



جامعة د/ مولاي الطاهر - سعيدة -  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الاجتماعية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر *LMD* تخصص حوكمة المنظمات  
بعنوان

# دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية

## دراسة حالة مركز الضرائب - سعيدة -

إشراف الأستاذ:

أ/ بدري ?

إعداد الطلبة:

نھاري محمد حبيب

بوطالب عمار

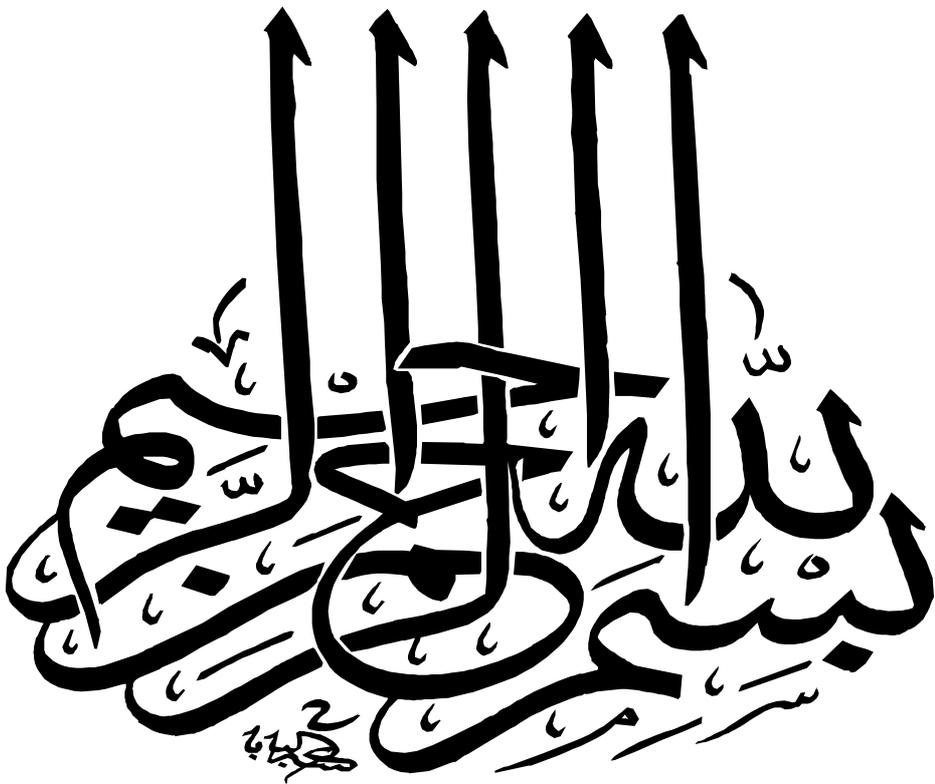
أعضاء لجنة المناقشة

أ/يعقوبي خليفة: ..... رئيسا

أ/راشدي عبد القادر: ..... مناقشا

أ/بدري عبد المجيد: ..... مشرفا

السنة الجامعية: 1437/1438 هـ - 2016/2017 م



**بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ**

" قل اللهم ملك الملك توّتي الملك من تشاء  
وتنزح الملك ممن تشاء وتعز من تشاء وتذل  
من تشاء بيدك الخير إنك على كل شيء  
قدير "

(الآية 26 من سورة آل عمران)



الحمد لله الذي أتانا من العلم ما ينفعنا ونسأله أن يعلمنا ما جهلنا  
أُتقدِّمُ بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأستاذي المحترم **برري عبد المجيد**  
على كل ما بذله من جهد في سبيل إتمام هذا العمل،  
ولم يبخل عليّ بالدرعم والتوجيه.  
أُتقدِّمُ بالشكر الجزيل للأعضاء لجنة المناقشة، الأساتذة الموقرين على قبولهم عناء  
القراءة والتصحيح، وتقدير الملاحظات  
كما أشكر أفراد أسرتي  
كما لا أنسى أن أشكر كل من وعمني في عملي هذا من قريب أو من بعيد،  
كما أُتقدِّمُ بالشكر الجزيل إلى عمال المكتبة على مدير المساعدة  
والشكر الموصول للجميع.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

شكر

فهرس المحتويات

قائدة الجداول والأشكال

أ/د	مقدمة
	الفصل الأول: حوكمة المنظمات وعلاقتها بالإصلاح الإداري
02	المبحث الأول: أساسيات حول حوكمة المنظمات
03	المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة المنظمات
03	الفرع الأول: تعريف الحوكمة
04	الفرع الثاني: مقارنة المنظمات الدولية لمفهوم الحوكمة
08	الفرع الثالث: حوكمة الشركات
10	المطلب الثاني: أبعاد حوكمة المنظمات
10	الفرع الأول: البعد السياسي
10	الفرع الثاني: البعد الاقتصادي
11	الفرع الثالث: البعد الإداري
11	المطلب الثالث: المبادئ الدولية لحوكمة المنظمات
11	الفرع الأول: مبادئ توافر إطار قانونية ومؤسسي للحوكمة
12	الفرع الثاني: المبادئ الخاصة بحقوق المساهمين
12	الفرع الثالث: المبادئ الخاصة بالمعاملة العادلة للمساهمين
	الفرع الرابع: المبادئ الخاصة بدور الأطراف ذوو المصلحة
13	في حوكمة المنظمات
13	الفرع الخامس: المبادئ الخاصة بالإفصاح والشفافية
14	الفرع السادس: المبادئ الخاصة بمسؤوليات مجلس الإدارة
15	المطلب الرابع: أهداف حوكمة المنظمات
16	المطلب الخامس: الحوكمة في القطاع العام

18	المبحث الثاني: الإصلاح الإداري وعلاقته بالحوكمة
19	المطلب الأول: ماهية الإصلاح الإداري
19	المطلب الثاني: خصائص الإصلاح الإداري
20	المطلب الثالث: الأبعاد والافتراضات
21	الفرع الأول: البعد الشمولي والجزئي
21	الفرع الثاني: بعد الجوهر والإجراء
22	الفرع الثالث: بعد الحركية والجمود
22	المطلب الرابع: الأسباب التي تستدعي الإصلاح الإداري
22	الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية المختلفة
22	الفرع الثاني: الأسباب الديموغرافية
23	الفرع الثالث: الأسباب الدولية/الأيدولوجية
23	الفرع الرابع: التطور العلمي والتكنولوجي المتسارع
24	الفرع الخامس: التحولات السياسية
24	الفرع السادس: ظهور أشكال مختلفة من الفساد الإداري في الأجهزة الحكومية
24	الفرع السابع: عجز الإدارة العمومية عن تحقيق أهدافها
25	المطلب الخامس: بعض الاستراتيجيات إصلاح أجهزة الدولة الإدارية
25	الفرع الأول: إستراتيجية التركيز على النواحي الهيكلية والتنظيمية
26	الفرع الثاني: إستراتيجية الإصلاح من خلال إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة
26	الفرع الثالث: إستراتيجية اعتماد الشفافية والوضوح كمدخل للإصلاح
27	الفرع الرابع: الإستراتيجية تحرير الإدارة العامة من المركزية المفرطة
28	الفرع الخامس: محددات نجاح عملية الإصلاح الإداري
	<b>الفصل الثاني: علاقة الحوكمة بمكافحة التهرب الضريبي</b>
30	المبحث الأول: علاقة الحوكمة بمكافحة الفساد
30	المطلب الأول: مفهوم الفساد
31	المطلب الثاني: أنواع الفساد

32	الفرع الأول: من آآآ الحجم
32	الفرع الثاني: من آآآ الطآآعة
	المطلب الثالث: طرق قآاس الفساد (الاستعانة بتقارآر منظمة الشفافية
34	الدولآة لقياس الفساد)
36	الفرع الأول: معاآآر قآاس الفساد الماآآ والإدارآ
	المطلب الخامس: ترتآب البلدان العربآة والجزائر فآ مؤشر مدركات
39	الفساد CPI لمنظمة الشفافية الدولآة لسنة 2011
39	الفرع الأول: ترتآب الدول العربآة حسب مؤشر CPI
41	الفرع الثاني: ترتآب الجزائر حسب مؤشر CPI
43	المبحث الثاني: التهرب والغش الضرآبآ (أشكال ومفاهآم)
43	المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضرآبآ
43	المطلب الثاني: أشكال التهرب والغش الضرآبآ
43	الفرع الأول: التهرب المشروع
44	الفرع الثاني: التهرب غير المشروع
44	المطلب الثالث: أسباب التهرب والغش الضرآبآ
44	الفرع الأول: الأسباب النفسآة
44	الفرع الثاني: أسباب تشرآعآة
45	الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالإدارة الضرآبآة
45	المطلب الرابع: أساآآب التهرب والغش الضرآبآ
45	الفرع الأول: الإخفاء القانونآ
46	الفرع الثاني: الإخفاء المآاسبآ
46	المطلب الخامس: المراجعة الجبائآة لمكافحة الغش والتهرب الضرآبآ
47	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائآة
48	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائآة

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية في القانون الجزائري	
المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية من منظور القانون الجزائري	65
المبحث الثاني: الهيئات المكلفة بالرقابة	54
المبحث الثالث: طرق وأشكال الرقابة الجبائية	55
المطلب الأول: طرق الرقابة الجبائية	59
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	59
المبحث الثاني: تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة (دراسة حالة)	66
المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب (سعيدة)	66
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومهام المركز الضرائب (سعيدة)	69
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمركز	69
الفرع الثاني: مهام مصالح مركز الضرائب (سعيدة)	70
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب (سعيدة)	71
الفرع الأول: مراقبة التصريحات	71
الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة	71
الفرع الثالث: التحقيق المصوب	72
الفرع الرابع: إجراءات التحقيق	72
الفرع الخامس: ضمانات المكلف بالضريبة	74
المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية وتحليل النتائج	76
الفرع الأول: تحديد العينة الإحصائية وأدوات الدراسة	76
الفرع الثاني: تحليل البيانات واستخلاص النتائج	77
خاتمة	89
قائمة المصادر والمراجع	93

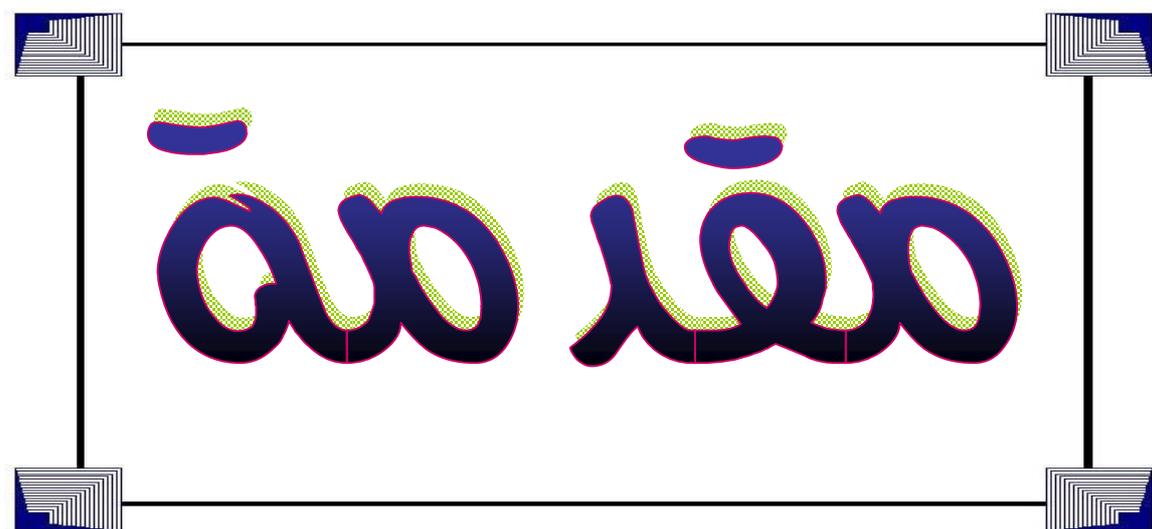
ملاحق

## قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مفهوم الحوكمة وممارستها في قطاع الشركات والقطاع العام	05
02	الفرق بين مظاهر الحوكمة التقليدية ومنظور منظمة الأمن والتعاون في أوروبا	07
03	خصائص إستراتيجية إصلاح الهيكلية	25
04	خصائص إستراتيجية إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة	26
05	خصائص إستراتيجية الشفافية والوضوح	27
06	خصائص إستراتيجية اللامركزية في الإدارة	28
07	الدول الأكثر نزاهة وفق مؤشر مدركات الفساد CPI لسنة 2011	38
08	(: ترتيب البلدان العربية وفق مؤشر مدركات الفساد CPI لسنة 2011	40
09	ترتيب الجزائر وفقاً لمؤشر مدركات الفساد CPI خلال الفترة (2003-2011)	42
10	جدول يبين متغير الجنس	77
11	جدول يبين متغير السن	78
12	جدول يبين متغير المستوى الدراسي	79
13	جدول يبين متغير التخصص	80
14	جدول يبين متغير الخبرة المهنية	81
15	جدول معامل الفا كرونباخ	82
16	جدول يوضح احصائيات المحور الاول	82
17	جدول يوضح احصائيات المحور الثاني	83
18	جدول يوضح المحور الثالث	84
19	جدول يبين معامل الارتباط	86
20	جدول اختبار احادي تباين	86
21	جدول يوضح معاملات الانحدار	87

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
03	العناصر الأساسية للحكومة	01
47	إجراءات المراجعة الجبائية	02
69	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية	03
77	دائرة نسبية توضح جنس المستجوبين	04
78	دائرة نسبية توضح سن المستجوبين	05
79	دائرة نسبية توضح المستوى الدراسي للمستجوبين	06
80	دائرة نسبية توضح تخصص المستجوبين	07
81	دائرة نسبية توضح الخبرة المهنية	08



## مقدمة:

إن من أهم مميزات عصرنا الحاضر التطور الهائل والسريع في مجال المعلوماتية وأنظمة الاتصالات، والتي ساهمت وبشكل مباشر في تغيير النظرة التقليدية للمنظمات الاقتصادية، هذا جعل البيئة الداخلية والخارجية لهذه المنظمات في تغيير مستمر، إذ أن المنظمات هي الشكل المؤسسي السائد في المجتمعات المعاصرة وهي الوسيلة الرئيسية لإشباع مختلف الحاجات الإنسانية، لدى كان من اللازم فهم وتحليل أهم العناصر المكونة لهذه المنظمات، فقد اهتم العديد من الباحثين والدارسين في هذا المجال بصياغة بعض المبادئ والمفاهيم والممارسات الحديثة التي تساعد على دينامية عملها وإدارتها من منظور كلي متكامل.

