقابة، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الاعتماد على أداة

الاستبانة، ولكن اختلفت في بيئة التطبيق في حين طبقت على الدوائر الضريبية في القاهرة في مصر، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين.

وهدفت دراسة العماري والشتيوي (2019) إلى إلقاء الضوء على الجانب المفاهيمي لحوكمة النظام الضريبي وكذلك الفساد الضريبي وعلاقتها في الحد من هذه الظاهرة، وبيان أثر تطبيق حوكمة النظام الضريبي في الحد من الفساد الضريبي والتعرف على أسبابه وآثاره ووسائل مكافحته، واعتمدت هذه الدراسة على أسلوب الإحصاء الوصفي، واستخدمت الاستبانة كأداة لتحقيق أهداف هذه الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من العاملين في مصلحة الضرائب الواقعة غرب ليبيا، حيث أخذت منه عينة عشوائية بسيطة قدرها (91) مفردة، واستخدمت الأساليب الإحصائية باستخدام نظام SPSS لاستخراج النتائج المتعلقة بالدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج وأهمها: أن المستوى العام لتطبيق الآليات المباشرة وغير المباشرة للحد من الفساد الضريبي جاءت بأهمية نسبية عالية جداً. وأن المستوى العام لوجود أسبابا حقيقية للفساد الضريبي في الإدارة الضريبية كانت نتائجه بدرجة أهمية نسبية عالية جداً، وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: تطبيق حوكمة النظام الضريبي في مصلحة الضرائب الليبية للحد من الفساد الضريبي، باعتبار أن الحوكمة إحدى الوسائل الفعالة للحد منه.

وقد تشابهت دراسة العماري والشتيوي (2019) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول حوكمة النظام الضريبي، متضمناً عناصر الحوكمة الضريبية وأهمها النزاهة والشفافية والافصاح، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الاعتماد على أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر الحد من ظاهرة الفساد الضريبي وتناولت ركزت على التهرب الضريبي، وهو في بيئة التطبيق في حين طبقت على مصلحة الضرائب الواقعة غرب ليبيا، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في بناء أدواتها وتطبيقها.

وهدفت دراسة (Joulfaian 2017) لبحث دور الحوكمة في الرشاوى وخصوصا المقدمة لموظفي الضرائب، والتي تشكل السلوك التجاري في الالتزام الضريبي في اقتصاد البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في الدوائر الضريبية في عدة دول وبلغ عددهم (244) موظف وموظفة، اختيرت عينة تمثلت ب(100) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري.

ومن أهم النتائج التجريبية تبين أن عدم الالتزام في الأعمال يرتفع مع وتيرة رشاوي ذات صلة بالضرائب وبشكل أكثر تحديداً، فإن النتائج تشير إلى أن التهرب الضريبي في الاقتصاديات يتزعرع عندما تكثر الرشاوى لموظفي الضرائب التي أصبحت شائعة، ولم تحتوي الدراسة على توصيات.

وقد تشابهت دراسة (Joulfaian 2017) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول الحوكمة والمخاطر الضريبية التي تتعلق بالخطر الذي يتعلق في الرشاوى وخصوصا المقدمة لموظفي الضرائب، ومخاطر الرقابة الضريبية، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، وفي الاعتماد على أداة الدراسة وهي أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو إستراتيجية الإدارة، مع التخطيط الضريبي، كما اختلفت في بيئة التطبيق، واختيرت الدوائر الضريبية في عدة دول، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها وفي ربطها مع الواقع الضريبي.

#### ثانياً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر ضمان وجود إطار فعال للحوكمة والخطر الضريبي

هدفت دراسة المؤمني، والعبيني (2018) إلى بيان أثر الحوكمة الضريبية "الرقابة الضريبية والمخاطر الضريبية" على الإيرادات الضريبية وبيان أهمية ضمان وجود إطار فعال للحوكمة يساهم في الحد من

الخطر الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، وكان مجتمع الدراسة من مدققين ضريبة الدخل والمدققين الخارجيين المعتمدين لدى دائرة ضريبة الدخل وقد بلغ عدد مدققين ضريبة الدخل (232)، أما عدد المدققين الخارجيين فقد بلغ عددهم (384) مدققاً، وقد تم اختيار (400) من بينهم كعينة عشوائية بسيطة من الطرفين وتم توزيع (400) استبانة تم استرداد (324) استبانة منها (119) استبانة من مدققين الضريبة و (205) من المدققين الخارجيين، وقد استخدم برنامج (SPSS) الاحصائي من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط.

وتوصل الباحثان لعدة نتائج أهمها ان هناك أثر واضح للرقابة الضريبية والمخاطر على الإيرادات الضريبية، كما أنه يوجد علاقة بين ضمان وجود إطار فعال للحوكمة والحد من الخطر الضريبي، وقد أوصى الباحثان بعدة توصيات أهمها اتباع الأساليب الرقابية الضريبية المناسبة للحد من المخاطر الضريبية على كافة القطاعات الاقتصادية المختلفة وزيادة 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.

وقد تشابهت دراسة المؤمني والعيبي (2018) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول الحوكمة الضريبية، متضمناً عناصر الحوكمة الضريبية وأهمها النزاهة والشفافية والافصاح، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الاعتماد على أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو الإيرادات الضريبية، وتناولت وركزت على ربط الحوكمة الضريبية بالإيرادات الضريبية من حيث الحصيلة الضريبية التي تعتمد على قوة الحوكمة الضريبية وتطبيقاتها، كما اختلفت في بيئة التطبيق في حين طبقت على مدققين ضريبة الدخل والمدققين الخارجيين المعتمدين لدى دائرة ضريبة الدخل، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وبناء أدواتها وتطبيقها.

وهدفت دراسة روابة، والبشير(2017) إلى تناول نظام إدارة المخاطر كأسلوب متطور لإدارة وتحسين الالتزام بالقوانين الضريبية، والحفاظ على الثقة بين النظام الضريبي والمجتمع، وعرض أساليب مواجهة الأخطار باستخدام نموذج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية من خلال مبادئ الحوكمة وتطبيقاتها وأهمها ضمان وجود إطار فعال للحوكمة يساهم في الحد من الخطر الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي الإدارة الضريبية في الجزائر، والبالغ عددهم (436) موظف وموظفة، اختير منهم (100) موظف وموظفة كعينة لتطبيق الدراسة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أنه من الضروري اتباع منهجية إدارة مخاطر عدم الالتزام الضريبي، إن ضمان وجود إطار فعال للحوكمة يساهم في الحد من الخطر الضريبي، ويتحقق ذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات عن المخاطر والتهديدات التي تواجهها الإدارات الضريبية، وفي هذا الإطار وضعت كل من المفوضية الأوروبية، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومكتب الإيرادات الاستراتيجي نماذج لإدارة مخاطر عدم الالتزام في الإدارة الضريبية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة وجود نظام دقيق للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء بمصلحة الضرائب المصرية والالتزام بمستويات الأداء الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها وسبل علاجها.

وقد تشابهت دراسة روابة، والبشير(2017) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول الخطر الضريبي، متضمناً عناصر الخطر الضريبي والذي يتضمن المخاطر الضريبية ومخاطر الرقابة، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الاعتماد على أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية التي تعتمد على كيفية مواجهة المخاطر الضريبية وأهمها مواجهة الفساد الضريبي، كما اختلفت في بيئة التطبيق في حين طبقت على موظفي الإدارة الضريبية في الجزائر، بينما طبقت

الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وبناء أدواتها وتطبيقها.

### ثالثاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية والخطر الضريبي

هدفت دراسة (Ndrew Okella (2019 إلى تحديث الإدارة الضريبية ومراجعة قضايا الالتزام الضريبي لضريبة الدخل في ظل نظام التقدير الذاتي لعشرة دول والتعرف على فجوات التنفيذ والتحديات والاستفادة من المفهوم الحديث للإدارة الضريبية واستخدام الفحص الضريبي كإستراتيجية للتحكم في إدارة الالتزام الضريبي بغرض تعظيم الإيرادات الضريبية وتقليل تكلفتها وتكاليف الالتزام الضريبي، مع إبراز أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من الخطر الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في الدوائر الضريبية في عشر دول أجنبية منها فرنسا وبريطانيا والولايات المتحدة، اختيرت عينة تمثلت ب(600) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تشير إلى اعتماد كل الدول التي تبنت نظام التقدير الذاتي على تعزيز دور الفحص في مراجعة وفحص غالبية الإقرارات الضريبية مع استيفاء شروط النظام، كما أن الإفصاح والشفافية تساعد في الحد من الخطر الضريبي، ومن أهم توصيات الدراسة الاستفادة من العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولم تتطرق على الفحص الضريبي كأسلوب حديث لإدارة المخاطر الضريبية.

وقد تشابهت دراسة (Ndrew Okella (2019 مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول تحديث الإدارة الضريبية في ظل الالتزام بتطبيق الحوكمة الضريبية، متضمناً مبادئ الحوكمة الضريبية والذي ركز على النزاهة والشفافية الضريبية وعلى تركيبة مجلس الإدارة، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، وفي الاعتماد على أداة الدراسة وهي أداة الاستبانة،

ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو مستوى الالتزام الضريبي، كما اختلفت في بيئة التطبيق، واختير الدوائر الضريبية في عشر دول أجنبية منها فرنسا وبريطانيا والولايات المتحدة، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها وفي ربطها مع الواقع الضريبي.

وهدفت دراسة Erasmus(2018) إلى استخدام أدوات مفيدة لإجراء المخاطر الضريبية المناسبة في إستراتيجية الإدارة، مع التخطيط الضريبي كنقطة محورية أيضا على نطاق واسع مع مبادئ إدارة المخاطر الضرائب عموما، وضرورة الاعتماد على الإفصاح والشفافية في الحد من الخطر الضريبي، وسيكون دليلا مفيدا لأي من دافعي الضرائب الذين يرغبون في وضع استراتيجيات الإدارة المخاطر الضريبية لمنظمتهم، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في الدوائر الضريبية في لندن وبلغ عددهم (350) موظف وموظفة، اختيرت عينة تمثلت ب(100) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، 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 ضرورة تعديل بعض النصوص في التشريع الضريبي، تطوير الإدارة الضريبية، وأخيرا ضرورة تطبيق الدخل المقترح لتطوير الأداء الضريبي باستخدام الحوكمة الضريبية.

وقد تشابهت دراسة Erasmus (2018) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول المخاطر الضريبية، متضمناً المخاطر الضريبية وتضمن مخاطر الالتزام ومخاطر الرقابة الضريبية، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، وفي الاعتماد على أداة الدراسة وهي

أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو إستراتيجية الإدارة، مع التخطيط الضريبي، كما اختلفت في بيئة التطبيق، واختيرت الدوائر الضريبية في لندن، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها وفي ربطها مع الواقع الضريبي.

#### رابعاً: الدراسات السابقة الخاصة بأثر المشاركة الجماعية والخطر الضريبي

هدفت دراسة عباسي (2017) إلى محاولة معرفة أهمية تسيير الخطر الضريبي في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، وذلك باعتبار الخطر الضريبي من أهم المتغيرات المؤثرة على سمعة المؤسسة ومدى تحقيق استقرارها المالي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على التحليل المالي والكمي، واختير لذلك عينة مؤسسات تنشط في خمسة قطاعات، تنقسم إلى عشر مؤسسات أجنبية ومؤسسات جزائريتين هما سيفيتال وسنطراش للفترة من (2006-2013)، واستخدم برنامج (SPSS) الاحصائي لتحليل فرضيات الدراسة ومن خلال استخدام الانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تسيير الخطر الضريبي وقيمة المؤسسات الأجنبية، بينما لم تكن العلاقة دالة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة توعية قادة المؤسسات الكبيرة بالتكوين النوعي للمسيرين من أجل فهم خصائص مختلف الأنظمة الجبائية، ومحاولة الاستفادة من ها قدر الإمكان.

وقد تشابهت دراسة عباسي(2017) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول الخطر الضريبي، متضمناً عناصر الخطر الضريبي والذي يتضمن المخاطر الضريبية ومخاطر الرقابة، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، ولكن اختلفت في أداة الدراسة حيث استخدمت الدراسة الحالية أداة الاستبانة بينما استخدمت دراسة عباسي(2017) التحليل الكمي، ولكن

اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو تسيير الخطر الضريبي في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية، كما اختلفت في بيئة التطبيق في حين طبقت التحليل المالي والكمي، واختير لذلك عينة مؤسسات تنشط في خمسة قطاعات، تنقسم إلى عشر مؤسسات أجنبية ومؤسسات جزائريتين هما سيفيتال وسنطراش للفترة من (2006-2013)، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها.

هدفت دراسة (Shawwa 2015) إلى بحث العلاقة بين مدي تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية ومؤشرات الأداء في الشركات المساهمة الأردنية، وقد تم التركيز على عنصري حجم مجلس الإدارة وتركز مناصبي رئاسة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا في شخص واحد، ومدى مشاركة موظفي الإدارة الضريبية في مواجهة الخطر الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، عددهم (852) موظف وموظفة، اختيرت عينة تمثلت ب(200) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، وقد خلصت الدراسة إلى نتيجة هامة وجديرة بالتحقق وهي أن الجمع بين مناصبي رئاسة مجلس الإدارة والمنصب الأول في الإدارة التنفيذية كان له ارتباط إيجابيا بمؤشرات أداء الشركات المساهمة الأردنية، وبناء على النتيجة السابقة فقد أوصت الدراسة بأن يتم تعديل بعض معايير مبادئ الحوكمة المطبقة وفقا للاعتبارات والمعايير الثقافية والقانونية والمؤسسية التي قد تميز مجتمعا عن سواه.

وقد تشابهت دراسة (Shawwa 2015) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية وما تتناوله من مؤشرات، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، وفي الاعتماد على أداة الدراسة وهي أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو إستراتيجية الإدارة، وطبقت الدراسة الحالية على الشركات

المساهمة العامة، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها وفي ربطها مع الواقع الضريبي.

#### خامساً: الدراسات السابقة الخاصة بالرقابة الضريبية والخطر الضريبي

هدفت دراسة قروج وطويلب (2021) إلى التعرف على الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية باعتبار الرقابة الجبائية أداة فعالة للتأكد من مدى صحة ومصداقية تصريحات المكلفين بأداء الضريبة، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في المديرية الولائية للضرائب غرب الجزائر، عددهم (70) موظف وموظفة، اختيرت عينة تمثلت ب(50) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن الرقابة تعتبر كوسيلة ناجحة لاكتشاف مصادر الأخطار الجبائية والناجمة أساساً عن عدم التصريح، وعدم احترام آجال التصريح، وعدم احترام القوانين الجبائية، إضافة إلى أن أعوان الرقابة الجبائية يكتشفون أخطاء في هذه التصريحات، تكون إما رغبة في الغش والتهرب من تسديد الحقوق الواجبة الدفع أو نتيجة لجهل وعدم فهم القوانين الجبائية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل الرقابة الضريبية لتشمل كافة مجالات العمل الضريبي.

وهدفت دراسة إبراهيم وجعفر (2017) الى عرض أثر حوكمة التشريع الضريبي على زيادة الالتزام الضريبي ودراسة اثر حوكمة الادارة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية على مواجهة الخطر الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، وكان مجتمع الدراسة العاملين في الدوائر الضريبية في الخرطوم وبلغ عددهم (140) موظف وموظفة، اختيرت عينة تمثلت ب(120) موظف وموظفة، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، وتوصلت الدراسة الى نتائج منها حوكمة الادارة الضريبية

ادت الي زيادة الالتزام الضريبي بديوان الضرائب، وان حوكمة التشريع الضريبي قلل من المنازعات الضريبية بين الممولين والادارة الضريبية مما زاد من الالتزام الضريبي، وان تطبيق مبدأ العدالة على الممولين من حيث عملية الحصر وربط وتحصيل الضريبة زاد من الالتزام الضريبي، ومن أهم توصيات الدراسة رفع عملية التحاسب الضريبي بديوان الضرائب من خلال تطبيق الحوكمة الضريبية.

وقد تشابهت دراسة إبراهيم وجعفر (2017) مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والذي تناول دور الحوكمة الضريبية، متضمناً مبادئ الحوكمة الضريبية والذي يتضمن الإفصاح الضريبي والشفافية الضريبية وعدد أعضاء مجلس الإدارة، وقد تشابهت في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي التحليلي، وفي الاعتماد على أداة الدراسة وهي أداة الاستبانة، ولكن اختلفت هذه الدراسة في تناولها لمتغير آخر وهو مستوى الالتزام الضريبي، كما اختلفت في بيئة التطبيق، واختير الدوائر الضريبية في الخرطوم، بينما طبقت الدراسة الحالية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية في فلسطين، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة في تقسيم مجالاتها وعرض نتائجها.

### مصطلحات الدراسة

**حوكمة الإدارة الضريبية:** آليات رقابية تقوم بها الإدارة الضريبية على الأداء المالي للشركات، والتي تساهم بتحقيق الإفصاح الضريبي، للحفاظ على المبالغ الضريبية التي يتم دفعها من قبل تلك الشركات، وبالتالي العمل على ترشيد العبء الضريبي بما يحقق ارتفاع الحصيلة الضريبية من خلال الالتزام بالقوانين الضريبية (بن يحيى، 2015).

**ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية:** وجود إطار مؤسسي شامل يمثل دليل استراتيجي لها لتحقيق الرقابة الفعالة للإدارة التنفيذية في الشركات بالقيام بمساعدة إدارة الشركة عن عملها وطبيعة ممارسة أنشطتها (عباسي، 2017).

**الإفصاح والشفافية:** طريقة عرض القواعد والقوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على جميع المكلفين، لرفع الوعي لديهم وبالتالي زيادة قدرتهم في معرفة قيمة الضريبة المفروضة على مستوى دخلهم، بحيث يهدف الإفصاح والشفافية لجعل ذلك واضحاً، وبيّتعد عن اللبس والغموض وتعدّد الإجراءات (بن يحيى، 2015).

**المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية:** مبدأ من مبادئ الحوكمة يشمل مشاركة جميع الإدارة الضريبية، فكل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله، وتتم المشاركة باستقلالية مرتفعة (مهنا، 2016).

**الرقابة الضريبية:** مجموعة الإجراءات والعمليات التي هدفها التأكد من دقة الاقرارات الضريبية ومصداقيتها وقانونيتها لدى الإدارة الضريبية (قلي بوبلول، 2018).

**الخطر الضريبي:** الخطر الناتج عن الأنشطة المالية للمكلف، مثل عدم تسديد المبالغ للدائرة الضريبية والتي تستحق على المكلفين، والمخاطر التشغيلية التي تنشأ بسبب قرارات خاطئة، ومخاطر معنوية تنتج من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة الضريبية والمكلفين (جزر، 2019).

**الحصر الضريبي:** عملية تسعى لتحديد جميع المكلفين الخاضعين للضريبة، والعمل على تسجيل أسمائهم وعناوينهم في سجلات خاصة بالإدارة الضريبية (محسن، 2016).

**الإجراءات التحليلية:** تقييم المعلومات المالية بدراسة العلاقات الناتجة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية، بمقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع توقعات مدقق الحسابات (صبري، 2018).

**التحاسب الضريبي:** كل ما يتعلق بحسابات المبالغ الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية بتحقيق الضريبة، أي تحديد الوعاء الضريبي والمادة الخاضعة للضريبة وأساليب تقديرها وطرائق تحصيلها (علاونة، 2017).

**لجان لحالات الرد الضريبي:** اللجان التي تشكلها الإدارة الضريبية لبحث عمليات رد المبالغ الضريبية التي يتم إعادتها للمكلفين بعد خصم المبالغ المستحقة عليه للدوائر الضريبية (قلي بوبلول، 2018).

## مشكلة الدراسة وأسئلتها

تبرز اشكالية الدراسة من خلال النظر إلى ظواهرها، فالإدارة الضريبية الفلسطينية تتعرض لعدة مخاطر ضريبية حقيقية تعمل على الحد من الوصول إلى عملية الربط المالي، بالاعتماد على تطبيق القواعد القانونية والاقتصادية والفنية، سواء أكان في قد ورد في القوانين الضريبية التي تشرعها الحكومة الفلسطينية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أنواع المخاطر الضريبية وطبيعتها المتنوعة، والتي تعتبر مخاطر حقيقية يكون مصدرها الإدارة الضريبية أو المكلفين، فالمخاطر الضريبية التي مصدرها التي الإدارة الضريبية تتمثل في عدم تدريب وتطوير الموارد البشرية، وانخفاض دور الإدارة الضريبية في توعية المكلفين واختلاف إجراءات الفحص الضريبي، وعدم تطبيق النظام الضريبي المحوسب الذي يتصف بالكفاءة والفاعلية، والمخاطر الضريبية التي مصدرها المكلفين تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القوانين الضريبية، وعدم الالتزام بإعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولي، مما يسبب التهرب الضريبي، الناتج عن ضعف الالتزام الضريبي.

ووفق دراسة (2018) Asmar، فإنه على الرغم من تشابه الأنظمة إلا ان النظام المالي والاقتصادي في فلسطين له ظروف سياسية واقتصادية خاصة تجعله مختلفاً عن بقية دول العالم، وبالتالي تتبع الأهمية لأجراء مثل هذه الدراسة في فلسطين.

حيث تهدف الحوكمة إلى تقليل الممارسات السلبية للمؤسسات، والحفاظ على بيئة عمل عادلة، وتطبيق الحوكمة الرشيدة التي تسعى لضبط أداء العمل ومواجهة مخاطر البيئة التي تعمل ضمنها المؤسسات (Asmar,et,al, 2018).

ووفق دراسة جزر (2019) ودراسة محمود (2016) تشكل حوكمة الإدارة الضريبية الفلسطينية مجموعة من العلاقات التي تربط الإدارة الضريبية الفلسطينية مع المكلفين، للوصول إلى تحقيق الأهداف الضريبية التي تسعى لتحقيقها الإدارة الضريبية، وتراقب انجازها، وتساهم في تحسين جودة

الخدمات الضريبية، والخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع، من خلال لارتفاع إدارته المال العام، وتعزيز النزاهة والشفافية، والمساهمة في حماية مصالح الحكومة بتقليل التهرب الضريبي، ومكافحة الفساد الإداري والمالي، مما يحفظ حقوق المكلفين، هذا بدوره يؤثر على الإيرادات الضريبية المستخدمة في مواجهة النفقات العامة المنفقة على المجتمع، بالتالي العمل على تقليل الفجوة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، المؤثرة على مستوى الحصيلة الضريبية وتساهم في رفع مستواها.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: ما أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

وينبثق عن هذا السؤال الرئيس عدة أسئلة فرعية:

1. ما أثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

2. ما أثر الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

3. ما أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

4. ما أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

#### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لتحقيق الهدف الرئيس وهو التعرف إلى أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، إضافة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف إلى أثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
2. التعرف إلى أثر الإفصاح والشفافية في الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
3. التعرف إلى أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
4. التعرف إلى أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
5. الخروج بتوصيات لتعزيز حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

#### أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

#### أولاً: الأهمية النظرية

1. تعتبر الدراسة الحالية جزء من الدراسات العلمية التي تتناول أثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي، فهي تعتبر إضافة علمية يتم من خلالها تحقيق إثراء البحث العلمي، الذي يبرز دور حوكمة الادارة الضريبية لأول مرة في فلسطين، وربطه بموضوع المخاطر الضريبية، فهو أداة رقابية فعالة في إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية.
2. تستمد الدراسة أهميتها بالتأصيل العلمي لموضوع "حوكمة الإدارة الضريبية والمخاطر الضريبية" باعتبارها أحد المواضيع المؤثرة على الإدارة الضريبية والمكلفين والعلاقة بينهما، بالإضافة إلى توضيح أثر تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية على المخاطر الضريبية.