وعليه فقد تزايد الاهتمام بمصطلح حوكمة المنظمات، وهذا نتيجة لما شهده الاقتصاد العالمي من التداخيات والانهيئات المالية والمحاسبية للعديد من الشركات العالمية، كالتي حصلت في جنوب شرق آسيا، وفضيحة شركة إنرون وما تبعها من انهيار لشركة آرثر-أندرسون إحدى شركات التدقيق الخمس الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث ظهر لفظ (*Corporate Governance*) من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبعد العديد من المشاركات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح **حوكمة المنظمات** في محاولة للوصول إلى الأهداف المبتغاة منه.

ومما لا شك فيه فقد سعت الحوكمة من خلال مبادئها إلى إعطاء نفس جديد للمنظمات سواء أكانت الإدارات العمومية أو الشركات الخاصة، من خلال تحسين أدائها الإداري، وتحقيق فعالية وزيادة كفاءة استخدام الموارد المتاحة، الذي يحقق بدوره التوسيع والنمو وتعزيز التكامل الاقتصادي الناتج عن توفير المتطلبات لأفراد المجتمع، وتحسين مستواهم المعيشي، بالإضافة إلى إشراك جميع الأطراف في اتخاذ القرارات، وتوفير المعلومات وتحقيق الشفافية، وضوح وتحديد المسؤوليات وحقوق وواجبات كل الأطراف المشاركة، هذا للحد من الفساد الإداري والأخلاقي والتأكد من سلامة الإجراءات واللوائح للحفاظ على المصالح العليا للمجتمع.

حيث أن التنظيم الإداري الذي دعت إليه حوكمة المنظمات يبنى أساسا على إعادة النظر المستمر لغايات تطوير وسائله وأساليبه ونماذجه وإجراءاته، ليكون هذا التنظيم قادرا على الاستجابة لاحتياجات البيئة المتغيرة والمتطورة، وفي حالة التكيف المستمر مع هذه المتغيرات والتحويلات حتى لا يفقد مبررات وجوده أصلا، انطلاقا من ركنين أساسيين:

- الإصلاح الإداري: الذي يهدف إلى الارتقاء بمستوى الطاقة التنظيمية نحو تحقيق الكفاءة في الإدارة والكفاية في الإنتاج وعبر معالجة مظاهر الفساد الإداري والأخلاقي.

- التطوير الإداري: الذي يعالج جوانب التخلف الإداري من وسائل وسلوكيات، وحتى عقد الإجراءات والأساليب معالجة الانحرافات وكذلك نقص فعالية الجهاز الرقابي. إذ أن عملية الرقابة تعد من أهم العناصر التي تشكل محورا أساسيا في برنامج الحوكمة، وتعتبر الرقابة في القطاع العام في الجزائر من الوسائل الهامة لضبط عملية سير الإجراءات واللوائح وتطبيق القوانين، وعليه فإن دراستنا هذه ركزت على الرقابة في القطاع الجبائي لما لها من أهمية في تأسيس وتحصيل مختلف والضرائب والإتاوات التي فرضتها الدولة على الأفراد أو المؤسسات أو الشركات التي تقوم بمختلف النشاطات وبهذا تشارك بشكل غير مباشر في التنمية المستدامة من جهة، ومن جهة أخرى تشديد الخناق على كل عمليات الفساد الإداري والتهرب الضريبي الذي شكل وما زال يشكل فجوة عميقة لا يمكن سدها في الإيرادات العامة لخزينة الدولة.

**إشكالية الدراسة:**

تحتل الإدارة العامة في الجزائر عامة وإدارة الجباية بشكل خاص مركزا هاما في النظام الداخلي، وهذا من خلال دورها في زيادة مداخيل الخزينة العمومية في شكل ضرائب ورسوم وإتاوات تفرضها، وعليه فإن عملية رقابة هذه الإجراءات تتطلب وجود قوانين و لوائح صارمة، وكذلك وجود افراد ذوو كفاءة عالية ، هذا نجده يتطابق مع مبادئ الحوكمة ولهذا قمنا بصياغة الإشكالية التالية: **كيف ساهمت مبادئ الحوكمة في تفعيل دور الرقابة الجبائية للحد من الفساد الإداري والغش الضريبي؟**

وكانت الأسئلة الفرعية كالاتي:

- ما مفهوم حوكمة المنظمات؟ وما هي أهم مبادئها؟
- ما علاقة الحوكمة بالإصلاح الإداري؟
- كيف ساهمت الحوكمة في الحد من الفساد الإداري والغش الضريبي؟
- من خلال قوانين وإجراءات المطبقة في مركز الضرائب لولاية سعيدة، هل يمكن القول أنها تتطابق مع مبادئ الحوكمة في مجال الرقابة الداخلية؟

### فرضيات الدراسة:

- بعد طرح الإشكالية نحاول تقديم بعض الفرضيات حتى يتسنى لنا دراسة الموضوع بشيء من التفصيل والوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة ككل:
- الفرضية الأولى: هناك علاقة بين الإصلاح الإداري والحوكمة
  - الفرضية الثانية: ساهمت الحوكمة في الحد من الفساد الإداري والغش الضريبي بشكل كبير من خلال تفعيل جهاز الرقابة.
  - الفرضية الثالثة: باعتبار أن القوانين والإجراءات واللوائح في إدارة الضرائب تتفق بشكل كبير مع ما دعت إليه مبادئ الحوكمة.

### أسباب اختيار الموضوع:

- الاهتمام البالغ الذي توليه الدول لتطبيق مبادئ الحوكمة للرفع من مستوى المنظمات.
- المشاكل والصعوبات التي تعاني منها الإدارات العمومية دفعها إلى تبني إصلاحات جديدة من شأنها زيادة فعالية الأداء.
- وجود نتائج طيبة لدى بعض المؤسسات العمومية وخاصة الاقتصادية منها، التي تبنت بعض مبادئ الحوكمة.
- محاولة معرفة موقف الجزائر من تطبيق مبادئ الحوكمة، وما هي بؤادر الإصلاح.
- تعتبر الإدارة الجبائية من الأجهزة الهامة ليس في الجزائر فقط بل في العالم لما لها من أهمية بالغة ودور بارز في دفع عجلة التنمية.

## هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول: الفصل الأول حوكمة المنظمات وعلاقتها بالإصلاح الإداري المسمى تحدثنا في المبحث الأول منه عن مفاهيم أساسية حول الحوكمة ومبادئها ، وفي المبحث الثاني تحدثنا عن الإصلاح الإداري وعلاقته بالحوكمة، أما الفصل الثاني المسمى علاقة الحوكمة بالفساد والتهرب الضريبي، في المبحث الأول تناولنا الفساد الإداري وكيف عالجه مبادئ الحوكمة، أما المبحث الثاني فتكلمنا عن التهرب الضريبي وآثارها وكيفية الرقابة عليه، وأخيرا الفصل الثالث المسمى الرقابة الجبائية في القانون الجزائري فقسمناه إلى قسمين: تكلمنا في المبحث الأول مفهوم الرقابة الجبائية من منظور القانون الجزائري والمبحث الثاني تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة (دراسة حالة).

# الفصل الأول

حكمة المنظمات وعلاقتها  
بالإصلاح الإداري

## المبحث الأول: أساسيات حول حوكمة المنظمات

## تمهيد:

يمكن إطلاق أوصاف وتسميات عديدة على عصرنا الحاضر ومن بينها "عصر التغيير"، و"عصر الثورة المعرفية"، و"عصر الاتصالات"، ويمكن إضافة "عصر المنظمات" فالمنظمات هي الشكل المؤسسي السائد في المجتمعات المعاصرة، وهي الوسيلة الرئيسية لإشباع مختلف الحاجات الإنسانية، من هنا تأتي أهمية دراسة وتحليل المنظمات، وفهم كيف تعمل والقوى الداخلية والخارجية التي تؤثر في عملها ونجاحها، وبالتالي ظهرت نظريات ومبادئ ومفاهيم تساعد على فهم ديناميكية المنظمات وعملها وإدارتها من منظور كلي متكامل.

ومن أهم ما استجد في عالم المنظمات خاصة وعالم الاقتصاد عامة ما يسمى بالحوكمة أو حوكمة المنظمات وخاصة عقب الأزمات العنيفة التي أصابت بنية الاقتصاد العالمي، فبرزت آثار عولمة الأسواق المالية، وانهارت أسواق مالية في جنوب آسيا وأمريكا اللاتينية، وتسارعت عملية الخصخصة والتحول إلى اقتصاد السوق في كثير من بلدان العالم، هذه التحولات دفعت كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي إلى المشاركة مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى صياغة "مبادئ حوكمة المنظمات"

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث بشيء من التفصيل إلى نشأة ومفهوم حوكمة المنظمات وكيف نظرت إليها كل هيئة من الهيئات السابقة الذكر، مع ذكر مبادئ الحوكمة وأبعادها وأهدافها، وذكر أهم الأطراف المهتمة بتطبيق قواعد وإجراءات حوكمة المنظمات.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة المنظمات

تعد الحوكمة من المواضيع الحديثة التي يتم تداولها في الوقت الحالي، ويجب الإشارة إليها والى أهميتها في تطوير البيئات التنظيمية (مؤسسات الدولة، والشركات المختلفة) وذلك من خلال علاقتها باليات وإجراءات الإصلاح وأهداف التغيير، وهذا بغية ضبط العمل وتوجيه العمليات نحو النجاح والتطور المستمر.

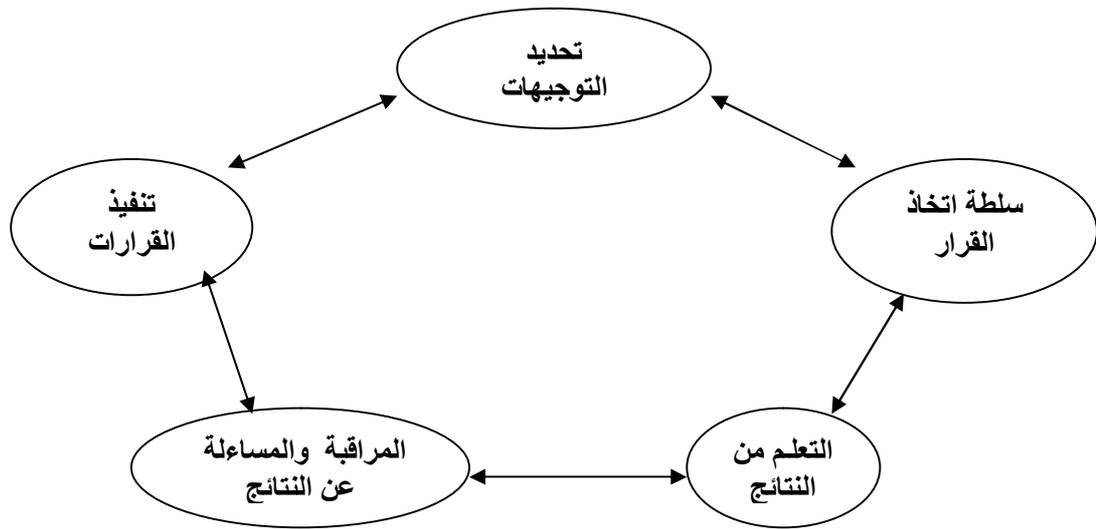
#### الفرع الأول: تعريف الحوكمة

- الحوكمة: نظام بموجبه يتم إخضاع نشاط المؤسسات إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة، وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء<sup>(1)</sup> وكذا اتخاذ القرارات داخل المنظمات.

- الحوكمة: هي الحكم الرشيد الذي يتم بتطبيقه عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى الشفافية وتطبيق القانون.

وهذا الشكل يبين العناصر الأساسية داخل المنظمة التي يقود أحدها إلى الآخر من وجهة نظر الحوكمة:

الشكل رقم (01): العناصر الأساسية للحكومة<sup>(2)</sup>



(1) - محي الدين شعبان تواق: الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد- منظور اتفاقية الأمم المتحدة-، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص45.

(2) -أوراق ندوة برنامج الأمم المتحدة الإنمائي/ العراق حول الحاكمة وصياغة السياسات، الأردن/2008/07/20/23، ص48.

الفرع الثاني: مقارنة المنظمات الدولية لمفهوم الحوكمة

نظرا لأهمية المنظمات الدولية ودورها في التأثير على السياسات الكلية للدول في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم السياسية، فإنه لمن المفيد التعرف إلى نظرة كل منظمة إلى مفهوم الحوكمة، ونحن بصدد التحدث عن أهم هذه المنظمات ألا وهي: البنك الدولي (WB) وصندوق النقد الدولي (IMF) وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومنظمة الأمن والتعاون في أوروبا (OSCE)<sup>(1)</sup>.

أ/ مقارنة البنك الدولي WB :

"يقترن مصطلح الحوكمة بعملية صنع السياسات تكون متوقعة ومنفتحة، وبعيدة النظر، وبوجود جهاز فني إداري ينفذها ويعمل وفق أسس مهنية، وبأن تسعى هذه السياسات إلى تحقيق المصلحة العامة، واحترام سيادة القانون وتعزيز الشفافية في الأداء، وتشجيع بناء مجتمع مدني قوي يشارك في الشؤون العامة"<sup>(2)</sup>.

ب/ مقارنة صندوق النقد الدولي IMF :

لقد شجع صندوق النقد الدولي تبني الحوكمة الرشيدة على أرض الواقع من خلال توافر ستة (06) نقاط أساسية:

- 1- يركز الصندوق بشكل متزايد على موضوع الشفافية والالتزام بالمعايير الدولية كعنصر رئيسي في منع وقوع الأزمات.
- 2- يركز على الوظيفة الرقابية للمشاريع الاقتصادية التي يتم دعمها من طرفه على طرق تقوية الأبعاد القانونية والتشريعية وتحسين النظام الضريبي والتحقق من الفساد ومحاكمة الفاسدين.
- 3- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- 4- رسم وتنفيذ سياسات اقتصادية فعالة والتركيز على أهمية القطاع العام.
- 5- تقوية النظام المالي والمصرفي ومحاربة المظاهر والجرائم المتعلقة بالأموال.

(1) - محي الدين شعبان توك: المرجع السابق، ص 48

(2) - البنك الدولي: خبرة البنك الدولي 1994.

6- وأخيرا من اجل تقوية عنصر الثقة يؤكد الصندوق على الإعلان والنشر الدوري لنتائج المؤتمرات والاجتماعات ونشر التقارير<sup>(1)</sup>.

ج- مقاربة برنامج الامم المتحدة الانمائي UNDP: في هذا المنظور تم التفريق بين الحوكمة السياسية والحوكمة الاقتصادية والحوكمة الإدارية، لأنها تشكل الجوانب الأساسية لإدارة شؤون الدولة في كافة مستوياتها، عن طريق تشجيع التعددية في المجال السياسي ورفع درجة الثقة والاحترام بين مختلف المؤسسات الاجتماعية، وتحقيق الاستقرار الأمني والاجتماعي، أما الجانب الاقتصادي عن طريق فتح اقتصاديات الدولي على بعضها البعض، والتعلم من التجارب المفيدة والناجحة، أما الحوكمة الإدارية فتشمل أهمية القرارات والسياسات التي ترسمها الدولة وزيادة فاعلية دور الرقابة والتفتيش والمراجعة لمحارب مظاهر التهرب والغش والتدليس.

د- مقاربة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD:

لقد أعطت المنظمة اهتماما بالحوكمة في القطاع العام من جهة وحوكمة في المؤسسات والشركات الكبرى من جهة أخرى، من خلال تعظيم الأداء الاقتصادي وضمان الاستقرار الاجتماعي، وإعادة النظر في القوانين والتشريعات وجعلها أكثر مرونة وتكيفاً مع التشريعات الدولية، وكذلك إحلال اللامركزية بدلا من المركزية المفرطة.

<sup>(1)</sup> - The Role Of The Imf.2001,20 Ibid .

الجدول رقم (02): يبين مفهوم الحوكمة وممارستها في قطاع الشركات والقطاع العام<sup>(1)</sup>

الحوكمة في شركات المساهمة	الحوكمة في القطاع العام
مجلس إدارة الشركة منتخب من قبل المساهمين حقوق المساهمين محددة ومعلومة هناك عدالة ومساواة بين المساهمين على حسب مساهماتهم تلتزم الإدارة بالشفافية وتقديم كشف حساب المساهمين ولهم الحق في معرفة ما يجري وكيف تدار الشركة	الإدارة العليا معينة من قبل السلطة العليا حقوق المواطنين غير محددة وليست معلومة المعاملة بين المواطنين غير عادلة حقوق المواطنين ليست واضحة لا يوجد شفافية ولا تقدم كشوفات إلا فيما يتعلق في بعض المنجزات من باب الدعاية الحكومية

و - مقارنة منظمة الأمن والتعاون في أوروبا *OSCE*:

هناك تشابه بين مقارنة منظمة الأمن و التعاون في أوروبا للحوكمة ومقاربة البنك الدولي لها، إلا أن المنظمة أبرزت مكونات إضافية لمفهوم الحوكمة وأعطته بعدا أوسع وأكثر شمولاً وهذه المكونات هي:

ü دور الدولة وطريقة ضبطها للأمر.

ü الدور الداعم لمؤسسات المجتمع المدني.

ü الإصلاح المؤسسي.

ü الاستقلال الإداري والمالي للسلطة القضائية.

ü إسهام الجمهور والعمل المجتمعي من خلال مؤسساته<sup>(2)</sup>.

إن الموقف العلمي والعملية المرنة لمنظمة الأمن والتعاون في أوروبا ربما ينجم عن طبيعة تكوينها الذي يشمل دولاً تمتد من الولايات المتحدة وكندا إلى روسيا، مروراً بأوروبا الغربية وأوروبا الشرقية ودول البلقان ووسط آسيا التي كانت تابعة للاتحاد السوفيتي سابقاً، ومن المعروف أن هذا الطيف المتعدد من الدول يشمل دولاً على درجات متفاوتة من تطور الحياة الديمقراطية والمجتمع المدني وسيادة حكم القانون واحترام حقوق الإنسان.

(1) - OECD.Pricilles Of Corporate Governance.1999. p28

(2) - OSCE.Transparency and Good Governance in Economic Matters,Vienna,2001.p 29

الجدول رقم (03): يبين الفرق بين مظاهر الحوكمة التقليدية ومنظور منظمة الأمن والتعاون في أوروبا<sup>(1)</sup>

مكونات الحوكمة	منظور منظمة OSCE	منظور تقليدي
توزيع الوظائف والمسؤوليات	- يتم ديمقراطياً على أساس الكفاءات والمؤهلات - يتم بإجراءات شفافة	- يتم على أساس واضح ويراعي الاعتبارات الشخصية - يحكمه القانون جزئياً ولا يتميز بالشفافية الكافية
الحقوق والواجبات	- يحكمها القانون بقبول مجتمعي - مراعاة التوازن - حماية حقوق الأقليات	- يمكن تجاوز القانون أحياناً - تراعي مصالح السلطة العليا أو أصحاب المصلحة.
طريقة إدارة المصادر	- تتم بموجب القانون بواسطة إجراءات شفافة وبقول مجتمعي تهدف للصالح العام وتخضع للرقابة المجتمعية	- إجراءات إدارة المصادر ليست شفافة بدرجة كافية - تلعب السلطة العليا دوراً ملحوظاً - ضعف في عملية الرقابة
معالجة المشكلات وحل الصراعات	- بواسطة القانون. - طريقة تحترم حقوق الأفراد الإدارة العلمية لحل النزاعات إتباع إجراءات بناء إعادة الثقة وإعادة التأهيل منع وقوع الصراعات استباقياً (النتبؤ)	- يحكمها القانون إلا أن الأعراف الاجتماعية تلعب دوراً بارزاً - إدارة عشوائية ووقتيّة للصراعات. - التغاضي عن جذور المشكلات ومعالجة التبعات - ضعف أو غياب إجراءات بناء الثقة وإعادة التأهيل - ضعف إستراتيجية التنبؤ

(1) - محي الدين شعبان توك: الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار الشروق (للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص68.

## الفرع الثالث: حوكمة الشركات

حوكمة الشركات (Corporate Governance) مصطلح حديث نسبيا في الأدبيات الاقتصادية والمالية، إلا أن مضمونه قديم ويرجع إلى القرن التاسع عشر، حيث تناولت الكتابات المتعلقة باقتصاديات المشروع وحقوق المساهمين والقواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي تحكم إدارة الشركة في أداء عملها<sup>(1)</sup>.

وفي سنة 1932 تناول (Berle and Means) فصل الملكية عن الإدارة، وتهدف الحوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية، التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة.

إذن لا يوجد لمفهوم الحوكمة تعريف قاطع مانع كما يقول المناطقة، فيمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية الاقتصادية باعتبارها الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل.

ويمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية السياسية على أنها مؤشر على ديمقراطية الإدارة والمشاركة في صياغة السياسة الرشيدة.

ويمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية القانونية على أنها تشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية والمديرين من ناحية أخرى.

كما يمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية الاجتماعية والأخلاقية بالتركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة<sup>(2)</sup>.

وكما أشرنا سابقا إلى مقارنة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي ركزت على حوكمة الشركات وقدمت التعريف التالي: "على أنها ذلك النظام الذي يتم

(1) - لفظ الحوكمة ترجمة الكلمة في أصلها الانجليزي "Governance" والذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب الكلمة، حيث تم استخدام مضمين أخرى مثل : الإدارة الرشيدة والحاكمة، لذا يطلق على اصطلاح "Corporate Governance" حوكمة الشركات.

(2) - نرمين أبو العطا: حوكمة الشركات، سبيل التقدم، مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003. ص20.

من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الإدارة والمسيرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء.

كما أن المبادئ الدولية والمحلية للحكومة ليست ملزمة، ولا تهدف إلى تقديم وصفات جاهزة للتشريع الوطنيين بل أنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها.

والغرض منها هو أن تكون نقطة مرجعية يمكن لصناع السياسات استخدامها عندما يقومون باختبار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحكومة المنظمات، التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة، كما يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عندما يقومون بتطوير ممارساتهم، والمبادئ متطورة بطبيعتها، وينبغي أن يتم استعراضها في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف. ولكي تحتفظ المنظمات بقدرتها التنافسية في السوق فإنها يجب أن تعمل على الوفاء بالمطالب الجديدة، وان تقتنص فرصا جديدة.

وبالمثل فإن الحكومات عليها مسؤولية هامة في تشكيل إطار تنظيمي فعال يوفر مرونة كافية تسمح للأسواق بأن تعمل بفعالية، وأن تستجيب لتوقعات المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وعلى الحكومات والمشاركين في السوق أن يقرروا الكيفية التي يطبقون بها المبادئ في وضع وتطوير الأطر الخاصة بهم لحكومة المنظمات آخذين في اعتبارهم التكلفة والمنافع الخاصة بالتنظيم<sup>(1)</sup>.

وعليه حوكمة الشركات ما هي إلا جزء من كل أكثر شمولا تعمل في نطاقه المنظمات، ويضم سياسات الاقتصادي الكلي ودرجة المنافسة وقيام المنظمات بمسؤولياتها الاجتماعية، وكذلك جذب الاستثمار بنوعيه المحلي والأجنبي.

(1) - نرمين أبو العطا، المرجع السابق، ص 21.

**المطلب الثاني: أبعاد حوكمة المنظمات**

هناك ثلاث أبعاد رئيسية لحكومة المنظمات مترابطة ومتكاملة لا يمكن أن يتوفر أحدها عن الأخرى، وتتمثل في البعد السياسي والبعد الاقتصادي والبعد الإداري، وسنشرح بالتفصيل كل بعد على حدة.

**الفرع الأول: البعد السياسي**

يشير هذا البعد إلى الطريقة التي تتخذ بواسطتها القرارات وتنفذ بها السياسات في أي بلد، وإلى كيفية اختيار الحكومة (الشق التنفيذي والشق التشريعي) ومراقبة أدائها وتغييرها إن لزم الأمر، وبعبارة أخرى يمثل هذا البعد السلطة السياسية والمؤسسات السياسية من حيث التعددية وتركز السلطة والمعارضة السياسية في تكوينها وتأثيرها، ووجود أجهزة الرقابة كالإعلام المستقل والمفوضين (محامي الشعب) ولجان المراجعة، ودور المواطن في العملية السياسية من حيث إسهامه في عملية صنع السياسات، ودرجة الثقة في المؤسسات السياسية واحترامها، ولعل هذا العامل الأخير الثقة والاحترام هو الذي يؤثر بشكل مباشر في نوعية العلاقة ما بين الحكومة والشعب، فتوافرها يؤدي إلى تناغم العلاقة، وغيابها يؤدي إلى توترها وظهور العنف كوسيلة للتواصل.

**الفرع الثاني: البعد الاقتصادي**

يشير هذا البعد إلى طريقة اتخاذ القرارات التي تؤثر مباشرة في مستوى ومحتوى هيكلية النشاطات الاقتصادية في بلد ما وعلاقته مع الاقتصاديات الأخرى، بما في ذلك البيئة الاقتصادية العامة مثل: هيكلية السوق و السياسات الاقتصادية وأثارها، ومستوى الدخل وتوزيعه، والشفافية والبيئة، والتشريعات المالية والنقدية، وقانون العقود والنظام القضائي، وللبعد الاقتصادي القدرة على التأثير المباشر على بعض القضايا المجتمعية الهامة: مثل نقشي البطالة، والقضاء عليها وتوليد الوظائف وحماية البيئة، ونوعية حياة الأفراد<sup>(1)</sup>.

(1) - المنتدى الأردني لحاكمية الشركات: حاكمية الشركات في الأردن، عمان، دار سندباد للنشر، 2005، ص47.

### الفرع الثالث: البعد الإداري

يشير البعد الإداري إلى كيفية تنفيذ السياسات من قبل الإدارة الحكومية ، سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو ثقافية أو اجتماعية، ويشمل ذلك فيما يشمل جباية الضرائب والتفتيش والترخيص، وجمع البيانات ونشرها، والواجبات الشرطية، كما يشمل هذا البعد اختيار وتدريب الموظفين العموميين وترقيتهم وتحفيزهم، ونوعية البنية الإدارية من حيث درجة الروتين والبيروقراطية، والمستويات الإدارية ودرجة التمركز فيها، ومن الناحية العملية فإن هذا يعني حسن اختيار وترقية الموظفين، وكفاءة وفاعلية وسرعة أداء الخدمة العمومية<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: المبادئ الدولية لحوكمة المنظمات

#### الفرع الأول: مبادئ توافر إطار قانونية ومؤسسي للحوكمة

لضمان تطوير إطار فعال لحوكمة الشركات، فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية، وعادة ما يضم إطار حوكمة المنظمات عناصر تشريعية وتنظيمية ومعايير اختيارية... الخ، والتي تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف تطورها الاقتصادي والسياسي، من هنا يجب أن يعمل هيكل حوكمة المنظمات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.

ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

**ü** يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة المنظمات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق والحوافز التي تخلفها للمشاركين بالسوق، والترويج لشفافية وكفاءة السوق.

**ü** إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع يجب أن تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والالتزام بتطبيقه<sup>(2)</sup>.

(1) - المنتدى الأردني لحاكمية الشركات: حاكمية الشركات في الأردن، عمان، دار سندباد للنشر، 2005، ص 49.  
(2) - مركز المشروعات الدولية الخاصة: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة ، 2004، ص 55.

ü يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المستويات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور.

ü يجب أن تتمتع الهيئات الرقابية والإشرافية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والاستقلالية والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

#### الفرع الثاني: المبادئ الخاصة بحقوق المساهمين

يجب أن يحمي إطار القواعد المنظمة لحوكمة المنظمات ويسهل ممارسة حقوق

المساهمين، ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

ü تتضمن حقوق المساهمين الأساسية توفير الأساليب لتسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

ü حق المساهمين في المشاركة قرارات المنظمة، وإعلامهم بشكل كافي ودوري عن كل القرارات المتعلقة بالتغييرات الجوهرية داخل المنظمة، مثل التعديلات في القانون الأساسي، والترخيص بإصدار أسهم وزيادة رأس المال.

ü حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية.

ü وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة، بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.

ü الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثالث: المبادئ الخاصة بالمعاملة العادلة للمساهمين:

ويشمل هذا المبدأ مجموعة من النقاط الأساسية:

ü يجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وذلك بتوفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم داخل كل فئة، ولهم الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة الأسهم قبل عملية الشراء.

(1) - المنتدى الأردني لحاكمية الشركات، المرجع السابق، ص57.