3. أهمية الحوكمة الضريبية في فلسطين بالاستعانة بآليات الحوكمة الضريبية، وبالتالي تساعد في توظيف آليات الحوكمة الضريبية التي تتناسب مع طبيعة مكونات المنظومة الضريبية، والعمل على توزيع العبء الضريبي بين المكلفين وبالتالي زيادة مؤشرات الأداء الضريبي الفعال.

### ثانياً: الأهمية التطبيقية

1. تكمن أهمية الدراسة في الربط بين آليات حوكمة الإدارة الضريبية الفلسطينية، وتكامل الإجراءات التي تسعى لتطوير استراتيجيات تعمل على مواجهة الخطر الضريبي.
2. التأكيد على أهمية تطبيق آليات حوكمة الإدارة الضريبية الفلسطينية، والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية الصحيحة ومعالجة أسباب الخطر الضريبي ونتائجه.
3. تساهم الدراسة في تصحيح مسار المكلفين وتعزيز الالتزام بالنظم والقوانين الضريبية بالإضافة إلى تعزيز الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في العلاقة التي تربط المكلفين والإدارة الضريبية.

### تطوير فرضيات الدراسة

من خلال مراجعة الدراسات السابقة وما تضمنته من متغيرات وعلاقات تم التوصل لتطوير الفرضيات كما يأتي:

### تطوير الفرضية الرئيسية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

### أولاً: أثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي

وفق ما ورد في دراسة (المؤمنى والعبيني، 2018) ودراسة (رواية والبشير، 2017) والتي تضمنت عدة متغيرات تتعلق بمبادئ الحوكمة وأهمها ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، وبيان

علاقتها في الخطر الضريبي، فقد تم تطوير الفرضية التالية بناء على ما ورد في تلك الدراسات والتي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأثر ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

#### ثانياً: أثر الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية والخطر الضريبي

وفق ما ورد في دراسة (Ndrew Okella, 2019) ودراسة (Erasmus, 2018) والتي تضمنت عدة متغيرات تتعلق بمبادئ الحوكمة وأهمها الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، وبيان علاقتها في الخطر الضريبي، فقد تم تطوير الفرضية التالية بناء على ما ورد في تلك الدراسات والتي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية والخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

#### ثالثاً: أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية والخطر الضريبي

وفق ما ورد في دراسة (عباسي، 2017) ودراسة (Shawwa, 2015) والتي تضمنت عدة متغيرات تتعلق بمبادئ الحوكمة وأهمها المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، وبيان علاقتها في الخطر الضريبي، فقد تم تطوير الفرضية التالية بناء على ما ورد في تلك الدراسات والتي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للمشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية والخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

#### رابعاً: أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي

وفق ما ورد في دراسة (قروج وطويلب، 2021) ودراسة (إبراهيم وجعفر، 2017) والتي تضمنت عدة متغيرات تتعلق بمبادئ الحوكمة وأهمها الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية، وبيان

علاقتها في الخطر الضريبي، فقد تم تطوير الفرضية التالية بناء على ما ورد في تلك الدراسات والتي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

### تطور الفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).

### حدود الدراسة

الدراسة محددة بعدة حدود وهي:

1. الحدود المكانية: الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية.
2. الحدود الزمانية: العام 2020-2021.
3. الحدود البشرية: الموظفين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية.
4. الحدود الموضوعية: أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

## الفصل الثاني

### منهجية الدراسة

#### المقدمة

تعد منهجية الدراسة، وطريقتها، وجميع الإجراءات التي يتم اتباعها لتحقيق هذه المنهجية محورياً أساسياً لتحقيق الهدف من الدراسة، وإتمام متطلبات الجانب التطبيقي لها، ومن خلالها يحصل الباحث على مجمل المعلومات التي تتطلبها الدراسة، للقيام بالتحليل الإحصائي، ومن ثم رصد النتائج، والعمل على تفسيرها ومقارنتها بالدراسات السابقة، ومن خلال ذلك يتم تحقيق الأهداف التي تعتمد الدراسة في إجراءاتها.

#### منهجية الدراسة

بناء على موضوع ومتغيرات الدراسة، والأهداف التي سيتم تحقيقها من خلال تطبيق إجراء الدراسة، تعتمد هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، ومن خلاله يتم العمل على وصف ظاهرة الدراسة، وتناول أبعادها، وجميع متغيراتها، لذا يعتبر هذا المنهج، مناسباً ويحقق أهداف الدراسة، باعتباره يرصد ويتابع ظواهر مشكلة الدراسة، بشكل دقيق، ويعبر عنها بطريقة كمية ضمن فترة زمنية معينة، للوصول إلى تعريف ظاهرة الدراسة التي يتم تناولها، ومعرفة محتواها ومضمونها والوصول إلى مختلف النتائج التي تعتمد عليها الدراسة في فهم موضوعاتها ومتغيراتها (عليان وغنيم، 2010).

#### مصادر جمع البيانات

حتى يتم تحقيق هدف الدراسة الرئيس، والذي يستهدف التعرف على أثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، قام الباحث باستخدام مصدرين رئيسين لجمع معلومات الدراسة، وهي:

1. المصادر الأولية: قام الباحث بجمع كافة المعلومات الأولية بالاعتماد على أداة الاستبانة، لمعالجة طبيعة موضوع الدراسة ومحتوياته، وقد تم تصميم أداة الدراسة لتحقيق الغرض من تطبيقها.
2. المصادر الثانوية: قام الباحث باستخدام مصادر الدراسة الثانوية، لإثراء الدراسة وتناول موضوعها بالتفصيل، بشكل نظري، بالاعتماد على العديد من المصادر، وأهمها الكتب والمراجع المتنوعة، والدوريات، والدراسات والموضوعات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة، ومواقع الإنترنت التي تحتوي على معلومات الدراسة.

### مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المفردات التي سيتم تطبيق الدراسة عليها، وبالتالي فإن مجتمع الدراسة تمثل بجميع الأفراد المستجيبين، وبناءً على طبيعة متغيرات وأهداف إجراء الدراسة، فقد تحدد مجتمع الدراسة في جميع الموظفين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية، والبالغ عددهم (689) موظفاً وموظفةً، بسبب عدم القدرة على الوصول لكافة الشركات الفلسطينية في قطاع غزة، حسب إحصائية الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطينية وبورصة فلسطين للعام (2021)، وتم استخدام العينة العشوائية البسيطة لأفراد المجتمع موظفي الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في الضفة الغربية، ويبلغ عددهم (204) موظفاً، حيث شكلت نسبة العينة (30%) من مجتمع الدراسة، حيث الحد الأدنى لتعميم نتائجها هي (20%) من مجتمع الدراسة.

### أداة الدراسة

لقد اعتمد الباحث على المحك المعتمد في أداة الدراسة (الاستبانة) من خلال معيار الوسط الحسابي والوزن النسبي وذلك لتحديد اتجاه موافقة المستجيبين على فقرات وأبعاد ومحاور الدراسة، والجدول (1) أدناه يوضح مستويات الموافقة استناداً على (5) مستويات.

## جدول (1)

المحك المعتمد في الدراسة

مقياس	1	2	3	4	5
مستوى الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوسط الحسابي	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
الوسط الحسابي	أقل من 1.80	إلى 1.80 2.59	إلى 2.60 3.39	إلى 3.40 4.19	أكبر من 4.20
الوزن النسبي	أقل من 36%	إلى 36%	إلى 52%	إلى 68%	أكبر من 84%

استناداً لمقياس الإجابة (5) درجات

### أداة الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات والتي تتكون من أقسام رئيسة ثلاث:

القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية عن المبحوثين، وتشمل (المستوى الوظيفي، المؤهلات

العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس الشركة).

القسم الثاني: مجال حوكمة الإدارة الضريبية، ويتكون من (30) فقرة، موزع على (أربع) مجالات:

المجال الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، ويتكون من (8) فقرات.

المجال الثاني: الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الثالث: المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الرابع: الرقابة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

القسم الثالث: وهو عبارة عن الخطر الضريبي، ويتكون من (10) فقرة.

### صدق الأداة

إن صدق الأداة يقوم بقياس طبيعة ومكونات أسئلة الاستبانة، لكي تقوم بقياس متغيرات الدراسة، وقد

قام الباحث بتوزيع الاستبانة على عينة استطلاعية بلغ عددها (30) موظف من موظفي الشركات

المساهمة الفلسطينية، من خلال تحديد مدى الاتساق الداخلي، وطبيعة الصدق البنائي، وتحديد ثبات أداة الدراسة.

## 1. صدق المحكمين "الصدق الظاهري"

إن صدق المحكمين يعبر عن اختيار الباحث العديد من المحكمين المتخصصين في مجال الدراسة، وتخصصاتها، فقد عرضت الإستبانة في صورتها الأولية على العديد من المحكمين، تكونت من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المختلفة، وملحق رقم (2) أسماء السادة المحكمين لتحديد صدق محتوى الاستبانة، وسلامة صياغة أدواتها، وتناسب وتلائم فقراتها، بغرض التأكد من تحقيق جميع أهداف الدراسة، وبعد تحديد التعديلات قام الباحث بتعديل الاستبانة وفقاً لآراء المحكمين حيث قام بحذف الفقرات الغير ملائمة، وإجراء التعديلات المقترحة، وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية وفق ملحق رقم (1).

## 2. الاتساق الداخلي

إن صدق الاتساق الداخلي يعبر عن مدى تناسب كل فقرة في الإستبانة مع ربطها وانتمائها للمجال المناسب لها، وتم حساب مقدار الاتساق الداخلي للاستبانة، بحساب معاملات الارتباط، بين كل فقرة، وعنوان مجالات الإستبانة، وطبيعة الدرجة الكلية للمجال نفسه، وذلك وفق الآتي:

## جدول (2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال

الخطر الضريبي		حوكمة الإدارة الضريبية									
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م		
		الخطر الضريبي	الرقابة الضريبية	المشاركة الجماعية	الإفصاح والشفافية	ضمان وجود إطار فعال					
0.619**	9	0.873**	1	0.820**	1	0.881**	1	0.796**	1	0.823**	1
0.858**	10	0.883**	2	0.917**	2	0.892**	2	0.875**	2	0.741**	2
		0.821**	3	0.914**	3	0.930**	3	0.921**	3	0.892**	3
		0.842**	4	0.777**	4	0.865**	4	0.923**	4	0.899**	4
		0.693**	5	0.893**	5	0.940**	5	0.846**	5	0.844**	5
		0.685**	6	0.903**	6	0.904**	6	0.919**	6	0.884**	6
		0.667**	7	0.802**	7	0.767**	7	0.841**	7	0.809**	7
		0.809**	8							0.809**	8

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.01$ )

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

من الجدول رقم (2) تبين إن: قيمة معاملات الارتباط التي حسبت على كل من مجال "ضمان وجود إطار فعال" ومجال "الإفصاح والشفافية"، ومجال "المشاركة المجتمعية"، ومجال "الرقابة الضريبية"، ومجال "الخطر الضريبي"، وضمن جميع الفقرات، والدرجة الكلية المنتمية لها فقرات كل المجال، كانت دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك تعتبر هذه المجالات متمتعاً بالصدق في قياس المتغيرات التي تحقق الهدف من الدراسة.

ويوضح الجدول (2) بأن قيمة معامل الارتباط يتوسط القيم بين (0.616 - 0.946)، وأن جميع معاملات الارتباط لجميع المجالات والفقرات، كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.01$ ) وبذلك تعتبر هذه المجالات متمتعاً بالصدق في قياس المتغيرات التي تحقق الهدف من الدراسة.

### 3. الصدق البنائي

إن مقياس الصدق البنائي يعتبر من المقاييس الهامة للتوصل إلى صدق الأداة الخاصة بهذه الدراسة، فهو يقيس أهم طرق الوصول لأهداف الدراسة التي يتم توقعها، ويبين صدق البناء مدى الارتباط بالدرجة الكلية لفقرات كل مجال من مجالات الدراسة.

#### جدول (3)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية	0.940**	0.000
الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية	0.966**	0.000
المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية	0.943**	0.000
الرقابة الضريبية	0.941**	0.000
حوكمة الادارة الضريبية	0.992**	0.000
الخطر الضريبي	0.972**	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.01$ .

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يبين جدول (3) أن جميع المعاملات التي تم استخراجها لارتباط كافة مجالات أداة الدراسة كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، لذا تتمتع هذه المجالات بفقراتها بصدق القياس.

#### ثبات الأداة

للتحقق من ثبات أداة الدراسة قام الباحث باستخدام معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha Coefficient، وفيما يلي عرضاً لنتائج ذلك:

#### جدول (4)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية	8	0.946	0.973
الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية	7	0.941	0.970
المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية	7	0.931	0.965
الرقابة الضريبية	7	0.948	0.974
حوكمة الادارة الضريبية	29	0.989	0.994
الخطر الضريبي	11	0.977	0.988
جميع المجالات معاً	40	0.992	0.996

\* الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

من خلال نتائج الجدول (4) يتبين أن قيمة معامل ثبات الأداة كرونباخ ألفا كانت مرتفعة لجميع مجالات الدراسة وتوسّطت القيم بين (0.931 - 0.989) في حين كانت هذه القيمة لكافة فقرات الاستبانة (0.992)، بينما بلغت قيمة الصدق الذاتي لأداة الدراسة ومجالاتها ما بين (0.965-0.994) وتعتبر مرتفعة لكل مجال من المجالات، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.996)، وهو يعبر عن الحد الأعلى لقيمة معامل صدق الاختبار، مما يؤكد ارتفاع الثبات لأنه دال احصائياً، لذا تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما في الملحق (4)، مما يثبت تأكد الباحث من صدق الأداة وثباتها ويزيد الثقة بدقة محتوياتها، مما يعزز صلاحيتها للوصول إلى النتائج من خلال التحليل، لأسئلة وفرضيات الدراسة.

#### خطوات بناء الإستبانة

أعد الباحث أداة الدراسة التي تتناول "حوكمة الادارة الضريبية وعلاقتها بالخطر الضريبي في الشركات المساهمة الفلسطينية"، وقام باتباع الخطوات التالية لذلك:

1. تم الحصول على مباشرة تطبيق الإستبانة بتوزيعها على مجتمع الدراسة من خلال أخذ موافقة الشركات محل الدراسة على ذلك.

2. تمت صياغة فقرات أداة الدراسة من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة التي تتناول نفس موضوع الدراسة.

3. تحديد كافة مجالات الدراسة وفقراتها التي تتعلق بها وتشملها.

4. تصميم الاستبانة بكافة مجالاتها وفقراتها بشكلها الأولي.

5. عرض أداة الدراسة على المشرف والمحكمين لفحص مدى ملائمتها لتطبيق الدراسة، والملحق رقم (2) يبين أسماء المحكمين.

6. تم الاتفاق على تعديل أو حذف أو إضافة بعض فقرات أداة الدراسة بناء على آراء المحكمين لإخراج الأداة بصورتها النهائية.

7. الحصول على الكتب الخاصة بتسهيل مهمة توزيع الاستبانة على عينة الدراسة.

8. توزيع الأداة على العينة الاستطلاعية والتي تشكلت من (30) مستجيباً.

9. تم التحقق من صدق الأداة وثباتها.

10. تم توزيع الأداة على عينة الدراسة الرئيسية الفعلية والحصول على ردودهم على فقراتها.

11. تم جمع كافة الاستبانات وفحص مدى الإجابة لكافة فقراتها بشكل دقيق.

## متغيرات الدراسة

المتغيرات في الاستبانة تتكون من:

**المتغيرات المستقلة:** حوكمة الإدارة الضريبية، ويتكون من (30) فقرة، مقسمة على (4) مجالات:

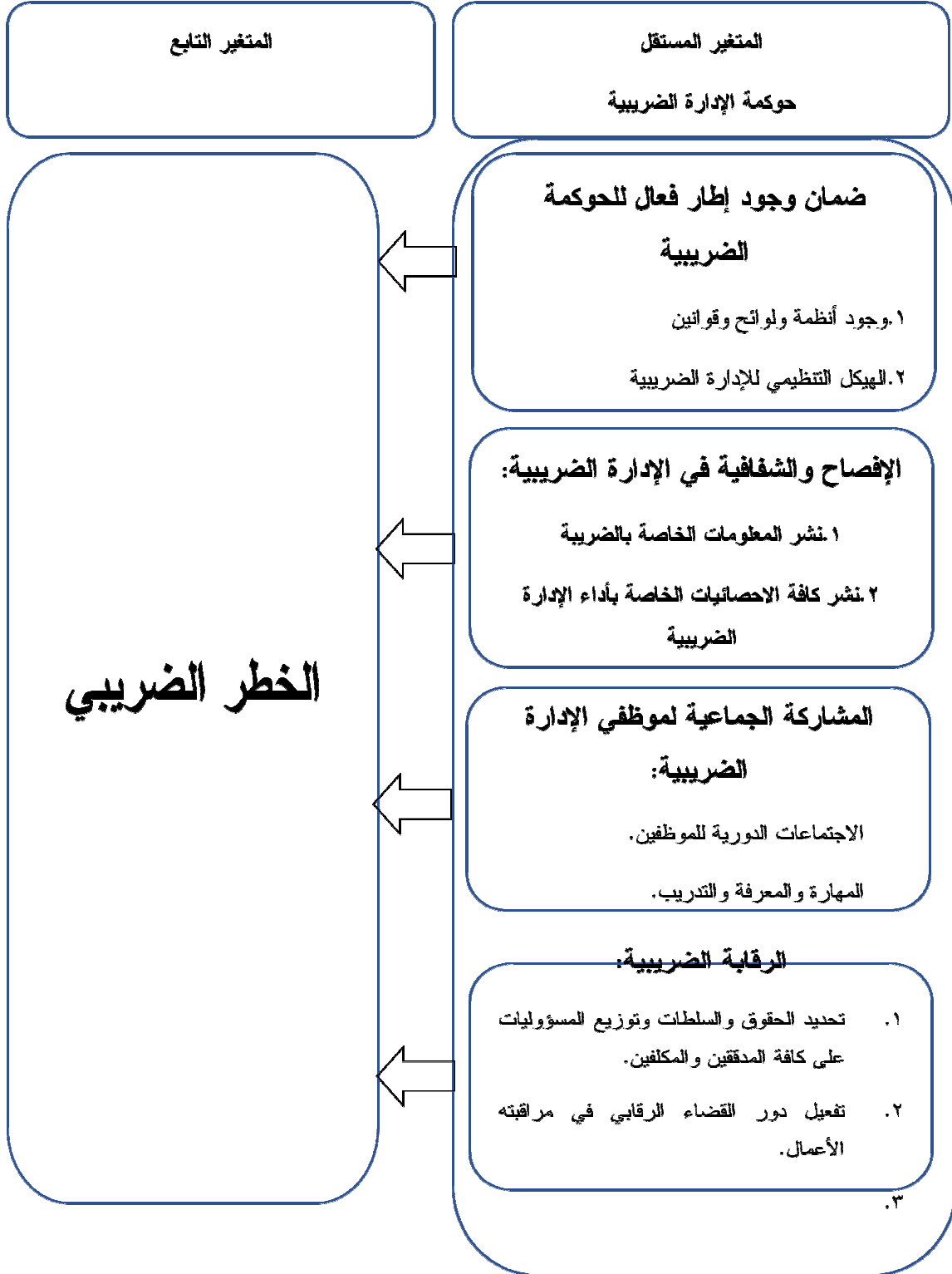
المجال الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، ويتكون من (8) فقرات.

المجال الثاني: الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الثالث: المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الرابع: الرقابة الضريبية، ويتكون من (7) فقرات.

**المتغير التابع:** الخطر الضريبي، ويتكون من (10) فقرات.



## المعالجة الإحصائية

تم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). لتحليل فقرات الأداة وتصنيف قيمها:

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test : لتحديد مدى اعتدالية البيانات (تتبع التوزيع الطبيعي) أم لا، وإجراء هذا الاختبار ضروري لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) للتأكد من اتباع البيانات التوزيع الطبيعي، وقد تم الحصول على النتائج التالية:

### جدول (5)

#### نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية	1.048	0.222
الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية	0.864	0.444
المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية	1.115	0.166
الرقابة الضريبية	1.301	0.068
حوكمة الادارة الضريبية	1.004	0.265
الخطر الضريبي	1.230	0.097
جميع مجالات الاستبانة معاً	1.103	0.175

من خلال الجدول (5) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكافة مجالات وفقرات الدراسة تعد أعلى من مستوى الدلالة (0.05)، وبذلك يعتبر توزيع فقرات كافة المجالات بأنه يتبع التوزيع الطبيعي، من خلال استخدام الاختبارات المعلمية لفحص فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. الأسلوب الوصفي لعينة الدراسة من خلال حساب النسب المئوية ونسب التكرارات.

2. المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والمتوسط النسبي.
3. اختبار ثبات فقرات أداة الدراسة عن طريق معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، إضافة إلى حساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
4. اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لمعرفة اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
6. اختبار (ت) في حالة عينة واحدة وتستخدم لمعرفة قيمة متوسط درجة الاستجابة حيث تكون حول الموافقة المتوسطة (5.5)، وذلك للتأكد من دلالة كل فقرة من فقرات الأداة.
7. الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لدراسة وتحليل أثر عدة متغيرات مستقلة كمية على متغير تابع كمي.
8. اختبار (ت) في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
9. اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر.

## الفصل الثالث

### نتائج الدراسة

#### المقدمة:

يعرض هذا القسم عمليات تحليل استجابات الدراسة، واختبار فرضياتها، ويتم ذلك من خلال تحليل أسئلة الدراسة وفقراتها، وعرض أهم نتائج الدراسة، والتي تم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

#### أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق الخصائص والبيانات الشخصية.

## جدول (6)

توزيع أفراد عينة الدراسة

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
72.5	148	موظف	المستوى الوظيفي
14.7	30	رئيس قسم	
12.7	26	مدير	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>
11.8	24	دبلوم فأقل	المؤهل العلمي
73.5	150	بكالوريوس	
14.7	30	ماجستير فأعلى	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>
35.3	72	أقل من 5 سنوات	الخبرة الوظيفية
41.2	84	من 5-10 سنوات	
23.5	48	أكثر من 10 سنوات	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>
52.0	106	أقل من 5 دورات	عدد الدورات التدريبية
34.3	70	من 5-10 دورات	
13.7	28	أكثر من 10 دورات	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>
28.4	58	صناعي	طبيعة عمل الشركة
16.7	34	خدمي	
22.5	46	بنوك	
24.5	50	تأمين	
1.0	2	زراعي	
6.9	14	تجاري	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>
6.9	14	1967	سنة تأسيس الشركة
25.5	52	من 1967-1994	
42.2	86	1995-2005	
25.5	52	بعد 2005	
<b>100.0</b>	<b>204</b>		<b>المجموع</b>

ثانياً: نتائج تحليل فقرات الاستبانة

نتائج تحليل فقرات "حوكمة الادارة الضريبية"

تم استخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (ت) لتحليل فقرات

حوكمة الادارة الضريبية وفحص متوسط درجة الاستجابة للتأكد من وصولها لدرجة الموافقة المتوسطة

وهي (3).