- ü ويجب أن تخضع التغييرات في حقوق التصويت والتي تؤثر سلبا على بعض فئات المساهمين لموافقتهم، وحماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- ü ويجب أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين.
- ü يجب حظر الاتجار أو التداول لحساب لمطالعين على المعلومات الداخلية.
- ü يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمسيرين الإفصاح عن كل المعلومات التي تخص أنشطة الشركة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الرابع: المبادئ الخاصة بدور الأطراف ذوو المصلحة في حوكمة المنظمات

- ونقصد هنا الأطراف ذوو المصلحة هم أعضاء مجلس الإدارة المسيرين الموظفين والعاملين واتحادات العمال، ومراقبي الحسابات والحكومات، والموردين والعملاء وغيرهم سواء من البيئة الداخلية للمنظمة أو البيئة الخارجية.
- ü يجب التأكيد على احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
  - ü يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على المعلومات، يجب العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء
  - ü توفير المعلومات في الوقت المناسب وبالشكل المناسب.
  - ü يجب أن يحصل أصحاب المصالح على التعويض المناسب في حالة انتهاك حقوقهم.

#### الفرع الخامس: المبادئ الخاصة بالإفصاح والشفافية

يشجع نظام الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنظمات على الشفافية التي تعتبر أمرا ضروريا لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم، ذلك لأن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك المنظمات وحماية المستثمرين، ويمكن للنظام الإفصاح أن يساعد على اجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال.

(1) - مركز المشروعات الدولية الخاصة: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة ، 2004، ص 58.

ويطالب المساهمون والمستثمرون الوصول إلى معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية عنها حتى يقيموا مدى إشراف الإدارة، وبهذا يمكنهم اتخاذ قرارات مدروسة عن تقييم المنظمة، والملكية وتصويت الأسهم، الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة الشركة، وعليه يشمل هذا المبدأ على النقاط التالية:

ü يجب أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا النتائج المالية والتشغيلية للشركة، وكذلك الهياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة المنظمات وأسلوب تنفيذه.

ü يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

ü يجب إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة.

ü يجب أن يقدم مراجعو الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة.

ü يجب توفير قنوات للاتصال داخل المنظمة والتنسيق بين مختلف المصالح والأقسام.

ü يجب أن يقوم المختصون بتحليل النتائج بنزاهة دون الميل إلى طرف معين حتى تكون القرارات سليمة وتخلو من تعارض المصالح.<sup>(1)</sup>

#### الفرع السادس: المبادئ الخاصة بمسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة المنظمات وخاصة الشركات ذات الأسهم منها وضع تخطيط استراتيجي للشركة، والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين.

ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

ü يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل على أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.

(1)-هاني توفيق: الشفافية والمساءلة ... رفاهية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، يناير، 2005، العدد 12، ص 14.

ن على مجلس الإدارة في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل معاملة متساوية لكل فئة من فئات المساهمين.

ن يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.

ن يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية بما في ذلك وضع إستراتيجية للشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ وكذلك قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات، وإجراء التعديلات عند الحاجة، وتوافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة، بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والرقابة الداخلية، خاصة أنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية والتشغيلية والالتزام بتطبيق القانون.

ن يجب تكليف أعضاء مجلس إدارة مؤهلين وذوو خبرة وكفاءة وخاصة في حالات حصول الأزمات والخروج منها بسلامة والتعلم منها، وقادرين على تحمل المسؤولية كاملة عن تصرفاتهم.

ن يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي التوقيت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم على أكمل وجه<sup>(1)</sup>.

#### المطلب الرابع: أهداف حوكمة المنظمات

تتمثل أهداف الحوكمة فيما يلي:

ن تحقيق رفع كفاءة المؤسسات مع وضع أنظمة فعالة للأداء.

ن وضع أنظمة رقابة كفيلة باكتشاف وتصحيح الانحرافات.

ن تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير القانونية.

ن وضع هيكل تنظيمي داخل المنظمات يحدد توزيع المهام والمسؤوليات بشكل يسهل

عملية وتوفير المعلومات للقيام بالتغذية العكسية.

(1) - مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة (الترجمة العربية)، القاهرة، بدون تاريخ، ص 95.

- U تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
- U تحقيق فرصة مراجعة الحسابات من أعضاء خارج الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.
- U زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار والتنمية المستدامة، وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.
- U تشجيع زيادة الإنتاجية.
- U تمتع الأسواق بالشفافية والكفاءة<sup>(1)</sup>.

### المطلب الخامس: الحوكمة في القطاع العام

تري منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أن حوكمة القطاع العام قد ازدادت أهميتها في السنوات الأخيرة بشكل ملحوظ، خاصة بعد أن أصبحت لكفاءته تأثيرا واضحا على مجمل الكفاءة الاقتصادية، وخاصة في الدول التي تكون معظم القطاعات الحساسة فيها ملكا للدولة كما هو الحال عندنا في الجزائر، لأن بلدا مثل الجزائر قد يواجه عدة تحديات منها ازدياد التكتلات الاقتصادية توسعا، وانفتاح الأسواق في ظل التنافسية الدولية الواضحة، وزيادة الضغوطات الدولية على السياسات والقرارات المحلية في شتى الميادين، دعا الدولة ممثلة في الحكومة إلى تبني إصلاحات مستمرة تكون ملائمة وفعالة بعيدا عن مظاهر الجمود والتفوق وعدم المخاطرة، ومن سلبيات السياسات الحكومية في أغلب الدول وخاصة منها النامية ما يأتي:

U التنظيمات شديدة المركزية وغير مرنة ومقيدة بقوانين جامدة، تهتم بالعمليات والطرق أكثر من اهتمامها بالنتائج.

U تعظيم الأداء الاقتصادي في معظم هذه الدول يكون عن طريق الإنفاق، ولو كان ذلك عن طريق الاقتراض من الهيئات الدولية، مما يشكل عائقا في الأفق. كتعرضها إلى إتباع سياسات وقرارات خارجية.

(1) - سميحة قيديم، شطبيبي أمير: دور الحوكمة في تعزيز الثقة بين أصحاب المصالح في المؤسسات، رسالة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قلمة، 2012/2011، ص61.

٥ هناك عدم ثقة بين الحوكمة والشعب، وخاصة فيما يتعلق بأداء الأفراد لواجباتهم كالأداءات والإتاوات الضريبية التي يرون أنها يدفع دون جدوى بالمقارنة مع نوعية الخدمات المقدمة من طرف الحكومات<sup>(1)</sup>.

وعلى ضوء ما سبق ظهرت منظومة جديدة لإدارة الصالح العام تهدف إلى تعزيز ثقافة إدارية موجهة نحو الأداء داخل قطاع عام أقل مركزية، وتتميز هذه المنظومة بما يلي:

- ٥ تركيز أكبر على النتائج مع الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والفاعلية ونوعية الخدمة.
- ٥ إحلال اللامركزية مكان المركز المفرطة حتى تتمكن الهيئات المختلفة من اتخاذ قرارات متعلقة بتخصيص الموارد وتقديم الخدمات.
- ٥ تركيز أكثر على كفاءة الخدمات التي تقدم من القطاع العام بما في ذلك تحديد أهداف الإنتاجية وإيجاد بيئة تنافسية بين مؤسسات القطاع العام و القطاع الخاص.
- ٥ تدعيم وتقوية الإستراتيجية في المراكز الخاصة بالتطوير والتنبؤ لتتمكن الدولة من الاستجابة لمختلف المتغيرات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup>-OECD.Governance in Transition, OECD report,1995, p23

<sup>(2)</sup>- Ibid .p25

## المبحث الثاني: الإصلاح الإداري وعلاقته بالحوكمة

## تمهيد:

تميزت فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية بتدخل الدولة وتوسعها في كثير من مجالات الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية، وأخذت على عاتقها تحقيق التنمية الشاملة والتغلب على مظاهر التخلف، وقد رافق هذا التوسع إيجاد تنظيمات ومؤسسات وأجهزة إدارية بني عليها آمال وقيم كبيرة في تحقيق الأهداف التنموية، وتنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية، وعلى الرغم من تحقيق تقدم لا بأس به في هذه المجالات إلا أنه من الملاحظ وجود فجوة ما بين أهداف الخطط ومحصلتها، وكذلك بين القدرة الممكنة للإدارة وقدرتها الفعلية، وجرت محاولات عديدة في أغلب البلدان لتقليص هذه الفجوة، وتم تطوير نماذج وأساليب ومداخل عديدة لعلاج هذه المشكلات بغية تحقيق ما تصبو عليه الدول في طريق التنمية.

إن يلتقي الإصلاح الإداري بالحوكمة في أن هذه الأخيرة جاءت لتؤكد على أهمية التنظيم وتطوير الهياكل، وهذا ما نراه من خلال أهداف الإصلاح الإداري، كما سوف يأتي ذكرها في المباحث القادمة، لأن المعنى الواسع للإصلاح الإداري هو أن ينظر إلى الحكومة والمجتمع كنظام يتكون من هياكل مختلفة تؤدي وظائف متنوعة، وأن هذه الهياكل مترابطة ومنتاسقة فيما بينها، وبالتالي فإن أي خلل في أحدها يقود إلى اختلال الهياكل الأخرى، وعليه فإن وظيفة الإصلاح الإداري تكمن في إدخال أنماط تنظيمية جديدة بحيث تلاءم أنواع النشاط الجديد مع إدخال نظم وقواعد وإجراءات للعمل، بالإضافة إلى تحقيق العلاقات الإشرافية والإدارية والاستشارية بين هذه التنظيمات، والتأكيد على أهمية العنصر البشري باعتباره العنصر الحاسم لتنفيذ هذه الخطط.

## المطلب الأول: ماهية الإصلاح الإداري

## تعريف الإصلاح:

هو كل العمليات الهادفة إلى إعداد أجهزة الإدارة في الدولة، بما في ذلك الأفراد والمعدات والوسائل إعدادا علميا، يجعل تحقيق الدور الاستراتيجي للجهاز أمرا ليس ممكنا فحسب ولكن أمرا اقتصاديا كذلك.

والإصلاح الإداري يستهدف أساسا تنظيم الجهاز الإداري للدولة بشكل يحقق أهداف السياسة العامة بكفاءة وفعالية، ومن خلال التغيير الشامل في سلوكيات العاملين وفهمهم، وبشكل يؤكد مفهوم الوظيفة العامة كخدمة أولا، ومن ثم يعتمد ليشمل الجوانب الهيكلية والتشريعية لإحداث التغييرات السلوكية وتثبيتها، ويعطي الأهمية اللازمة للعوامل السياسية والاجتماعية والثقافية باعتبارها مقومات المناخ الضروري لنجاح تلك التغييرات<sup>(1)</sup>.

كما يمكن القول أن الإصلاح الإداري هو القيام بالتغييرات في أنظمة الإدارة العامة بما يكفل تحسين مستويات الأداء ورفع كفاءة النظم الإدارية القائمة، من خلال تغيير المعتقدات والاتجاهات والقيم والبيئة التنظيمية، وجعلها أكثر ملاءمة مع التطور التكنولوجي، وتحديات السوق وتخفيض نسبة قلق المواطنين، وإحداث نقلة نوعية في تقديم الخدمات مع تقليص التكاليف، وتحويل إدارة الخدمات من أسلوب البيروقراطية إلى الأسلوب التجاري أو الاقتصادي، سواء عن طريق الخصخصة أو التشغيل الذاتي لخدماتها بإيجاد أساليب أكثر مرونة<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني: خصائص الإصلاح الإداري

تمتاز عملية الإصلاح الإداري بالخصائص التالية:

**ن** إن الإصلاح الإداري عملية شاملة وليست جزئية، وإذا كان هناك إصلاح جزئي يكون في إطار الشامل للإصلاح الإداري.

(1) - ياسر العدوان: نماذج لمفاهيم الإصلاح الإداري في الوطن العربي، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1986، عمان، ص788.

(2) - محمد آل ياسين: نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح الإداري، مقال منشور على شبكة الانترنت، ص2.

إن الإصلاح الإداري عملية مسامرة مع استمرار العملية الإدارية من تخطيط وتوجيه ورقابة، حيث تكشف العملية الإدارية كثيرا من المشاكل قبل تراكمها أو بما لا يعوق عملية الإصلاح.

إن الإصلاح الإداري عملية إدارية تحتاج إلى التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، ويحتاج كذلك إلى الإعداد، وتوفير المعلومات ومحاولة الإقناع على التنفيذ والعلاج.

إن الإصلاح الإداري عملية جماعية حيث تحتاج للتعاون كفريق يتكون من قيادة وموظفين و جمهور.

إن الإصلاح الإداري يرتبط بالبيئة حيث يتأثر بالعادات والتقاليد والقيم (الثقافة)

يتأثر الإصلاح الإداري بالدرجة الأولى بالإنسان، ولا تقارن عملية استيراد الحلول للمشاكل مثل استيراد التكنولوجيا (الآلات، لمواد،التجهيزات...)

لا يتناول الإصلاح الإداري الجوانب الأخرى مثل الإصلاح في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ويؤثر في هذه النواحي، ويتأثر كذلك بها، وهذه النواحي معوقات للإصلاح الإداري في غالب الأحيان.

إن الإصلاح الإداري ليس فقط وسيطا أو أداة لنقل خطط التنمية، بل عملية تنموية وسياسية واجتماعية لها جوانب تنفيذية واقتصادية.

الإصلاح ليس علاجاً فقط لسلبية إدارية، بل إنه مضامين سياسية واجتماعية ووسائل وطرق ليس بالضرورة الإنفاق عليها مسبقاً من قبل من لهم علاقة بالإصلاح<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: الأبعاد والافتراضات

يرتبط مفهوم الإصلاح الإداري بالأبعاد والفرضيات التي تعتمد عليها نماذج الإصلاح الإداري، والتي تحملها عادة برامج الإصلاح من خلال الجهود والمضمون، ولكي يتم توضيح مفهوم الإصلاح الإداري واختلاف المضمون والمحتوى في تطبيقاته الإدارية، فلا بد من دراسة الأبعاد والفرضيات لعملية الإصلاح، وعلى الرغم من أن هذه المواقف ظاهرة في سلوك القائمين على الإصلاح وفي نهج الإصلاح ونموذجه،

(1) - أحمد رشيد: إدارة التنمية الإدارية، دراسات تطبيقية عن المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات، جدة، دار الشرق، 1989، ص37.

إلا أنها غالباً ما تكون غير مدركة ومعروفة بدقة لدى المشتغلين به، وعلى ضوء هذه الفرضيات والأبعاد وما يتبعها من مواقف وإدراك، وتفهم لموقع وعمل الجهاز الإداري يتحدد مفهوم الإصلاح ونموذجه.

وتتمثل الأبعاد والفرضيات فيما يلي:

#### الفرع الأول: البعد الشمولي والجزئي

يرى المفكرون والعمليون في عملية الإصلاح الإداري ضرورة إحداث عملية إصلاح شاملة للنظام الإداري، بحيث ينظر إلى النظام الإداري كوحدة متكاملة سواء كانت تحوي عناصر مادية أو معنوية أو سلوكيات، فلا يمكن بحال من الأحوال إصلاح ناحية دون إحداث تغيير في النواحي الأخرى.

أما الإصلاح الجزئي الافتراض هو أن مجموع التغييرات والإصلاحات الجزئية المتراكمة، التي تتم من خلال تطوير الأجزاء داخل الجهاز الإداري تمثل في مجموعها نوعاً من الإصلاح الكلي للجهاز ككل<sup>(1)</sup>.

إلا أن الحقائق والدراسات أثبتت أن الإصلاح قد يكون إما جزئياً أو شاملاً على حسب السياسات والخطط المتبناة، فقد يكون شاملاً في قطاع ما وفي هذه الحالة هو جزئي لكونه يرتبط بجهاز شامل للقطاعات الأخرى، كذلك يمكن أن يرتبط الإصلاح بخطط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية بشكلها الشمولي عن طريق خطة إصلاح إدارية شاملة، تضم إعادة النظام بهيكل التنظيمية والخدمة المدنية، ومع ذلك يترك للتنظيمات الحرية في اختيار الطرق والأساليب المناسبة التي تكفل زيادة الفعالية وتحقيق أهداف الإصلاح.

#### الفرع الثاني: بعد الجوهر والإجراء

ليس هناك معايير موضوعية وطرق متفق عليها لإجراء عملية قياس الإصلاح، وهذا لارتباطها بعوامل سياسية واجتماعية في غالب الأحيان، إلا أن الإداريين بحثوا عن صيغ ونماذج يمكن بها القياس والحكم على نتائج الإصلاح، لذا اتفق بعض المهتمون بالإدارة مع الأكاديميين إلى استحداث معاهد ومؤسسات تهتم بالتنمية الإدارية عن طريق التدريب والاستشارات والأبحاث، لذا أخذت بعض الدول العربية ببعده

(1) - نادر أبوشيخة وعبد المعطي العساف: الإدارة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 1958، ص 62.

الجوهر، والذي يقضي بتحديد أهداف وقيم للإصلاح وارتباطه بما يقدمه من مساهمات في تطوير العملية التنموية الشاملة، وبالرغم من شيوع استخدام الإجراءات والقوانين كوسيلة للإصلاح فإنه لا يلقى قبولا واستجابة في المجتمع، كونه ينبني على عملية التسلط و التحكم في التنظيم والإدارة وليس عملية التجديد والإبداع الضرورية للإصلاح<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثالث: بعد الحركية والجمود

يفترض على عملية الإصلاح الإداري تكون في حركية دائمة، وهذا استجابة للمتغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة بالمنظمات، فلا يمكن تصور عملية الإصلاح تتسم بالجمود لأنها في حركية واستمرارية دائمة من خلال البحث والتطوير لخطط التنمية الآنية والمستقبلية<sup>(2)</sup>.

#### المطلب الرابع: الأسباب التي تستدعي الإصلاح الإداري

تتعدد وتتداخل الأسباب المعلنة لضرورات الإصلاح الإداري، وهي أسباب داخلية وخارجية، اقتصادية وإدارية وسياسية، وسنتحدث فيما يلي على بعض منها:

#### الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية المختلفة

ü ندرة الموارد العامة، وزيادة الضغوط الاقتصادية و الإدارية على حد سواء.

ü تزايد المنافسة في الأسواق الدولية و ظهور التكتلات الاقتصادية والتجارية القوية.

ü تفشي بعض الظواهر كالتضخم في الأسعار وانخفاض قيمة النقد.

ü تضخم في الموارد البشرية الموجود في الأجهزة الحكومية.

ü الاستغلال السيئ للموارد المتاحة وإعداد خطط قصيرة المدى نسبيا.

ü عدم رضا المواطنين على نوعية الخدمة التي تقدمها المؤسسات الحكومية.

#### الفرع الثاني: الأسباب الديموغرافية

تتصل هذه العوامل بالضغوط المتزايدة على الموارد العامة، بفعل الزيادة السكانية المفرطة في كثير من دول العالم، بشكل يفوق معدل الزيادة في معدلات النمو الاقتصادي، وكذلك من المستجدات الحالية في العالم موجات الهجرة القسرية بسبب

(1) - عبد المعطي عساف: جهاز إدارة التنمية، آراء ومقترحات، التنمية الإدارية، العدد 16، سذ1981، ص87.

(2) - ميسون صبيح: المؤسسات الإدارية في المغرب العربي، حكومات الجزائر و المغرب وتونس، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985، ص60/52

الحروب والكوارث، فقد شكلت هذه العوامل ضغوطاً على الخدمات العامة التي تقدمها الدول المختلفة، من خلال الأجهزة الإدارية لمواطنيها، مما كشف عن عيوب وضعف في الرؤى المستقبلية لدى المسؤولين عن إدارة هذه الأجهزة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثالث: الأسباب الدولية/الأيدولوجية

تميزت الفترة الحالية بظهور مفهوم العولمة التي زالت فيها الحدود بين الدول وأصبحت العلاقات متداخلة بينها، ولم يعد سهلاً الفصل بين ما يحدث في أي دولة من دول العالم، ولعل أزمة انخفاض أسعار أسهم الشركات والتقنية المتطورة في الولايات المتحدة خلا شهر أبريل من عام 2000 أوضح مثال على ذلك، فقد انعكس ذلك على اقتصاديات مختلف دول العالم، وخسرت دول ومستثمرين جزءاً كبيراً من الأموال والاستثمارات بإشارات من أجهزة الحاسوب في مؤشرات بورصات نيويورك، ومؤشر البورصة في طوكيو<sup>(2)</sup>.

ولعل الديون الخارجية التي تتحملها دول كثيرة ذات أثر كبير على سياسات الإصلاح الإداري والاقتصادي في معظم الدول وخاصة النامية منها، فقد أصبحت الديون الدولية المتمثلة بالقروض وحتى الاستثمارات الخاصة مشروطة بقيام بإحداث إصلاحات إدارية واقتصادية كثيرة، تتناول الأنظمة الإدارية والتشريعات الضريبية وأسواق رأس المال، وحرية انتقال العملات ورؤوس الأموال.

#### الفرع الرابع: التطور العلمي والتكنولوجي المتسارع

تعتمد الإدارة على استخدام الوسائل العلمية والتكنولوجية في عملها، وفي اتخاذ القرارات الإدارية، ومع التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لم تعد الوسائل الإدارية القديمة قادرة ولا مناسبة للتعامل مع المستجدات، ولذلك فقد أصبح من الضروري تطوير أساليب العمل وتطويرها، للاستفادة من المبتكرات العلمية، إذ أصبح في متناول المديرين مختلف أنواع المعلومات التي لا بد من تطوير القدرة على فرزها وإدارتها، واستعمال ما يلزمهم منها كأساس لاتخاذ قراراتهم وفقاً لمعطياتها، ولا بد أن

(1) - إدريس مدغري: تقييم دور المؤسسات العامة وفعاليتها، المجلة العربية للإدارة، مجلد7، عدد20، 1984، ص21.

(2) - المرجع نفسه، ص28.

يوكب ذلك تطوير في القدرات البشرية والإمكانات المادية المتاحة، وهي أمور في صلب الإصلاحات الإدارية المطلوب عملها.

#### الفرع الخامس: التحولات السياسية

أضحى الإقرار ولو نظريا بحقوق الإنسان في الحرية والتعبير وفي التعددية الحزبية والمشاركة السياسية أمرا بديهيا، وقد أدى هذا الاعتراف بالحرية الأساسية للإنسان إلى تحولات أساسية عند المواطنين، كان من أهمها تفهمهم أكثر لحقهم في الرقابة على الجهاز الإداري، وعلى نشاطات الحكومة المختلفة، والوعي بضرورة استجابة الأجهزة الإدارية بكفاءة وفعالية لمطالبهم، وقد استدعى ذلك بدوره رفع شعارات أو ممارسة جهود الإصلاح الإداري، مما يستجيب مع توقعات المواطنين ومطالبهم.

#### الفرع السادس: ظهور أشكال مختلفة من الفساد الإداري في الأجهزة الحكومية

أصبح مألوفا أن نسمع وفي مختلف وسائل الإعلام عن ممارسات الفساد بكافة أشكاله من الرشوة، واختلاسات واستغلال نفوذ وانحرافات سلوكية، وأشكال مختلفة من التسبب الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية، وعلى مختلف المستويات بدء برؤساء الدول ورؤساء الوزارات وصولا إلى موظفين عاديين، ولا تقتصر هذه الممارسات على دول معينة بل تشمل معظم الدول وقد أحدثت هذه الأشكال الموثقة من ممارسات الفساد أزمة بين المواطن والأجهزة الحكومية، وأثارت دعوات جادة لضرورة تصويبها<sup>(1)</sup>.

#### الفرع السابع: عجز الإدارة العمومية عن تحقيق أهدافها

يسود شعور يكاد يكون عاما من حالة عدم الرضى عن عمل الأجهزة العمومية، ويكثر الحديث عن الأخطاء والممارسات غير السليمة التي ترتكبها تلك الأجهزة، ولم يعد هذا الحديث قاصرا على العامة من المواطنين ووسائل الإعلام، بل أصبح أمرا يعترف به أصحاب القرار، فقد لا يكون هناك حكومات كثيرة في هذا العالم قادرة على الادعاء بأنها الأداة الأنسب لإدارة الخدمات التي تقدمها كما كان الأمر في السابق، وقد انعكس هذا الوضع في العجز الذي تعاني منه كثير من الدول في موازاتها، وانخفاض

(1) - إدريس مدغري، المرجع السابق، ص32.

معدلات النمو الاقتصادي فيها، وهو أمر محرج للحكومات ولا تستطيع الدفاع عن صحته، لاسيما وأنها كانت المسؤولة عن إدارة الاقتصاد بشكل مباشر أو غير مباشر.

### المطلب الخامس: بعض الاستراتيجيات إصلاح أجهزة الدولة الإدارية

#### الفرع الأول : إستراتيجية التركيز على النواحي الهيكلية والتنظيمية

تطلق هذه الإستراتيجية من زيادة القدرة على تحصيل الموارد وفق ما تحدده من القوانين والأنظمة، وهذا من خلال ترشيد النفقات الموجهة للأجهزة الحكومية أثناء تقديم السلع والخدمات، كتجميع الفروع التابعة لقطاع واحد لمنع التكرار والتداخل، هذا من شأنه تحقيق وفورات الإنتاج بدل الهدر الناتج عن تكرار الأجهزة والمسيرين والمشرفين، والهدف منها هذه الإستراتيجية تحسين أداء الخدمة العمومية، تأكيد أهمية المساءلة، وقد اختارت حوكمة إصلاح الإدارة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية هذه الإستراتيجية في فترة من الفترات كخطوة مرحلية من مراحل الإصلاح المختلفة، استنادا إلى متخصصين وخبراء والمستشارين في هذا الميدان.

#### الجدول رقم (04): خصائص إستراتيجية إصلاح الهيكلية<sup>(1)</sup>

الهدف من الإصلاح	تحقيق الكفاية الإدارية
المدخل لتحقيق الإصلاح	تطبيق ومراعاة مبادئ الإدارة العلمية في التنظيم
النتائج الملموسة	هياكل تنظيمية جديدة، وقواعد وإجراءات عمل جديدة
أصحاب الدور الرئيسي في عملية الإصلاح	الخبراء والمستشارون والإداريون
المؤيدون لهذا النهج في الإصلاح	الجمعيات الإدارية المتخصصة

(1) - صيرفي محمد: الإصلاح والتطوير الإداري، دار الكتاب القانوني، الإسكندرية، 2008، ص 53

الفرع الثاني: إستراتيجية الإصلاح من خلال إنشاء أجهزة التفتيش والرقابة

تركز هذه الإستراتيجية على التقليل من نفقات الأجهزة الإدارية من خلال زيادة الرقابة على النفقات العمومية، عن طريق تفعيل دور الأجهزة الرقابية والتفتيش للحيلولة دون استغلال الوظيفة العامة للأغراض خاصة، سواء من طرف الموظفين السامين أو الجهات المنتفعة من الخدمات الحكومية، ومن آليات هذه الإستراتيجية مثلاً تفعيل إجراءات التحصيل الضريبي للحد من التهرب الضريبي، الإفصاح عن مجريات العمل في الأجهزة وخاصة المشاريع الكبرى، التي تكلف ميزانيات كبيرة وكشف المخالفات ومحاسبة المسؤولين عنها.

إلا أن هذه الإستراتيجية قد يترتب عنها بعض السلبات كتدني سرعة الإنجاز بسبب الإجراءات الرقابية المتعددة، وزيادة حجم الإنفاق على المتخصصين في المراجعة والتفتيش.

الجدول رقم (5): أهم خصائص هذه الإستراتيجية<sup>(1)</sup>

الهدف من الإصلاح	الاقتصاد في الإنفاق
المدخل الرئيس لجهود الإصلاح	التأكد من عدم وجود مخالفات
النتائج الرئيسة المتوقعة	الوصول لمعلومات عن واقع سير العمل من خلال عمليات التحقيق والمراجعة والتدقيق
المؤيدون لهذه الإجراءات	السلطة التشريعية انطلاقاً من دورها الرقابي على الجهاز الإداري

الفرع الثالث: إستراتيجية اعتماد الشفافية والوضوح كمدخل للإصلاح

تقوم هذه الإستراتيجية على أهمية التأكد من أن ممارسات العاملين في الأجهزة الإدارية الحكومية تتفق مع الأعراف المهنية، ومع معايير تقويم السلوك العام، من خلال إتاحة المجال والفرص للجمهور، ووسائل الإعلام وجماعات المصالح المختلفة، للإطلاع على سير العمل في الأجهزة المختلفة، والحصول على المعلومات التي

(1) - صيرفي محمد، المرجع السابق، ص54.