نتائج تحليل فقرات مجال " ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية "

جدول (7)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال " ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	يتوفر لدى الدوائر الضريبية لوائح وقوانين وأنظمة داخلية تسهل عمل الموظفين لأداء مهامهم.	4.3725	062653.	87.45%	31.290	0000.	1
2.	موظفي الدوائر الضريبية على علم مسبق بالوصف الوظيفي لعملهم.	4.2353	061470.	84.71%	28.702	0000.	2
3.	الدوائر الضريبية تتمتع فيها الجهات الرقابية والتنظيمية والتنفيذية بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على أكمل وجه.	4.1176	077261.	82.35%	20.661	0000.	3
4.	تطبق الدوائر الضريبية القوانين والأنظمة السارية المفعول في أداء عملها.	4.1078	076766.	82.16%	20.612	0000.	4
5.	يعكس الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية توزيع الصلاحيات والمسؤوليات وقنوات التنسيق بين مختلف الأقسام وعلاقتها بالمكلف. توجد قنوات اتصال تمكن المكلفين	4.0980	070898.	81.96%	22.121	0000.	5
6.	لإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول فرض وتحصيل الضريبة.	4.0000	079407.	80.00%	17.987	0000.	6
7.	تتوفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح المكلفين.	3.9902	073605.	79.80%	19.214	0000.	7
8.	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية.	3.9118	081974.	78.24%	15.886	0000.	8
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>4.1042</b>	<b>048692.</b>	<b>82.08%</b>	<b>32.388</b>	<b>0000.</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من خلال نتائج الجدول (7) يتبين:

• أن الوسط الحسابي للفقرة رقم (1) "يتوفر لدى الدوائر الضريبية لوائح وقوانين وأنظمة داخلية تسهل عمل الموظفين لأداء مهامهم" يساوي (4.3) (الدرجة الكلية 5) حيث أن المتوسط الحسابي النسبي (87.45%)، وقيمة الاختبار (31.29)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة جداً، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأولى.

• أن المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة "يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية" يساوي (3.9) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (78.24%)، قيمة الاختبار (15.8)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq \alpha$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأخيرة ومتوسطها الحسابي (3.91).

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (4.10)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (82%)، قيمة الاختبار (32.3)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأنه يتوفر لدى الدوائر الضريبية لوائح وقوانين وأنظمة داخلية تسهل عمل الموظفين لأداء مهامهم، كما أن موظفي الدوائر الضريبية على علم مسبق بالوصف الوظيفي لعملهم، إضافة إلى أن

الدوائر الضريبية تتمتع فيها الجهات الرقابية والتنظيمية والتنفيذية بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على أكمل وجه، كما تطبق الدوائر الضريبية القوانين والأنظمة السارية المفعول في أداء عملها.

وانفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (جزر، 2019)، ودراسة (العماري والشتيوي، 2019)، ودراسة (المؤمنى، والعبيني، 2018) حيث توصلت إلى أن تطبيق الحوكمة الضريبية يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية، ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب، وبالتالي دعمت هذه النتيجة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية يعكس توزيع الصلاحيات والمسؤوليات وقنوات التنسيق بين مختلف الأقسام وعلاقتها بالمكلف، ولم تخالف هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

نتائج تحليل فقرات مجال "الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية "

جدول (8)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختيار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	تنتشر الدائرة الضريبية القوائم المالية بطريقة تمكن كل الموظفين والمكلفين الاطلاع عليها في أي وقت.	4.0980	077536.	81.96%	20.227	0000.	1
2.	تنتشر الدائرة الضريبية المعلومات الضرورية حول عمليات التحصيل الضريبي للموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة.	4.0784	082672.	81.57%	18.631	0000.	2
3.	تنتشر الدائرة الضريبية تقارير دورية عن مشاريعها المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز بصفة دورية.	4.0490	079874.	80.98%	18.758	0000.	3
4.	تقوم الإدارة الضريبية بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفه دورية ومنتظمة.	4.0000	079407.	80.00%	17.987	0000.	4
5.	تعمل الإدارة الضريبية على رفع مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنتشرها.	4.0000	072940.	80.00%	19.582	0000.	5
6.	تقوم الإدارة الضريبية بالرد على الانشغالات الكتابية أو الشفاهية للموظفين والمكلفين في وقتها المناسب.	3.9020	080037.	78.04%	16.096	0000.	6
7.	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة.	3.7843	096875.	75.69%	11.564	0000.	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.9874</b>	<b>057462.</b>	<b>79.75%</b>	<b>24.543</b>	<b>0000.</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

من جدول (8) يتبين ما يلي:

• المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تتشر الدائرة الضريبية القوائم المالية بطريقة تمكن كل الموظفين والمكلفين الاطلاع عليها في أي وقت" يساوي (4.0) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (81.9%)، قيمة الاختبار (20.22)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأولى.

• المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "ينم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة" يساوي (3.78) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (75.7%)، قيمة الاختبار (11.56)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $0.05 \leq \alpha$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأخيرة.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.9)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (79.7%)، قيمة الاختبار (24.5)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية "دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأن الدائرة الضريبية تتشر القوائم المالية بطريقة تمكن كل الموظفين والمكلفين الاطلاع عليها في أي وقت، كما تتشر الدائرة الضريبية المعلومات الضرورية حول عمليات التحصيل الضريبي

للموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة، إضافة إلى أن الدائرة الضريبية تنشر تقارير دورية عن مشاريعها المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز بصفة دورية.

وانفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (روابة، والبشير، 2017)، ودراسة (إبراهيم وجعفر، 2017) ودراسة (Ndrew Okella, 2015) في أن حوكمة الإدارة الضريبية أدت إلى زيادة الالتزام الضريبي من خلال نشر نتائج أعمال الشركات، مما قلل من المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية مما زاد من الالتزام الضريبي، ولم تخالف هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

نتائج تحليل فقرات مجال "المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية "

جدول (9)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "المشاركة

الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	تناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع المشاركة الجماعية في اتخاذ القرارات.	3.8627	.88823	77.25%	13.873	.000	1
2.	الإدارة الضريبية تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء الشركات والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.	3.8235	.88124	76.47%	13.347	.000	2
3.	الإدارة الضريبية منفتحة على محيطها من خلال إشراك المكلفين والمجتمع في التوعية بأهمية التحصيل الضريبي.	3.7647	.91163	75.29%	11.981	.000	3
4.	تخضع العقوبات والإجراءات التأديبية للموظفين إلى قرارات لجنة مشتركة من رؤساء الأقسام في الدوائر الضريبية.	3.7647	.84430	75.29%	12.936	.000	4
5.	يشترك الموظفون في اتخاذ قرارات تتعلق بسير العمل في الدوائر الضريبية.	3.6961	1.05783	73.92%	9.398	.000	5
6.	يتمتع المسؤولون في الإدارة الضريبية بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت إشرافهم.	3.7549	.95656	75.10%	11.272	.000	6
7.	يطلع الموظفون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على عمل الإدارة الضريبية والمكلفين.	3.7255	.98418	74.51%	10.529	.000	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.7703</b>	<b>.64394</b>	<b>75.41%</b>	<b>17.086</b>	<b>.000</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

من جدول (9) يتبين ما يلي:

• المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "تناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع المشاركة الجماعية في اتخاذ القرارات" يساوي (3.86) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (77.25%)، قيمة الاختبار (13.8)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأولى.

• المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يطلع الموظفون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على عمل الإدارة الضريبية والمكلفين" يساوي (3.7) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (74.5%)، قيمة الاختبار (10.5)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة السابعة.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.77)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (75.4%)، قيمة الاختبار (17.0)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأنه تناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع المشاركة الجماعية في اتخاذ القرارات، كما الإدارة الضريبية تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء الشركات والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات، إضافة

إلى أن الإدارة الضريبية منفتحة على محيطها من خلال إشراك المكلفين والمجتمع في التوعية بأهمية التحصيل الضريبي.

وانفتحت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (جزر، 2019)، ودراسة (العماري والشيتوي، 2019)، ودراسة (المؤمن، والعيني، 2018) ودراسة (Erasmus, 2015) حيث توصلت إلى أن هناك أثر واضح للرقابة الضريبية في تحقيق المشاركة من خلال عقد ندوات بشكل مستمر بين الإدارة الضريبية والمكلفين لتوضيح آليات الحوكمة الضريبية الفعالة التي تحد من الخطر الضريبي، ويساهم في الحد من الفساد الضريبي.

نتائج تحليل فقرات مجال "الرقابة الضريبية"

جدول (10)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الرقابة الضريبية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	يؤثر وضوح الخطة التشغيلية لكافة المستويات في الهيكل التنظيمي لدائرة الضريبة على عملهم.	4.1078	072814.	82.16%	21.731	0000.	1
2.	تعمل الإدارة الضريبية على تحديد الحقوق والسلطات وتوزيع المسؤوليات على كافة المدققين والمكلفين.	4.0196	079382.	80.39%	18.345	0000.	2
3.	يؤدي تعدد الجهات الخاضعة والجهات المعفاة إلى زيادة عمليات التدقيق والرقابة على المدققين والمكلفين.	4.0196	081827.	80.39%	17.797	0000.	3
4.	من الضروري تفعيل دور القضاء الرقابي في مراقبته لأعمال الدوائر الضريبية.	4.0294	090381.	80.59%	16.268	0000.	4
5.	مراقبة عمل المدقق من قبل الإدارة الضريبية تتم بصورة مستمرة.	3.9412	076659.	78.82%	17.536	0000.	5
6.	توفر الدوائر الضريبية تغذية راجعة للمعلومات الخاصة بتحديد المبالغ الضريبية.	3.8824	085724.	77.65%	14.701	0000.	6
7.	يتم تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوي العاملين والمكلفين في الدائرة الضريبية.	3.8235	097669.	76.47%	12.043	0000.	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.9748</b>	<b>055298.</b>	<b>79.50%</b>	<b>25.178</b>	<b>0000.</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

من جدول (10) يتبين ما يلي:

• المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "يؤثر وضوح الخطة التشغيلية لكافة المستويات في الهيكل التنظيمي لدائرة الضريبة على عملهم" يساوي (4.10) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (82.1%)، قيمة الاختبار (21.73)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأولى.

• المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "يتم تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوي العاملين والمكلفين في الدائرة الضريبية" يساوي (3.8) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (76.4%)، قيمة الاختبار (12.0)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأخيرة.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.97)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (79.5%)، قيمة الاختبار (25.17)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "الرقابة الضريبية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأن وضوح الخطة التشغيلية لكافة المستويات في الهيكل التنظيمي لدائرة الضريبة يؤثر على عملهم، كما تعمل الإدارة الضريبية على تحديد الحقوق والسلطات وتوزيع المسؤوليات على كافة

المدققين والمكلفين، إضافة إلى أنه يؤدي إلى تعدد الجهات الخاضعة والجهات المعفاة إلى زيادة عمليات التدقيق والرقابة على المدققين والمكلفين. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (إبراهيم وجعفر، 2017) ودراسة (Ndrew Okella, 2015) في أن حوكمة الإدارة الضريبية تساهم في التعاون بين الإدارات الضريبية أمر بالغ الأهمية في إدارة المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات عن المخاطر والتهديدات التي تواجهها الإدارات الضريبية.

### نتائج تحليل جميع فقرات "حوكمة الإدارة الضريبية"

من جدول (11) في الملحق (ج) يتبين ما يلي:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات "حوكمة الإدارة الضريبية" يساوي (3.95) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (79.1%)، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات حوكمة الإدارة الضريبية بشكل عام، ويبين ذلك توافر أبعاد حوكمة الإدارة الضريبية (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، الرقابة الضريبية) من وجهة نظر المبحوثين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأنه يوجد ضمان لوجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، حيث تتوفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح المكلفين، كما يتحقق الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، حيث يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة، إضافة إلى المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، حيث يشارك الموظفون في اتخاذ قرارات تتعلق بسير العمل في الدوائر الضريبية، كما تتوفر الرقابة الضريبية من خلال توفر تغذية راجعة للمعلومات الخاصة بتحديد المبالغ الضريبية.