يرغبون في الاطلاع عليها كما هو الحال في الدول المتقدمة، إن من شأن ذلك أن يعزز الثقة بالجهاز الإداري، وهي مشكلة يراها دعاة هذه الإستراتيجية الإصلاحية أحد العوامل المفقودة في الدول النامية وخاصة العربية. الجدول رقم (06): خصائص هذه الإستراتيجية<sup>(1)</sup>

الهدف من الإصلاح	تحقيق العدالة
المدخل الرئيس لجهود الإصلاح	تعريف المواطنين بحقوقهم
النتائج الرئيسة المتوقعة	توفير مزيد من المعلومات والتميز بالشفافية
المشاركون الرئيسيون في جهود الإصلاح	وسائل الإعلام، جماعات الضغط، وأفراد الجمهور
المؤيدون لهذا الأسلوب	البرلمان والقضايا

#### الفرع الرابع: الإستراتيجية تحرير الإدارة العامة من المركزية المفرطة

يرى أنصار هذه الإستراتيجية أن المشكلة الأساسية في الجهاز الإداري تتمثل في الروتين المعقد وبطء الإجراءات، وعدم الاهتمام الكافي بالزبائن وضعف الأداء مقارنة بالقطاع الخاص، ومن هذا المنطلق يرون أن الطريق للإصلاح يكمن في إعطاء مزيد من الصلاحيات للموظفين، وإتباع نمط اللامركزية في الإدارة وتوسيع دور العاملين في المشاركة في اتخاذ القرارات الحاسمة، الأمر الذي من شأنه تحسين الإنتاجية وخفض النفقات.

ومن الآليات التي قد تتبعها الحكومات في هذا الإطار تبني اقتصاد المفتوح على السوق بدل الاقتصاد الموجه، لأن أساسه الاهتمام بالمستهلكين وتشجيع المنافسة الشريفة بين القطاعات وفتح المجال أمام الإبداع والتجريب.

(1) - صيرفي محمد، المرجع السابق، ص55.

الجدول رقم (07): خصائص هذه الإستراتيجية<sup>(1)</sup>

الهدف من الإصلاح	تحسين مستويات الأداء
المدخل الرئيس للإصلاح	إيجاد معايير واضحة للأداء والتقييم
النتائج الرئيسية	المنجزات الملموسة على ارض الواقع
المشاركون الرئيسيون في جهود الإصلاح	الموظفون جماعات العمل والمقيمون
المؤيدون	القيادة العليا

الفرع الخامس: محددات نجاح عملية الإصلاح الإداري

حتى تحقق عملية الإصلاح ثمارها المرجوة منها، فإنه يجب أن نتأكد من تحقق

ما يلي:

- ü تقليص حجم الجهاز الحكومي.
- ü إعادة النظر في دور الجهاز الحكومي.
- ü الاهتمام بتحسين مؤشرات الإنتاجية والجودة والفعالية للمنظمات العامة.
- ü تطوير مستوى الإدارة العليا للشركات العمومية.
- ü تطوير تنظيم الأجهزة ذات الارتباط بادوار الحكومة التي أعيد تشكيلها.
- ü إعادة هيكلة أجهزة الرقابة المركزية.
- ü علاج مشكلات التضخم الإداري والتوظيف في القطاع العام.
- ü اتخاذ إجراءات علاجية متكاملة تتعامل مع أسباب الفساد الإداري.
- ü تطوير خطة تعميق اللامركزية.
- ü إصلاح نظام الخدمة المدنية.
- ü الإدارة الفعالة لسياسة الخصخصة.
- ü توسيع وتعميق مشاركة المواطن في صنع السياسات.
- ü تفضيل وتنشيط التطوير الذاتي في المنظمات العامة.
- ü تبني ودعم القيادة السياسية العليا لبرامج الإصلاح الإداري.
- ü تنمية الوعي القومي لبرامج الإصلاح.

(1) - صيرفي محمد، المرجع السابق، ص57.

الفصل الثاني  
علاقة الحوكمة  
بالفساد والتعريب الضريبي

## المبحث الأول: علاقة الحوكمة بمكافحة الفساد

إن ظاهرة الفساد، وبصورة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر. وقد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات؛ كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، محاولين التعرف إلى مختلف المظاهر التي من الممكن أن تتخذها هذه الظاهرة للعمل على احتوائها والتغلب عليها والحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة، وخاصة تأثيرها في حصيلتها الضريبية وما يضر بعوائدها المالية كالتهرب والغش الضريبي الذي يعتبر مظهرًا شائعًا من مظاهر الفساد.

وبما أن التهرب والغش الضريبيين يمسان الجانب الجبائي للدولة، فإنه تتحتم محاربتهم بالأداة التي تستطيع الحد منهما أو على الأقل التحكم فيهما، من خلال مبادئ الحوكمة التي يمكن تجسيدها ضمن خطوات المراجعة الجبائية، وهنا سنتطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية:

**١** للمراجعة الجبائية مساهمة في مكافحة التهرب والغش الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

**٢** المراجعة الجبائية كوسيلة لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمكافحة التهرب والغش الضريبي.

## المطلب الأول: مفهوم الفساد

جاء في موسوعة العلوم الاجتماعية أن الفساد هو: "استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، ويشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين، ولكنه يستبعد الرشاوى التي تحدث في ما بينهم في القطاع الخاص"<sup>(1)</sup>.

(1) - أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008، ص 200.

ويمكن هنا استخلاص أن التعريف ينظر إلى الفساد من جهة الرشاوى فقط، بينما منظمة الشفافية الدولية قامت بتعريفه على أنه: "كل عمل يتضمّن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته"، إضافة إلى صندوق النقد الدولي الذي يرى الفساد على أنه: "علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لاستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات علاقة بالآخرين"<sup>(1)</sup>.

انطلاقاً من هذين التعريفين، يمكن القول إن التحليل الموضوعي لظاهرة الفساد عموماً يقتضي معرفة جانبين أساسيين هما:

- الجانب الأول: وهو الجانب الأخلاقي المرتبط بظاهرة الفساد الذي يُعتبر معيار مدى التزام المجتمع بالعادات والتقاليد واحترامها، وضمن هذا الإطار تخفي النظرة إلى العمل بوصفه الحاجة الحيوية الأولى للإنسان، بل تهتز نظرة الناس إلى الإخلاص والأمانة والنزاهة، فإذا ما أدى كل منا واجباته وفق ما تمليه أخلاقيات الوظيفة العامة، فإن مساحة الفساد ستتحسر إلى حدودها الدنيا.
- الجانب الثاني: وهو الجانب المالي الذي يعتبر المحرك والدافع الأساس لتلك الظاهرة، إذ ينشأ شعور داخلي لدى الأفراد أو الجماعات بفكرة أن من يملك المال يملك السلطة، ومن يملك السلطة يملك المال، مستغلين بذلك مواقع المسؤولية لتحقيق مزايا ومكاسب تخالف القوانين والأعراف السائدة في المجتمع، وتسلب الحقوق من أصحابها من دون وجه حق.

### المطلب الثاني: أنواع الفساد

إن مظاهر الفساد متعدّدة ومتداخلة بحيث يصعب حصرها في اتجاه واحد أو إخضاعها لمعيار منفرد، وغالباً ما يكون انتشار أحد أنماط الفساد سبباً مساعداً على انتشار المظاهر الأخرى، وتظهر أهم التصنيفات في ما يلي:

(1) - يسران محمد سامي شامية، " دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد: دراسة تطبيقية،" (ورقة بحث، كلية الاقتصاد، تخصص مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2007-2008) ص 16.

الفرع الأول: من حيث الحجم:

يصنف إلى نوعين هما:

أ - فساد كبير:

يحدث على المستويين السياسي والبيروقراطي، وهو مرتبط بالصفقات الكبرى في عالم المقاولات وتجارة السلاح، ويعرف أيضاً بالفساد الشامل الذي يتمثل في قيام القادة السياسيين وكبار المسؤولين بتخصيص الأموال العامة لأغراضهم الخاصة، واختلاس الأموال وتلقي الرشاوى، والفساد الشامل يمكن أن يزداد عندما تنهار رقابة الحكومة المركزية أو تتسحب<sup>(1)</sup>.

ب - فساد صغير:

يتمثل هذا النوع في الرشاوى الصغيرة وبعض المسؤولين الحكوميين من ذوي الرواتب المحدودة نتيجة القيام بتسهيلات غير مشروعة. والفرق بين الفساد الصغير والفساد الكبير هو أن الفساد الصغير يتعلق بإتمام إجراءات روتينية، بينما يتعلق الفساد الشامل أو الكبير بالتأثير في اتخاذ قرارات مثل: إنشاء المشروعات الاقتصادية وعقد الصفقات الكبيرة في مختلف المجالات<sup>(2)</sup>.

الفرع الثاني: من حيث الطبيعة

يصنف الفساد إلى

أ - فساد سياسي:

استغلال النفوذ لتجميع الثروات الطائلة ثم تهريب الأموال إلى الخارج للقيام بغسلها وإعادةها مرة أخرى في صورة مشاريع، يعني استغلال السياسيين مناصبهم بطريقة غير مشروعة، إذ يعمدون إلى استعمال سلطتهم لتحقيق منافع شخصية تحت شعار المصلحة العامة، وتتجلى مظاهر الفساد السياسي في الحكم الفاسد، وفقدان الديمقراطية، وفقدان المشاركة، وتفشي المحسوبية<sup>(3)</sup>.

ب - فساد إداري:

(1) - روبرت كليديجارد، " استئصال آفة الفساد، " التمويل والتنمية، العدد 2 (تموز/ يوليو 2002)، ص 2.  
(2) - نوزاد عبد الرحمن، " الفساد والتنمية: التحدي والاستجابة، " . الإداري، العدد (86 2001)، ص (80).  
(3) - جون د. سوليفان: البوصلة الأخلاقية للشركات. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي للحوكمة الشركات، الدليل السابع، ص 9.

قيام بعض المسؤولين باستغلال سلطاتهم للحصول على عمولات ورشاوى مقابل تحرير صفقات عمومية أو تراخيص حكومية لبدء نشاط استثماري أو للحصول على خدمات عامة... وتتجلى مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار وإفشاء أسرار الوظيفة<sup>(1)</sup>.

### ج - فساد أخلاقي:

يتمثل في الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كأن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية، وأن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة<sup>(2)</sup>، وأن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمّى «المحاباة الشخصية» من دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة.

### د - فساد مالي:

يتمثل في مخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات ومراقبتها، وتتجلى مظاهر الفساد المالي في الرشى والاختلاس والتهرب الضريبي والتهرب الجمركي<sup>(3)</sup>

(1) - جون د. لوليفان، المرجع السابق، ص 11.

(2) - ن ثابت علال، بن جاب الله محمد، الحوكمة المؤسساتية ومتطلبات الإصلاح لتطبيقها في الدول النامية، مداخلة مقدمة ضمن أبعاد الملتقى الدولي حول: أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس، يومي 04 و 05 ديسمبر 2006، ص 7.

(3) - أحمد أولاد سعيد، مكافحة الفساد المالي في الإسلام-جريمة الرشوة أنموذجاً-، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي «الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل»، يومي 23 - 24 فيفري 2011م، جامعة غرداية - الجزائر، ص 1

### المطلب الثالث: طرق قياس الفساد (الاستعانة بتقارير منظمة الشفافية الدولية لقياس الفساد)

تقود منظمة الشفافية العالمية المعركة ضدّ الفساد، وهي منظمة مدنية غير حكومية شعارها: "الاتحاد العالمي ضد الفساد"؛ وقد أنشئت سنة 1995م، ومقرها برلين، لتساعد الدول والأفراد الراغبين في أن يحيوا في «جزر النزاهة»، بعد انتشار الفساد المالي والإداري سواء على المستوى الرسمي أو غير الرسمي، وعجز المؤسسات القطرية المعنية بمحاربتة.

وبالتالي فإن مهمتها هي أن تزيد فرص مساءلة الحكومات ونسبها، وتقييد الفساد المحلي والدولي، فتمثل بذلك حركة دولية لمحاربة الفساد. ومبدأ المنظمة هو عدم تسمية أسماء أو مهاجمة أفراد بعينهم، وإنما تركز على بناء نظم تحارب الفساد<sup>(1)</sup>.  
الفرع الأول: معايير قياس الفساد المالي والإداري

إن قياس الفساد بلغة الأرقام أمر صعب جداً، طالما أنه لا وجود لتعاون بين المشتركين فيه، وفي هذا الصدد تقدم المنظمة العالمية للشفافية ثلاثة معايير تقوم بتحديثها سنويا لقياس الفساد وهي<sup>(2)</sup>:

#### 1. مؤشر مدركات الفساد (Corruption Perceptions Index, CPI) :

يقوم هذا المؤشر بناءً على آراء الخبراء عن أحوال البلدان التي تعاني من الفساد. ويعتبر أهم معيار لقياس الفساد لدى الدول، ويمكن من ترتيبها من الدولة الأكثر نزاهة نزولاً إلى الدولة الأكثر فساداً، حيث يقيم الدولة بإعطائها درجة معينة من 1 إلى 10 حسب درجة إدراك وجود الفساد فيها، وتعد الدرجة (0) أسوأها (فساد) والدرجة 10 أحسنها (نزاهة).

يرتب هذا المؤشر الدول طبقاً لدرجة إدراك وجود الفساد بين المسؤولين والسياسيين في الدولة، وهو يقيس مستوى إدراك الفساد لا الفساد نفسه، أي أنه يعكس الصورة التي يراها المستفتون عن البلد المصنف بالنسبة إلى الفساد الإداري والسياسي فيه والذي يُفسر باعتباره استغلال المنصب للمنفعة الشخصية.

(1) - يسران محمد سامي شامية: المرجع السابق، ص36.

- مجيد مسعود، دليل المصطلحات التنموية (دمشق: دار المدى، 2001)، ص 270.<sup>(2)</sup>

ويعتمد هذا المؤشر المركب على بيانات ذات صلة بالفساد تم جمعها عن طريق استقصاءات واستمارات واستفتاءات مختلفة متخصصة قامت بها مؤسسات مختلفة ومستقلة وحسنة السمعة مثل:

(Bank, etc... (Economist, Institute for Management (Development, World Economic Forum, World فيعكس آراء أصحاب الأعمال والمحللين من جميع أنحاء العالم متضمناً المتخصصين والخبراء من الدولة الجاري تقييمها نفسها. ويقوم البروفسور جون قراف لامسدورف، من جامعة باساو في ألمانيا، وهو باحث ومستشار لمنظمة الشفافية الدولية، بالعمل على مؤشر مدركات الفساد بطلب من المنظمة المذكورة. وبعد جمع المعلومات من المصادر المختلفة يعطى كل بلد عددًا من النقاط من أصل عشر نقاط. ويركز المؤشر على الفساد في القطاع العام، ويعرفه "بسوء استغلال الوظيفة العامة من أجل مصالح خاصة"، وتطرح الاستقصاءات المستخدمة في إعداد المؤشر أسئلة ذات صلة بسوء استعمال، السلطة لتحقيق مصالح شخصية مثلاً قبول الموظفين الحكوميين الرشى أثناء المشتريات أو اختلاس الأموال العامة، ومدى نجاعة جهود مكافحة الفساد، ولا تميز المصادر بين الفساد الإداري والفساد السياسي.