وانتقلت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (جزر، 2019)، ودراسة (العماري والشتيوي، 2019)، ودراسة (المؤمن، والعيني، 2018) ودراسة (Erasmus, 2015) حيث توصلت إلى أن الحوكمة الضريبية تساهم في التحكم بكافة المخاطر الضريبية التي يمكن التعرض لها في عمليات التحصيل الضريبي.

### نتائج تحليل فقرات "الخطر الضريبي"

من جدول (12) في الملحق (ج) يتبين ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يؤثر قيام المدقق الضريبي بعملية الفحص الضريبي بكفاءة على الإيرادات الضريبية" يساوي (4.20) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (84.12%)، قيمة الاختبار (25.3)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة جداً، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأولى.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "إن ارتباط العمل بالإنجاز الشهري يحول دون إعطاء الفحص الضريبي الوقت الكافي" يساوي (3.77) (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (78.78%)، قيمة الاختبار (12.8)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة، لذا كان ترتيبها في هذا المجال ضمن المرتبة الأخيرة.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (4.09)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (81.9%)، قيمة الاختبار (20.22)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "الخطر الضريبي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنه يوجد موافقة عليها من قبل المستجيبين بدرجة كبيرة.

ويفسر ذلك بأن قيام المدقق الضريبي بعملية الفحص الضريبي يؤثر بكفاءة على الإيرادات الضريبية، كما يؤثر الفحص الضريبي من خلال إجراءات فحص واضحة وموثقة على الإيرادات الضريبية. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (روابة، والبشير، 2017)، ونتائج دراسة (عباسي، 2017) ودراسة (Joulfaian, 2015) في وجود علاقة بين الخطر الضريبي 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.

### ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة

نص السؤال الرئيس: ما أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟ وتم صياغة فرضيات فرعية للإجابة على السؤال الرئيس، وفيما يلي اختبار الفرضيات الفرعية:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% لضمان وجود إطار فعال

لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد قيمة معامل الانحدار، ومعامل الارتباط ومستوى الدلالة:

يتضح من الجدول (13) في الملحق (ج) أن معامل الانحدار 0.667 موجب، أي أنه يوجد أثر إيجابي، كما أن معامل الارتباط 0.667، وهذا يعني أنه هناك علاقة سلبية بين ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي، حيث كلما زاد ضمان وجود إطار فعال كلما انخفض الخطر الضريبي، وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% لضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد قيمة معامل الانحدار، ومعامل الارتباط ومستوى الدلالة:

يتضح من الجدول (14) في الملحق (ج) أن معامل الانحدار 0.702 موجب، أي أنه يوجد أثر إيجابي، كما أن معامل الارتباط 0.702، وهذا يعني أنه هناك علاقة سلبية بين الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية والخطر الضريبي، حيث كلما زاد الإفصاح والشفافية كلما انخفض الخطر الضريبي، وبالتالي فإنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

3. اختبار الفرضية الثالثة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للمشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد قيمة معامل الانحدار، ومعامل الارتباط ومستوى الدلالة:

يتضح من الجدول (15) في الملحق (ج) أن معامل الانحدار 0.751 موجب، أي أنه يوجد أثر إيجابي، كما أن معامل الارتباط 0.751، وهذا يعني أنه هناك علاقة سلبية بين الإفصاح والشفافية في الإدارة

الضريبية والخطر الضريبي، حيث كلما زادت المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية كلما انخفض الخطر الضريبي، وبالتالي فإنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للمشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

4. اختبار الفرضية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد قيمة معامل الانحدار، ومعامل الارتباط ومستوى الدلالة:

يتضح من الجدول (16) في الملحق (ج) أن معامل الانحدار 0.80 موجب، أي أنه يوجد أثر إيجابي، كما أن معامل الارتباط 0.80، وهذا يعني أنه هناك علاقة سلبية بين الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية والخطر الضريبي، حيث كلما زادت الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية كلما انخفض الخطر الضريبي، وبالتالي فإنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية 0.05% للرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

يتضح مما سبق أنه يوجد أثر لحوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن إلزام التشريع الضريبي للمكلفين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة يزيد من الالتزام الضريبي، كما أن عدالة التشريع الضريبي يخفض من الخطر الضريبي، إضافة إلى أن وضوح التشريع الضريبي يقلل من المنازعات الضريبية مما يزيد من الالتزام الضريبي، كما أن الإدارة الضريبية تعمل على تحديد الحقوق والسلطات وتوزيع المسؤوليات على كافة المدققين والمكلفين، كما يتم تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوى المكلفين في الدوائر الضريبية، إضافة إلى أنه يتم تقييم أداء الموظفين ورؤساء الأقسام بصورة دورية.

واتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (جزر، 2019)، ودراسة (العماري والشتيوي، 2019)، ودراسة (المؤمن، والعيني، 2018) ودراسة (Erasmus, 2015) حيث توصلت إلى أن الحوكمة الضريبية تساهم في خفض المخاطر الضريبية فيوجد دور للتشريع الضريبي حيث شفافية التشريع الضريبي تحد من الخطر الضريبي، كما يوجد دور للرقابة الضريبية حيث أن مراقبة عمل المدقق من قبل الإدارة الضريبية بشكل مستمر، إضافة إلى أنه يوجد دور للمخاطر الضريبية حيث يتم تشكيل لجان مشتركة للتدقيق على حالات الرد الضريب.

### نتائج الفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في أثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية).

لاختبار الفرضية تم الاعتماد على أسلوب تحليل التباين المتعدد Analysis of Variance وبيين الجدول (17) في الملحق (ج) نتائج اختبار التباين لأثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).

من خلال الجدول (17) تبين أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على المتغيرات (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة) قد بلغت على التوالي (0.60، 0.60، 0.29، 0.26، 0.42، 0.52، 0.44) وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية على هذه المتغيرات، ويعني ذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة

( $\alpha \leq 0.05$ ) في أثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).

ويفسر ذلك بأن موظفي الشركات المساهمة العامة الفلسطينية باختلاف (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة) يؤكدون على تأثير حوكمة الشركات على الخطر الضريبي، حيث بأنه تتوافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي يقلل من المنازعات الضريبية مما يقلل الخطر الضريبي، كما يتم تفعيل التغذية الراجعة بين المكلفين والدوائر الضريبية يخفض الخطر الضريبي، إضافة إلى أنه يتم توفير أسس محددة يعرفها كل من المكلف والمدقق في قبول الإقرارات الضريبية يخفض الخطر الضريبي.

واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (روابة، والبشير، 2017)، ونتائج دراسة (عباسي، 2017) ودراسة (Joulfaian, 2015) في عدم وجود فروق تبعاً للمتغيرات الديموغرافية، حيث يساهم تشديد بنود القانون الضريبي في حث المكلف على الالتزام بدفع الضريبة، كما يؤثر وضع إجراءات ووسائل للحد من المخاطر الضريبية ضمن خطة محددة يزيد التزام المكلفين، إضافة إلى تفعيل الدور الرقابي القضائي على اعمال موظفي الدوائر الضريبية.

## الفصل الرابع

### مناقشة النتائج

#### مقدمة

إن الهدف الرئيس للدراسة يتمثل في التعرف على دور حوكمة الادارة الضريبية وتحقيق الخطر الضريبي في الشركات المساهمة الفلسطينية، وذلك من خلال تناول دور أبعاد حوكمة الادارة الضريبية (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية، الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية، الرقابة الضريبية، المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية) على محاور الخطر الضريبي، إضافة على فحص طبيعة المتغيرات الديمغرافية وتأثيرها، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج والتوصيات وهي كما يلي:

#### النتائج

بعد تحليل أسئلة وفرضيات الدراسة فقد توصلت للنتائج التالية:

1. تبين أن هناك تطبيق لمبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية بنسبة مرتفعة بلغت 82%، حيث يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية.
2. تبين أن هناك تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية بنسبة مرتفعة بلغت 79.7%، حيث يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة.
3. تبين أن هناك تطبيق للمشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية في الشركات المساهمة الفلسطينية بنسبة 75.4%، حيث يتمتع المسؤولون في الإدارة الضريبية بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت إشرافهم.
4. اتضح أن هناك تطبيق لمبدأ الرقابة الضريبية بنسبة 79.5% في الشركات المساهمة الفلسطينية، حيث توفر الدوائر الضريبية تغذية راجعة للمعلومات الخاصة بتحديد المبالغ الضريبية.

5. تبين أن هناك علاقة تطبيق للحوكمة للإدارة الضريبية بنسبة 79% وذلك يوضح أن هناك موافقة من أفراد العينة، حيث يوجد إطار فعال لضمان تطبيق الحوكمة، إضافة لتطبيق المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية، وتتوفر الرقابة الضريبية.
6. تبين أن الخطر الضريبي موجود بنسبة مرتفعة وهي بنسبة 82% وذلك بسبب الظروف المحيطة بالأوضاع الاقتصادية، حيث يتم وضع إجراءات ووسائل للحد من المخاطر الضريبية ضمن خطة محددة.
7. تبين أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية في أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، حيث تساهم الحوكمة الضريبية في يتم التحكم بكافة المخاطر الضريبية التي يمكن التعرض لها في عمليات التحصيل الضريبي.
8. اتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة).

## التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة أن يتوفر إطار تنظيمي فعال يعزز من ضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية، وضرورة تبني معايير أداء رشيدة في صياغة بنود التشريع الضريبي وبأكبر قدر ممكن من الدقة والتحديد للوصول إلى أعلى معايير الجدارة الموضوعية والقابلة للقياس لتحقيق الأهداف الضريبية.
2. يجب أن يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة، التي قد تؤثر على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال زيادة التواصل الفعال بينهما وبما يحقق مصلحة الطرفين.

3. ضرورة أن يطلع الموظفون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على عمل الإدارة الضريبية والمكلفين.
4. العمل على وضع دليل لقواعد وضوابط الحوكمة الضريبية لتحقيق العدالة والشفافية والمساواة لحماية كافة أصحاب المصالح في المنظومة الضريبية الفلسطينية.
5. ضرورة اتباع الدوائر الضريبية الفلسطينية للأساليب الرقابية الضريبية المناسبة للحد من المخاطر الضريبية على كافة القطاعات الاقتصادية المختلفة للمكلفين.
6. لا بد من تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوى العاملين والمكلفين في الدائرة الضريبية.
7. ضرورة توفر الرقابة الضريبية على المكلفين وموظفي الدوائر الضريبية للوصول الى تطبيق فعال لقواعد الحوكمة الضريبية بما يضمن خفض الخطر الضريبي وتحسين الأداء لموظفي الدوائر الضريبية.
8. زيادة الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى كافة المكلفين، من خلال تقديم الخدمات الإلكترونية عن بعد لدى المسجلين وغير المسجلين، والحث على تقديم خدمات تثقيفية وتعليمية مصورة أو مسجلة على الموقع الإلكتروني لدى الدائرة الضريبية حول الحوكمة الضريبية وخفض الخطر الضريبي

#### محددات وقيود الدراسة

يوجد عدة حدود وقيود تقف أمام تعميم نتائج هذه الدراسة ومنها عدم الوصول إلى كافة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في فلسطين كقطاع غزة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول إلى بعض المناطق المتفرقة مما أدى إلى عدم حصر كامل لمجتمع الدراسة وبالتالي، فإن هذه الدراسة تحتوي على بعض المحددات التي يجب أن تأخذ في الحسبان؛ لذلك، يجب توخي الحذر في تفسير وتعميم نتائج هذه الدراسة في سياقات أخرى.