وبحسب المنظمة يتم الاعتماد على مؤشرات المدركات لأنه من الصعب تقييم مستويات الفساد في مختلف الدول بناءً على الخبرة العملية التجريبية، كالمقارنة مثلاً بين عدد الدعاوى أو القضايا المعروضة على المحاكم بين بلد وآخر. إن مثل هذه المعلومات لا تدل على مستويات الفساد الحقيقية، بل على نوعية المدعين العامين وصفاتهم ونوعية المحاكم و/أو وسائل الإعلام وأساليبها في الكشف عن الفساد. إن الأسلوب الوحيد لجمع المعلومات بغرض المقارنة هو البناء على الخبرة والرؤية اللتين يتمتع بها أولئك الأكثر تصادمًا بشكل مباشر مع واقع الفساد في دولة ما<sup>(1)</sup>.

**2. البارومتر العالمي للفساد:** يقوم هذا المعيار على أساس استطلاع موقف الرأي العام وخبرتهم مع الفساد.

**3. مؤشر الراشين** وهو عبارة عن استطلاع لدافعي الرشوة يبحث في استعداد الشركات الأجنبية لدفع الرشوة.

(1) - مجيد مسعود، المرجع السابق، ص278.

كما تستخدم المنظمة في مطبوعاتها أداة إضافية دعته « ميثاق الاستقامة »؛ تسعى من خلاله إلى أن تؤدي دور الوسيط في المناقصات التي تطرح لتنفيذ المشاريع الكبرى، وهو يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين:

أ- الهدف الأول: تمكين الشركات من الامتناع عن دفع الرشوة بإعطائها ضمانات بأن منافسيها سيمتنعون من دفع الرشوة أيضاً.

ب- الهدف الثاني: تمكين الحكومات من خفض الثمن المرتفع للصفقة.

### المطلب الرابع: تقرير منظمة الشفافية العالمية للفساد العالمي لسنة 2011

تصدر نيوزيلندا المرتبة الأولى، في قائمة التقرير السنوي لمنظمة الشفافية الدولية لسنة 2011 المجرى على 183 دولة، مع حصولها على (9.5) نقاط متقدمة على كل من الدنمارك (9.4) وفنلندا (9.4) والسويد (9.3)، إلى جانب سنغافورة (9.2) ما يوضح الجدول أدناه لقائمة الدول العشرين الأكثر نزاهة. كما يوضح الجدول أن آخر مرتبة للدول الأكثر نزاهة تقاسمتها بلجيكا وأيرلندا بـ (7.5) نقاط، وتسبقهما بذلك بريطانيا وباربادوس والنمسا في المرتبة 16 بـ (7.8) نقاط.

وجاءت كوريا الشمالية في المرتبة (182) والأخيرة في هذا التصنيف وهي بالتالي الدولة التي تعتبر الأكثر فساداً مع علامة (1.0)، إلا أنها تتقاسمها مع الصومال. وتسبقهما في أسفل القائمة كل من ميانمار وأفغانستان في المرتبة (170) بـ (1.5) نقطة؛ معبرة بذلك عن مدى سوء الأوضاع الداخلي فيها<sup>(1)</sup>.

وتقلّ علامات نحو ثلثي دول على القائمة عن (5) نقاط، ما يظهر بحسب منظمة الشفافية الدولية أن أمامها كثيراً من العمل في إطار مكافحة الفساد، حيث ذكرت المسؤولة عن المنظمة أنه "سواء كان الأمر في أوروبا التي تشهد أزمة الديون أو في العالم العربي مع بزوغ فجر حقبة سياسية جديدة، على القادة أن يأخذوا في الاعتبار مطلب أداء حكم أفضل"، ويجدر بنا أن نشير هنا أن نتائج ترتيب الدول الأوروبية في هذه القائمة مقلق من احتمال زوال منطقة الأورو.

(1) «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011», Transparency International (2011), [http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011).

وتشير المنظمة في تقريرها هذا إلى أن جملة الأحداث الأخيرة التي اجتاحت العالم من احتجاج شعبي والإفلات من العقاب وعدم الاستقرار الاقتصادي قد أرسل صدمة في جميع أنحاء العالم، حيث سرعان ما انتشرت هذه الاحتجاجات لتوحيد الناس من جميع شرائح المجتمع، على الرغم من تنوع خلفياتهم إلا أن رسالتهم هي نفسها: «هناك حاجة إلى مزيد من الشفافية والمساءلة من قادتنا»<sup>(1)</sup>. فظهر الفساد في هذا العام من خلال أزمة الديون في الدول الأوروبية من جهة، وبداية عهد جديد من الزعماء السياسيين في الوطن العربي.

بصفة عامة يدل هذا التقرير على وجود إحباط عام وواضح بين الشعوب في العالم، فلا توجد أي دولة أو إقليم بمنأى عن أضرار الفساد، حيث إن الأغلبية العظمى من الدول الـ 183 الخاضعة للتقييم حصلت على تقييم أقل من (5) نقاط على السلم من (0) إلى (10) نقاط.

---

<sup>(1)</sup>- «Corruption Perceptions Index 2011: Demands for Better Government Must be Heeded,» (2011), <[http:// www.transparency.org/cpi2011/results/](http://www.transparency.org/cpi2011/results/)>.

الجدول رقم (08): الدول الأكثر نزاهة وفق مؤشر مدركات الفساد CPI لسنة 2011<sup>(1)</sup>

تصنيف الدولة المرتبة	الدولة الإقليم	مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد لسنة
1	نيوزلندا	9.5
2	الدنمارك	9.4
3	فلندا	9.4
4	السويد	9.3
5	سنغافورة	9.0
6	النرويج	9.0
7	هولندا	8.9
8	أستراليا	8.8
9	سويسرا	8.8
10	كندا	8.7
11	لوكسمبورغ	8.5
12	هونغ كونغ	8.4
13	آيسلندا	8.3
14	ألمانيا	8.0
15	اليابان	8.0
16	النمسا	7.8
17	باربادوس	7.8
18	المملكة المتحدة	7.8
19	بلجيكا	7.5
20	أيرلندا	7.5

<sup>(1)</sup>- «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI),» Transparency International (2011)

## المطلب الخامس: ترتيب البلدان العربية والجزائر في مؤشر مدركات الفساد *CPI* لمنظمة الشفافية الدولية لسنة 2011

### الفرع الأول: ترتيب الدول العربية حسب مؤشر *CPI*

يعكس مؤشر مدركات الفساد لعام 2011 الصادر عن منظمة الشفافية الدولية سوء الأوضاع في البلدان العربية، حيث من ضمن 17 دولة خاضعة للمسح فإن دولتين فقط أحرزتا أكثر من 5 نقاط على المؤشر، ما يشير إلى مشكلة فساد خطيرة في المنطقة العربية، باقتراب الأغلبية العظمى منها من تقييم "فاسد جداً". وقبل الربيع العربي اعتبرت منظمة الشفافية أن "الاستبداد والفساد مترسخان في الحياة اليومية إلى حد أن قوانين مكافحة الفساد القائمة لا تملك أثراً كبيراً"<sup>(1)</sup>.

فوجد بذلك أن قطر قد احتلت المرتبة الأولى عربياً والثانية والعشرين (22) عالمياً بتقييم بلغ 7.2 نقاط كما يوضحه الجدول الرقم (2)، ولكن الدولة التي تليها مباشرة تبعد عنها بفارق كبير، وهي دولة البحرين في المرتبة (46) عالمياً والثانية عربياً بتقييم بلغ (5.1) نقاط. لتلحق بها باقي الدول العربية الأخرى بتقييم ما بين (4.8) و (4.4) نقاط.

أما بقية البلدان العربية فهي تحتل المراكز الأخيرة من القائمة بتقييم أقل من (3) نقاط، الأمر الذي تعتبره المنظمة دليلاً على انتشار الفساد بشكل واسع في أجهزة ومؤسسات الدولة وانعدام إرادة سياسية لمحاربتة.

وكأسوأ مراكز في القائمة جاء العراق في المرتبة (175) بتقييم بلغ (1.8)، ويليهما السودان في المرتبة (177) بتقييم (1.6)، وأخيراً تأتي الصومال في المرتبة الأخيرة عالمياً وعربياً (182) بتقييم بلغ (1.0) كأكثر دولة فساداً في العالم. ويعزى هذا التقييم بالنسبة إلى الدول الأكثر فساداً إلى سوء الأوضاع وتردي الظروف السياسية في كلٍّ من العراق والصومال.

- ألفين لوبك أرنيوز، المراجعة: مدخل متكامل (عمان: دار المريخ، 2001)، والموقع الإلكتروني لمنظمة الشفافية<sup>(1)</sup> < . (تمت زيارة الموقع بتاريخ 2011/03/15). <http://www.transparency.org> الدولية

الجدول الرقم (09): ترتيب البلدان العربية وفق مؤشر مدركات الفساد *CPI* لسنة 2011<sup>(1)</sup>

مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد	الدولة الإقليم	تصنيف الدولة	
		المرتبة العالمية	المرتبة عربيًا
7.2	قطر	22	1
5.1	البحرين	46	2
4.8	عمان	50	3
4.6	الكويت	54	4
4.5	الأردن	56	5
4.4	السعودية	57	6
3.8	تونس	73	7
3.4	المغرب	80	8
2.9	الجزائر	112	9
2.9	مصر	112	10
2.6	سورية	129	11
2.5	لبنان	134	12
2.1	اليمن	164	13
2.0	ليبيا	168	14
1.8	العراق	175	15
1.6	السودان	177	16
1.0	الصومال (آخر مرتبة عالميًا وعربيًا)	182	17

<sup>(1)</sup>- «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,» Transparency : International (2011), [http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011).

الفرع الأول: ترتيب الجزائر حسب مؤشر *CPI*

احتلت الجزائر المرتبة الـ 112 عالمياً في سلم الفساد من ضمن 183 دولة، في تقرير منظمة الشفافية الدولية لسنة 2011، بعدما كانت في المرتبة 105 سنة 2010، وحصلت على تصنيف منخفض جداً بحصولها على تصنيف 2.9 من أصل 10 في مؤشر الفساد. ونلاحظ من خلال الجدول الرقم (3) بقاء تصنيف الجزائر في المستوى نفسه من دون القفز عن عتبة الدرجات الثلاث في المؤشر منذ سنة 2003، وهو ما يقارب العشر سنوات، فلم تسجل منظمة الشفافية الدولية أي تطور إيجابي خلال هذه الفترة، أو أي وجود لمؤشرات عن إرادة حكومية لمحاربة الفساد، فلم تبتعد الجزائر كثيراً عن مؤشر «فاسد جداً»، بحكم أن تصنيف «0» يعني فاسد جداً، وكان تصنيف الجزائر في حدود 2.9 فقط، وهي نقطة ضعيفة جداً بالنسبة إلى منظمة الشفافية الدولية التي تعتبر أن حصول أي دولة على أقل من (3) نقاط، هو مرادف لانتشار الفساد بشكل واسع في أجهزة ومؤسسات الدولة وانعدام إرادة سياسية لمحاربتها. إن من أسباب التصنيف المتدني للجزائر هو عدم تنصيب مرصد قمع الفساد، وعدم إنشاء الجهاز المركزي للوقاية ومحاربة الفساد الذي نص عليه قانون 20 فبراير 2006، وكذا عدم صدور المراسيم التنظيمية لقانون الصفقات العمومية الجديد. الأمر الذي ساعد على انتشار مظاهر الفساد بجميع أنواعها، من رشى واختلاسات ومحسوبية من خلال استغلال السلطة والمناصب المهمة إلى التهرب من الإفصاح، والتصريح بالذمة المالية للأعوان الاقتصاديين، والتهرب من دفع المستحقات المالية الضريبية بكل الطرق الممكنة.

الجدول رقم (10): ترتيب الجزائر وفقاً لمؤشر مدركات الفساد *CPI* خلال الفترة (2003-2011)<sup>(1)</sup>

السنة	المرتبة/مجموع دول المسح	مجموع النقاط على مؤشر مدركات الفساد <i>CPI</i>
2003	133/88	2.6
2004	146/97	2.7
2005	159/97	2.8
2006	163/84	3.1
2007	180/99	3
2008	182/92	3.2
2009	180/111	2.8
2010	178/105	2.9
2011	183/112	2.9

#### تعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الجزائر تراجعت عدة مرات من سنة 2003 إلى غاية 2011، وهذا راجع لسياسة الإصلاح المتبعة مؤخراً.

<sup>(1)</sup>- «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2003-2011,» : Transparency International (2003-2011).

## المبحث الثاني: التهرب والغش الضريبي (أشكال ومفاهيم)

## المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

في البداية يجب الفصل بين المفهومين (التهرب، الغش الضريبي) من خلال تعريفهما ومعرفة ما يربطهما وما يفرق بينهما من خصائص، فقد عرفه أندريه باريلاري (Andrée Barilari) الغش على أنه "الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدًا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وخفض الإيرادات، وتضخيم النفقات"<sup>(1)</sup>.

أما التهرب الضريبي فقد عرفه ج. س. مارتينز (J.C martinez) بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"<sup>(2)</sup>، أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب من دون المساس بالقانون، وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي، حيث نجد بعض الشركات في محاولتها للتهرب من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيًا بترخيص من القانون التجاري.

وفي كلتا الحالتين نجد نوعًا من التهرب والغش الضريبي؛ لكن لكل مصطلح خصائص تميّزه: إذ إن التهرب يكون من دون مخالفة القانون على نقيض الغش، ولا يوقع على المكلف أية عقوبة على غرار الغش، إلا أنهما يتشابهان في كونهما يؤديان إلى خفض المردود الجبائي.

## المطلب الثاني: أشكال التهرب والغش الضريبي

## الفرع الأول: التهرب المشروع

ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، التي ينتج منها التخلص من دفع الضريبة من دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

(1) - Andrée Barilari et Robert Drapé, Lexique Fiscal, 2ème ed. (Paris: Dalloz, 1992), p. 92

(2) - Jean Claude Martinez, La Fraude Fiscal Pue (Paris: [n. pb.], 1984), p. 13.

الفرع الثاني: التهرب غير المشروع

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفة الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوافر شرطان هما: العنصر المادي الذي يتمثل في خفض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي؛ والعنصر المعنوي ويقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض حسن نية المكلفين دائماً<sup>(1)</sup>.

المطلب الثالث: أسباب التهرب والغش الضريبي

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب منها:

الفرع الأول: الأسباب النفسية

وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية، بالإضافة إلى اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت شخصاً معنوياً<sup>(2)</sup>.