كما أن هذه الدراسة تناولت مجتمع موظفي الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وبالتالي لم يتم حصر العاملين في كافة الشركات العاملة في فلسطين وإنما اكتفت بفئة الشركات المساهمة العامة فقط. وهذه الاختلافات المحتملة قد تقيد تعميم النتائج خارج سياق الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

### توصيات للأبحاث المستقبلية

استنادًا إلى القيود والمحددات المذكورة أعلاه لهذه الدراسة والتي تعتبر محددات وقيود طبيعية في إجراء الدراسات كافة، فإن هذا القسم يقدم التوصيات والمقترحات الخاصة بالبحوث المستقبلية. ولذلك فالتوصية الأولى هي حول متغيرات الدراسة والتي تناولت أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، في حين تم اعتماد دور حوكمة الإدارة الضريبية في الشركات المساهمة الفلسطينية المتغير المستقل بكافة مجالاته، فأن عددًا من العوامل الأخرى لم يتم تضمينها في إطار البحث لهذه الدراسة، على سبيل المثال، دور مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، والتي يوصي الباحث أن يتم تبنيها في الأبحاث المستقبلية.

والتوصية الثانية أن تشمل الدراسة مجتمعات أخرى كموظفي الدوائر الضريبية، وكذلك موظفي سلطة النقد، والمؤسسات المالية الأخرى.

## الخاتمة

تساهم نتائج هذه الدراسة في التعرف إلى أثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وذلك في محاولة لمساعدة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في فلسطين لتطوير أنظمتها ورفع مستوى أداء موظفيها ووجود برامج مطبقة تساهم في الرقابة وعلى تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية. في الواقع، تفتح هذه الدراسة طريقاً من الأمل لتوسيع نطاق البحوث المالية في فلسطين وتبحث لمساعدة الشركات والبنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات منح القروض والشركات الاستثمارية المختلفة، رغم ما تواجهه من صعوبات.

## المراجع العلمية

### أولاً: المراجع العربية

1. إبراهيم، محمد، وجعفر، يوسف، (2017)، دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوي الالتزام الضريبي، *مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد (9)، العدد (36)*، الخرطوم، السودان، ص1.
2. الاغا، وسام، (2016)، دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي (دراسة تحليلية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، غزة، فلسطين.
3. براهيم، كنزة، (2014)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة2، الجزائر.
4. البريم، محمد، (2016)، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، غزة، فلسطين.
5. بطين، عبد المالك، (2015)، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية - دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة -، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
6. بن فراحي، ياسين، ولبعيري، سليمان، (2018)، إدارة المخاطر وأثرها على الوضعية الجبائية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة توزيع مواد البناء GICA أدرار، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة احمد دراية ادرار، أدرار، الجزائر.

7. بن يحيى، خديجة، (2015)، أثر الإفصاح الضريبي على تدنية الخطر الضريبي - دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالمسيلة خلال الفترة 2010-2013، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجمهورية الجزائرية.
8. بن يحيى، سعاد، (2015)، أثر الإفصاح الضريبي على تدنية الخطر الضريبي: دراسة حالة مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالمسيلة خلال الفترة 2010-2013، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
9. بوصيقيع، عادل، (2020)، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر.
10. جزر، هاني، (2019)، حوكمة الإدارة الضريبية أداة لتدنية المخاطر الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
11. حميداتو، صالح، وميسي، سارة، (2019)، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد(4)، العدد(2)، جامعة الوادي، الوادي، الجزائر.
12. روابة، محمد، والبشير، عبد الكريم، (2017)، التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية، مجلة دراسات الاقتصادية، المجلد (9)، العدد (27)، الجزائر، ص1.
13. زكار، وليد، (2016)، دور مبادئ حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
14. صبري، زينة، (2018)، دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (13)، العدد (43)، جامعة بغداد، بغداد، العراق، ص47.

15. العابدي، دلال، (2016)، *حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية -* رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
16. عباسي، صابر، (2017)، *أهمية تسيير الخطر الضريبي في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية: دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية، مجلة الباحث، المجلد (17)، العدد (17)، بغداد، العراق، ص3، ص23.*
17. العبيني، مهند، وعبد الرحمن، عبد الرحمن، (2015)، *دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد (1)، العدد (44)، جامعة عجلون الوطنية، العراق.*
18. عثمان، أحمد، (2016)، *الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.*
19. العزاوي، فيصل، (2020)، *دور الرقابة والتدقيق لداخلي في تعزيز استراتيجية إدارة المخاطر - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد (2)، العدد (2)، جامعة ديالى، العراق.*
20. علاونة، نجلاء، (2017)، *أثر تطبيق إعادة هندسة الأعمال على إجراءات التحاسب الضريبي في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.*
21. علي، مصطفى، (2013)، *دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي لإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (8)، العدد (22)، بغداد، العراق، ص101.*

22. العماري، مباركة، والشيتوي، حسني، (2019)، *حوكمة النظام الضريبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي: دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين في مصلحة الضرائب الواقعة غرب ليبيا، مجلة المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، العدد (ملحق)، طرابلس، ليبيا.*
23. فتحة، أميرة، (2018)، *دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس -باتنة-*، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
24. قاضي، عبدالحفيظ، وبونوة، أيمن، (2020)، *دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية - دراسة حالة مفتشية الضرائب عين التوتة - ولاية باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.*
25. قروج، شهيناز، وطويلب، محمد، (2021)، *الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب غرب الجزائر غرب، مجلة المؤسسة الجزائرية، المجلد (10)، العدد (1)، الجزائر.*
26. قلي، محمد، وبلول، فهيمة، (2018)، *الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (7)، العدد (6)، الجزائر، ص26، ص150.*
27. قيوم، رونق، (2019)، *دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي - دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية ام البواقي-*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.

28. كراد، رميساء، (2016)، دور اليات الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر.
29. كويدمي، أمين، ومداحي، عثمان، (2020)، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد(6)، العدد(2)، جامعة لونييسي علي، البليدة، الجزائر.
30. لعفيفي، سليم، (2016)، دور المراجعة في تخفيض المخاطر الجبائية - دراسة حالة مؤسسة أقروساتي لإنتاج الأكياس البلاستيكية بقالمة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر.
31. محسن، حسن، (2016)، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدناير، المجلد (2)، العدد (9)، بغداد، العراق، ص59.
32. محمود، معتز بالله، (2016)، دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
33. مليكاوي، مولود، (2015)، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الاتفاق الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد (1)، العدد (8)، جامعة برج بوعريريج، الجزائر.
34. موسى، صالح، (2018)، الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، مصر.

35. موسى، محمد، (2015)، دور حوكمة الشركات في ترشيد القرارات المالية داخل المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة روائح ورود - الوادي -، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

36. المومني، سلام، والعبيني، مهند، (2018)، الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي - جامعة المسيلة-، المجلد (1)، العدد (3)، المسيلة، الجزائر، ص191.

37. نصري، اسيا، (2017)، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجمهورية الجزائرية.

#### ثانياً: المراجع الاجنبية

1. Asmar, M. (2018). Effects of bank-specific factors on the net interest margin of working banks in Palestine. *Journal of Economics & Management*, 33, 5-24.
2. Asmar, M., Alia, M. A., & Ali, F. H. (2018). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Disclosure Quality: Evidence from Companies Listed in The Palestine Exchange. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4, 401-17.
3. Dmitry Aleksandrovich Artemenko, Larisa Aslanbekovna Aguzarova, Fatima Savkuevna Aguzarova, Elena Valentinovna Porollo, (2017), **Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them**, *European Research Studies Journal* Volume XX, Issue 3B, pp. 453-459.

4. Erasmus, Daniel N., "**Tax Planning as Part of a Tax Risk Management Process**" (October 4, 2018). Thomas Jefferson School of Law Research Paper No.1482423. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1482423>.
5. Joulfaian, David(2017), **Bribes and Business Tax Evasion**, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=904689> .
6. Ndrew Okella ,(2019), **management income tax compliance through self assessment**, international monetary fund ),unpublished paper,2015.
7. Shawwa, Mahmoud, (2015), "**Corporate Governance and Firm's Performance in Jordan**", University of Wales,Bangor,2015.
8. Stevanie S. Neuman, Thomas C. Omer, Andrew P. Schmidt, (2020), **Assessing tax risk: Practitioner perspectives** ,contemporary accounting research, Volume37, Issue3.

## الملاحق

### ملحق أ الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية



كلية الدراسات العليا / برنامج المنازعات الضريبية

حضرة المدير/ة والموظف/ة المحترمين

تحية طيبة وبعد:

أضع بين أيديكم هذه الإستبانة والتي تهدف التعرف إلى " أثر حوكمة الادارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية "، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المنازعات الضريبية لذا أرجو منكم قراءة هذه الإستبيان قراءة متأنية والإجابة على الأسئلة بموضوعية حسب أرائكم الشخصية، علماً أن كل ما سيرد من إجاباتكم سيكون موضع احترام وتقدير ولن يستخدم سوى في أغراض البحث العلمي ومحاطة بالسرية التامة.

أشكر حسن تعاونكم واستجاباتكم

الباحث: احمد برهوش

القسم الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع الذي ينطبق مع بياناتك الشخصية.

1. المستوى الوظيفي:

( ) موظف ( ) رئيس قسم ( ) مدير

2. المؤهلات العلمية:

( ) دبلوم فأقل ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير فأعلى

3. الخبرة الوظيفية:

( ) أقل من 5 سنوات ( ) 5-10 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات

4. عدد الدورات التدريبية:

( ) أقل من 5 دورات ( ) 5-10 دورات ( ) أكثر من 10 دورات

5. طبيعة عمل الشركة:

( ) صناعي ( ) خدماتي ( ) بنوك

( ) تأمين ( ) زراعي ( ) تجاري

6. سنة تأسيس الشركة:

( ) قبل العام 1967 ( ) 1967-1994 ( ) 1995-2005

( ) بعد العام 2005

القسم الثاني: الرجاء وضع إشارة (x) في المكان المخصص للإجابة.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
<b>مجال حوكمة الإدارة الضريبية</b>						
<b>المجال الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية</b>						
1	يتوفر لدى الدوائر الضريبية لوائح وقوانين وأنظمة داخلية تسهل عمل الموظفين لأداء مهامهم.					
2	موظفي الدوائر الضريبية على علم مسبق بالوصف الوظيفي لعملهم.					
3	يعكس الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية توزيع الصلاحيات والمسؤوليات وقنوات التنسيق بين مختلف الأقسام وعلاقتها بالمكلف.					
4	تطبق الدوائر الضريبية القوانين والأنظمة السارية المفعول في أداء عملها.					
5	الدوائر الضريبية تتمتع فيها الجهات الرقابية والتنظيمية والتنفيذية بالسلطة الكافية للقيام بواجباتها على أكمل وجه.					
6	توجد قنوات اتصال تمكن المكلفين لإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول فرض وتحصيل الضريبة.					
7	تتوفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح المكلفين.					
8	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الدوائر الضريبية.					
<b>المجال الثاني: الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية</b>						
9	تنشر الدائرة الضريبية المعلومات الضرورية حول عمليات التحصيل الضريبي للموظفين والمكلفين بالضريبة بطريقة عادلة.					
10	تنشر الدائرة الضريبية القوائم المالية بطريقة تمكن كل الموظفين والمكلفين الاطلاع عليها في أي وقت.					
11	تنشر الدائرة الضريبية تقارير دورية عن مشاريعها المنجزة أو التي هي قيد الإنجاز بصفة دورية.					
12	تقوم الإدارة الضريبية بالرد على الانشغالات الكتابية أو الشفاهية للموظفين والمكلفين في وقتها المناسب.					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					13	تقوم الإدارة الضريبية بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفه دورية ومنتظمة.
					14	تعمل الإدارة الضريبية على رفع مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها.
					15	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الضريبية المتوقعة.
<b>المجال الثالث: المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية</b>						
					16	الإدارة الضريبية تنظم اجتماعات دورية بين رؤساء الشركات والموظفين لإشراكهم في اتخاذ القرارات.
					17	الإدارة الضريبية منفتحة على محيطها من خلال إشراك المكلفين والمجتمع في التوعية بأهمية التحصيل الضريبي.
					18	يطلع الموظفون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على عمل الإدارة الضريبية والمكلفين.
					19	يشارك الموظفون في اتخاذ قرارات تتعلق بسير العمل في الدوائر الضريبية.
					20	يتمتع المسؤولون في الإدارة الضريبية بالصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من متابعة ومراقبة الموظفين الموضوعين تحت إشرافهم.
					21	تخضع العقوبات والإجراءات التأديبية للموظفين إلى قرارات لجنة مشتركة من رؤساء الأقسام في الدوائر الضريبية.
					22	تناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع المشاركة الجماعية في اتخاذ القرارات.
<b>المجال الرابع الرقابة الضريبية</b>						
					23	تعمل الإدارة الضريبية على تحديد الحقوق والسلطات وتوزيع المسؤوليات على كافة المدققين والمكلفين.
					24	يتم تشكيل لجان خاصة للنظر في شكاوي العاملين والمكلفين في الدائرة الضريبية.
					25	من الضروري تفعيل دور القضاء الرقابي في مراقبته لأعمال الدوائر الضريبية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					26	توفر الدوائر الضريبية تغذية راجعة للمعلومات الخاصة بتحديد المبالغ الضريبية.
					27	يؤدي تعدد الجهات الخاضعة والجهات المعفاة إلى زيادة عمليات التدقيق والرقابة على المدققين والمكلفين.
					28	مراقبة عمل المدقق من قبل الإدارة الضريبية تتم بصورة مستمرة.
					29	يؤثر وضوح الخطة التشغيلية لكافة المستويات في الهيكل التنظيمي لدائرة الضريبة على عملهم.
<b>المجال الخامس: الخطر الضريبي</b>						
					30	زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الحصر الضريبي.
					31	يؤثر قيام المدقق الضريبي بعملية الفحص الضريبي بكفاءة على الإيرادات الضريبية.
					32	يؤثر الفحص الضريبي من قبل المدقق من خلال إجراءات واضحة وموثقة على الإيرادات الضريبية.
					33	إن تركيز الإدارة الضريبية على أخذ قرار المدقق بالموافقة يقلل من المنازعات الضريبية.
					34	يتم وضع إجراءات ووسائل للحد من المخاطر الضريبية ضمن خطة محددة.
					35	إن ارتباط العمل بالإنجاز الشهري يحول دون إعطاء الفحص الضريبي الوقت الكافي.
					36	تأخر التحاسب الضريبي من قبل الدائرة عن السنوات السابقة يقود إلى الاعتراض لتجنب دفع الغرامات عن الفترة السابقة.
					37	تقلل حوكمة الإدارة الضريبية من مخاطر تحصيل المبالغ الضريبية.
					38	تزيد الحوكمة الضريبية من التحصيل الضريبي الكفؤ.
					39	تضبط الإدارة الضريبية عمليات التحصيل الضريبي بفاعلية.
					40	يتم التحكم بكافة المخاطر الضريبية التي يمكن التعرض لها في عمليات التحصيل الضريبي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

## ملحق ب قائمة المحكمين

اسم المحكم	اللقب الوظيفي
الدكتور سهير الشوملي	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري
الدكتور نصوح الرامياني	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري
الدكتور محمد أبو عمشة	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري
الدكتور محمد مهنا	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري

## ملحق ج الجداول

### جدول (11)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار (ت) لجميع فقرات " حوكمة الإدارة الضريبية "

الترتيب	القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
1	0000.	32.388	82.08%	048692.	4.1042	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية
2	0000.	24.543	79.75%	057462.	3.9874	الإفصاح والشفافية في الإدارة الضريبية
3	0000.	25.178	79.50%	055298.	3.9748	الرقابة الضريبية
4	0000.	17.086	75.41%	064394.	3.7703	المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية
	<b>0000.</b>	<b>28.805</b>	<b>79.18%</b>	<b>047559.</b>	<b>3.9592</b>	<b>جميع فقرات حوكمة الإدارة الضريبية</b>

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

## جدول (12)

المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار(ت) لكل فقرة من فقرات مجال "الخطر الضريبي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1.	يؤثر قيام المدقق الضريبي بعملية الفحص الضريبي بكفاءة على الإيرادات الضريبية.	4.2059	067813.	84.12%	25.398	0000.	1
2.	يؤثر الفحص الضريبي من قبل المدقق من خلال إجراءات واضحة وموثقة على الإيرادات الضريبية.	4.1667	070303.	83.33%	23.702	0000.	2
3.	زيادة قدرة الإدارة الضريبية على الحصر الضريبي.	4.0980	077536.	81.96%	20.227	0000.	3
4.	تقلل حوكمة الإدارة الضريبية من مخاطر تحصيل المبالغ الضريبية.	4.0294	084755.	80.59%	17.348	0000.	4
5.	إن تركيز الإدارة الضريبية على أخذ قرار المدقق بالموافقة يقلل من المنازعات الضريبية.	4.0098	089327.	80.20%	16.146	0000.	5
6.	تزيد الحوكمة الضريبية من التحصيل الضريبي الكفؤ.	4.0000	088779.	80.00%	16.088	0000.	6
7.	يتم التحكم بكافة المخاطر الضريبية التي يمكن التعرض لها في عمليات التحصيل الضريبي.	3.9902	093635.	79.80%	15.104	0000.	7
8.	يتم وضع إجراءات ووسائل للحد من المخاطر الضريبية ضمن خطة محددة.	3.9804	081827.	79.61%	17.113	0000.	8
9.	تضبط الإدارة الضريبية عمليات التحصيل الضريبي بفاعلية.	3.9608	084132.	79.22%	16.311	0000.	9
10.	تأخر التحاسب الضريبي من قبل الدائرة عن السنوات السابقة يقود إلى الاعتراض لتجنب دفع الغرامات عن الفترة السابقة.	3.7843	095852.	75.69%	11.687	0000.	10
11.	إن ارتباط العمل بالإنتاج الشهري يحول دون إعطاء الفحص الضريبي الوقت الكافي.	3.7745	086425.	75.49%	12.800	0000.	11
	<b>جميع فقرات المجال الخطر الضريبي معاً</b>	<b>4.0980</b>	<b>077536.</b>	<b>81.96%</b>	<b>20.227</b>	<b>0000.</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

### جدول (13)

اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر ضمان وجود اطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية

مستوى الدلالة	معامل الانحدار	قيمة اختبار F	معامل التحديد	معامل الارتباط R	البيان
0.000	0.667	22.25	0.415	(a)-0.667	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الإدارة الضريبية

### جدول (14)

اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الافصاح والشفافية في الإدارة الضريبية

مستوى الدلالة	معامل الانحدار	قيمة اختبار F	معامل التحديد	معامل الارتباط R	البيان
0.000	0.702	11.47	0.492	(a)-0.702	الافصاح والشفافية في الإدارة الضريبية

### جدول (15)

اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية

مستوى الدلالة	معامل الانحدار	قيمة اختبار F	معامل التحديد	معامل الارتباط R	البيان
0.000	0.751	3.54	0.514	(a)-0.751	المشاركة الجماعية لموظفي الإدارة الضريبية

### جدول (16)

اختبار الانحدار الخطي البسيط لإيجاد أثر الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية

مستوى الدلالة	معامل الانحدار	قيمة اختبار F	معامل التحديد	معامل الارتباط R	البيان
0.000	0.80	10.00	0.640	(a)-0.80	الرقابة الضريبية كأحد آليات حوكمة الإدارة الضريبية

جدول (17)

نتائج تحليل التباين لأثر حوكمة الإدارة الضريبية على الخطر الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المستوى الوظيفي، المؤهلات العلمية، الخبرة الوظيفية، عدد الدورات التدريبية، طبيعة عمل الشركة، سنة تأسيس، رأس مال الشركة)

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط مجموع مربعات الانحرافات MS	درجات الحرية DF	مجموع مربعات الانحرافات SS	مصدر التباين
0.60	0.516	0.040	2	0.080	المستوى الوظيفي
0.60	0.624	0.048	2	0.145	المؤهلات العلمية
0.29	1.255	0.097	2	0.194	الخبرة الوظيفية
0.26	1.364	0.105	2	0.316	عدد الدورات التدريبية
0.42	1.356	0.108	5	0.325	طبيعة عمل الشركة
0.52	1.374	0.115	3	0.258	سنة تأسيس الشركة
0.44	1.387	0.147	2	0.264	رأس مال الشركة
		0.077	185	3.013	الخطأ (البواقي)
			204	853.813	الكلية



**An-Najah National University  
Faculty of Graduate Studies**

**THE IMPACT OF TAX ADMINISTRATION  
GOVERNANCE ON TAX RISK IN PALESTINIAN  
PUBLIC SHAREHOLDING COMPANIES**

**By  
Ahmad Barhoush**

**Supervisor  
Dr. Muath Asmar**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree  
of Master of Tax Disputes, Faculty of Graduate Studies,  
An-Najah National University, Nablus - Palestine.  
2022**

# **THE IMPACT OF TAX ADMINISTRATION GOVERNANCE ON TAX RISK IN PALESTINIAN PUBLIC SHAREHOLDING COMPANIES**

**By**  
**Ahmad Barhoush**  
**Supervisor**  
**Dr. Muath Asmar**

## **Abstract**

**Introduction:** Taxes are an important resource for the state treasury, as they constitute one of the important tools that governments in various countries rely on to achieve their financial, economic, social and political goals, which can only be achieved with an effective and efficient tax administration, with an executive authority that implements what is stated in the tax laws from Items and articles, and the tax administration, through its direct relationship with its taxpayers, seeks to take care of the interests of these taxpayers, in addition to its pursuit of achieving the goals of imposing tax.

**The aim of this study:** is to identify the impact of tax administration governance on tax risk in Palestinian public shareholding companies according to job level variables, educational qualifications, job experience, number of training courses, nature of the company's work, year of incorporation, and company capital. In addition to the above, this study aimed to identify the impact of ensuring an effective tax administration governance framework on the tax risk in Palestinian public shareholding companies, and the study also sought to identify the impact of disclosure and transparency in tax management on the tax risk in Palestinian public shareholding companies.

**The methodology:** The descriptive correlative approach was used, and the study was applied to a sample of (204) employees of Palestinian public shareholding companies in the West Bank. Where the study tools were a measure of tax administration governance; It is a questionnaire consisting of a set of paragraphs, divided into four areas: tax administration governance, disclosure, transparency, collective participation, and tax control. and a measure of tax risk.

**The study results:** The study concluded that there is a statistically significant correlation relationship in the impact of tax administration governance (ensuring an effective framework for tax administration governance, disclosure and transparency in tax administration, collective participation of tax administration employees, tax control

as one of the tax administration governance mechanisms) on tax risk in public shareholding companies Palestinian. The study also found that there were no statistically significant differences in the impact of tax administration governance on tax risk in Palestinian public shareholding companies due to demographic variables (employment level, educational qualifications, job experience, number of training courses, nature of the company's work, year of establishment, company capital). ).

**Conclusion:** The researcher concluded that the adoption of a tax reform strategy, by introducing a tax examination system, contributes to the management of tax risks through a number of recommendations, including: An effective regulatory framework that enhances the control of all aspects of governance for the performance of tax departments, and the need to adopt rational performance standards in drafting the provisions of the legislation In order to reach the highest standards of objective and measurable merit to achieve tax objectives, the elements of expected tax risks, which may affect the relationship between the taxpayer and the tax administration, must be disclosed through increasing effective communication between them in the interest of both parties, and the necessity of That employees be informed of any unusual operations that could affect the work of the tax administration and taxpayers. It also recommended working on developing a guide for tax governance rules and controls to achieve justice, transparency and accountability to protect all stakeholders in the Palestinian tax system.

**Keywords:** Tax Administration Governance; Tax risk; Joint Stock Companies.