الفرع الثاني: أسباب تشريعية

وتعود إلى تعقد تشريعات الضرائب، وإلى عدم استقرار من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهم الخاضع للضريبة للنصوص القانونية، مثل كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب، بالإضافة إلى تعدد الضرائب ما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب، وترك ثغرات يمكن التسلل

- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، (1) 112، ص 2006.

(2) - عيسى بواخوخ، " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة ولاية باتنة"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص 25.

منها بسهولة. كما أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلّف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية

وتعود إلى العدد الهائل للمكّلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة مقارنة بعدد الموظفين المؤهلين، بالإضافة إلى ضآلة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة ما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكّلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوى.

### **المطلب الرابع: أساليب التهرب والغش الضريبي**

لقد أبدع المتهربون من الضريبة عدّة طرق وأساليب تمكّنهم من التهرب من أداء واجباتهم الضريبية نذكر منها:

الفرع الأول: الإخفاء القانوني

ويعني خلق وضعية قانونية مرئية، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين وهما:

#### **1 - التكيف الخاطيء لعملية قانونية:**

ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما، وتزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجر بإفراط للشركاء، وهذا كي لا تؤدي الضريبة بمناسبة توزيع الأرباح<sup>(2)</sup>..

(1) - كردودي سهام، " المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية: دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية،" (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009)، ص 74.

(2) - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005)، ص 45.

**2- تركيب عمليات وهمية:**

وهو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين المتهربين، حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة إلى مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق<sup>(1)</sup>.

**الفرع الثاني: الإخفاء المحاسبي**

وهو ذو طبيعة محاسبية، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية، كفواتير سندات الطلب، وإيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فإن الممول البارح يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية في ما بينها من ناحية، وبينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى، ويكون هذا النوع من الغش، إما من خلال الغش بزيادة التكاليف، أو التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة، أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة<sup>(2)</sup>.

**المطلب الخامس: المراجعة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي**

إن عملية مكافحة الفساد ليست بالأمر السهل، وذلك لأنها تتطلب تظافر جميع الجهود مع زيادة الوعي والإدراك بضرورة محاربة الفساد والقضاء عليه<sup>(3)</sup>.

وتقوم مكافحة الفساد على طريقتين: الأولى على أساس العقاب والثانية على أساس الوقاية، من خلال التدقيق الجبائي الذي يعتبر أداة فعالة للحد من الفساد، وبالأخص التهرب والغش الضريبي، وسنحاول تسليط الضوء على هذه الأداة من خلال الآتي:

(1) - Philippe Bouda Fox, Précède Science et Technique Fiscal (Paris: Dunod, 1986), P91.

(2) - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص46.

(3) - صخر عبد الله الجندي، " مكافحة الفساد الضريبي، " دنيا الوطن ( ٢٨ آب/أغسطس 2004):

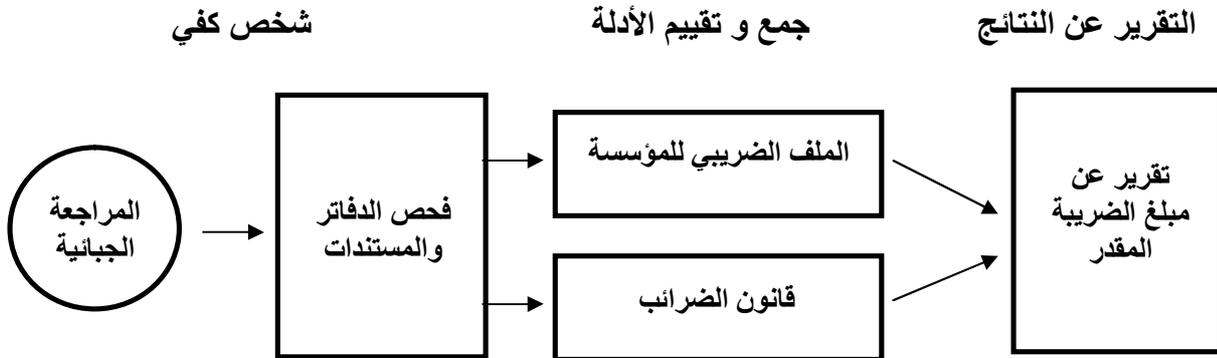
<<http://pulpit.alwatanvoice.com/articles/2004/08/28/9043.html>>

## الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

بما أن المراجعة هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على عمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>(1)</sup>، أي أن الهدف من مراجعة الالتزامات هو تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة عليا، وعلى سبيل المثال عند ترجمة مدى التزام المكلفين بالضريبة يقوم المراجع الجبائي المعين من قبل مصلحة الضرائب بمراجعة صافي الدخل الخاضع للضريبة مثلاً، والتأكد من صحة تطبيق نسب الضرائب.

وبما أن المراجعة الجبائية هي إحدى صور مراجعة الالتزام فيمكن تعريفها على أنها: "وسيلة للحكم على مدى كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها (الضرائب وجميع أشكالها هي موضوع التدقيق)"<sup>(2)</sup>.

الشكل رقم (11): إجراءات المراجعة الجبائية<sup>(3)</sup>



(1) - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 3 (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، [د.ت.])، ص 11.

(2) - Philippe Colin, La Vérification Fiscale (Paris: Édition Economica, 1985), p. 37.

(3) - ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل (عمان: دار المريخ، 2001)، ص 22.

يوضح الشكل إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الجبائي حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كان الدخل الخاضع للضريبة قد تمّ التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، وللتوصل إلى هذا الهدف يجب مراجعة دفاتر الشركة محلّ المراجعة وبعد الإتمام يقدم المراجع تقريراً إلى الجهة المعنية.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية

يمكن معرفة هدف المراجعة الجبائية من خلال:

**1.** هدف انتظامي يعمل على مراقبة انتظام الضريبة. أي المراقبة التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات، فهي تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات ضريبية.

**2.** هدف استراتيجي يعمل على ضمان الفاعلية: سمح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.

**ن** المراجعة الجبائية تدرس وتحلل الأحكام التي تنجم عن القواعد الجبائية التي تلتزم بها المؤسسة أو تتحمل عقوبات.

**ن** دفع بالقرارات المتخذة من المؤسسة للاختيار العقلاني القائم على المنفعة التي ستجدها بعد خصم الضرائب.

**ن** تحقيق مورد مالي منظم ومتوازن من المكلفين.

**ن** خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين<sup>(1)</sup>.

**ن** الفرع الثالث: أنواع وخصائص المراجعة الجبائية

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى أنواع المراجعة الجبائية وخصائصها، نبدأ أولاً بالأنواع.

(1) - محمد محمود زينب حوسو، «التدقيق للأغراض الضريبية»، (رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005)، ص 92، منشورة على الموقع الإلكتروني [http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit\\_for\\_tax\\_purposes.pdf](http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit_for_tax_purposes.pdf).

**1- أنواع المراجعة الجبائية:**

يمكن أن نَميّز نوعين من المراجعة الجبائية وذلك من خلال:

- أ- المراجعة الجبائية الداخلية: تعتبر المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً داخل المنشأة يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة، التعليمات والإجراءات المطبقة في المنشأة، وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقاط ضعف<sup>(1)</sup>.
- ب- المراجعة الجبائية الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية "بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة".

**2- خصائص المراجعة الجبائية:**

- ü يتبنى المراجع الجبائي تقنيات مماثلة لتلك المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يستوجب عليه في بداية الأمر تحليل الوضعية فيقترح بعد ذلك الاستراتيجيات اللازمة.
- ü ويستوجب في الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية توفر كفاءات مهنية متمثلة في كون المراجع الجبائي شخصاً مهنيًا معيّنًا ومكفّفًا بإتمام مهمته في إطار عملية المراجعة حسب طرق المهنة وآدابها المعمول بها في هذا المجال.
- ü يكون هو المسؤول عن المعلومة التي هي في إطار المراجعة التي يمكن أن تمس بمصادقية مهمة المراجعة الجبائية.
- ü يجب على المراجع أن يعمل بكلّ استقلالية وحرية المسؤولين عن المعلومة موضوع المراجعة.
- ü كما عليه الحصول على معلومة جبائية ذات مستوى عالٍ، حتى يتسنى له إصدار حكمه حول نوعية المعلومة التي هو بصدد مراجعتها، وعلى المراجع إضافةً إلى كل ما قيل الحفاظ على السر المهني للنتائج الحاصل عليها.

(1) - « مراجعة ومراقبة داخلية » (المملكة العربية السعودية: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني).

## استنتاجات واقتراحات:

بعد الحديث عن المراجعة الجبائية لا بد من توضيح أن محاربة الفساد بجميع أنواعه بواسطة المراجعة الجبائية لا تكفي؛ وإنما يجب تدعيم الشركات بتطبيق الحوكمة، التي هي مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن كلاً من الانضباط والثقافة والعدالة، باعتبارها المساهم الكبير والأساس في حماية الحصيلة الضريبية، والعمل على تعظيمها، وبالتالي صلاح إدارة الشركات يزيد من إيرادات المؤسسة ومن الحصيلة الجبائية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال توفير ما يلي:

**١٠** قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهّم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع اتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.

**١١** قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق والمواءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة والتعاون بين عناصر النظام سواء أكانت الضريبة أم المكلفين أم مراجعي الحسابات، حيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها، وتحقيق الملاءمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي. كما يجب العمل على تخفيف الأعباء الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللائمة لأغراض إعداد البيان الضريبي.

**١٢** الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عامٍ لي التضخيم وتغيير أسعار الصرف، وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية.

**١٣** إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة والمراجعة من ناحية أخرى، وبما يقضي على حالات التواطؤ والفساد إن وجدت.

- ن الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية بما يعظم صافي العائد الاجتماعي في النهاية.
- ن عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بين المكلفين أنفسهم.
- ن التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.
- ن الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.
- وفي النهاية نشير إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها؛ ولكنه يمتد ليشمل توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة التشريعية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين بما فيهم الجمهور.

الفصل الثالث  
المراقبة الجبائية في القانون الجزائري

**تمهيد:**

إن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي ساهمت في تقليص من حدة الغش والتهرب الجبائيين، اللذان يتسببان في نزيف مالي حاد يثقل كاهل الخزينة العمومية ويستنزف مواردها باستمرار، فقد حققت عدة نتائج إيجابية لكونها مرتبطة مباشرة بالمكلف بالضريبة، فالرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استنادا إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي الطبيعي للنظام الجبائي التصريحي، الذي يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والمتعلقة بشخصه وبنشاطه ومدخله، وعلى الإدارة الجبائية عند ممارسة صلاحياتها حماية حقوق وممتلكات المكلفين بالضريبة.

## المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية من منظور القانون الجزائري المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات المنفذة من طرف المصالح المختصة في الإدارة الجبائية، هذا الأخير يأخذ عدة أوجه ويطبق في إطار منظم ومهيكل لضمان احترام القواعد الجبائية من أجل تجنب كل مبالغة أو تجاوز للحدود. فالإدارة الجبائية تضم مجموع الأجهزة المكلفة بتحصيل ومراقبة مختلف الضرائب وهي ملزمة بمتابعة كل العناصر الضرورية التي من خلالها يتحدد الوعاء الضريبي.

فجاعة العملية - الرقابة الجبائية - تعتمد من جهة على تنظيم المصالح الجبائية، ومن جهة أخرى على توافق المصالح والوسائل التابعة للسياسة العامة للضريبة، وذلك من أجل أن تكون هناك نتيجة واضحة للرقابة الجبائية، وبالتالي يجب على الإدارة الضريبية أن تكون مكونا إلزاميا من أجهزة لكل منها نشاط معين في ميدان التحقيق وعملها مكمل للأجهزة الأخرى<sup>(1)</sup>.

(1) - قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2017، ص 09.

**المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بالرقابة**

وهي الهيئات المكلفة بمكافحة الغش والتهرب الجبائين وتعتبر عن الوسائل الأولية التي تسمح بتحديد وعاء الضريبة وممارسة الرقابة الجبائية بشكل جيد ومتقن، وتتكون الهيئات العملية بدورها من:

**1- المفتشية الضريبية:**

إن هي جهاز يعمل على تحديد الوعاء الضريبي للرقابة، وكذا التدخل عندما يتطلب ذلك الوضع فهي تحدد قواعد الضريبة للمساهمين، وتراقب مفتشية الضرائب التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار الرقابة النظامية عند تلقي هذه الوثائق، وإما في إطار الرقابة المعمقة للملفات على أساس نظام سنوي وتقوم بتدخلات في عين المكان على أوجه متعددة خصوصا من أجل إحصاء دوري للأموال من المباني وغيرها وكذلك إحصاء للنشاطات وطبيعتها الخاصة بالمكلف بالضريبة.

**2- مركز الضرائب:**

هو عبارة عن جهاز إداري مستحدث له نفس مهام مفتشية الضرائب إلا أنه يكلف بتسيير الملفات التي يفوق رقم أعمالها السنوي 30.000.000.00 دج أي (3 مليار سنتيم) ويخضعون للنظام الحقيقي والتصريح الشهري والسنوي للميزانية السنوية، كذلك يختلف عن المفتشية الضرائب في كونه يحتوي على مصلحة المنازعات التي تبث في الشكاوي بشكل مباشر بالنسبة للملفات التي تسير على مستوى المركز.

**3- نيابة مديرية الرقابة الجبائية (S/D.C.F):**

قبل سنة 1991 كانت عملية التفتيش تقوم بها مجموعة من الهيئات التي تنقسم إلى قسمين مختلفين وهما:

أ- الهيئات الجهوية للتفتيش: وهي مشكلة من مصالح البحث والتفتيش وعددها ثلاثة في الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة ولها صلاحيات وطنية، وترتبط مباشرة بالإدارة الجبائية المركزية سواء في البرمجة أو متابعة القضايا التي موضوعها التفتيش.<sup>(1)</sup>

(1) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2014، ص08.

ب- الهيئات المحلية للتفتيش: وهي متواجدة على مستوى بعض الولايات ولها صلاحيات محددة على المستوى الولائي، وفي سنة 1991 تم إلغاء مصالح البحث والتفتيش وتحويل صلاحياتها إلى مديريات الضرائب الولائية، والتي لها اختصاص إقليمي وذلك بقرار 11 أفريل 1991 هذه المديريات وبواسطة نيابة مديرية الرقابة الجبائية مكلفة بتنفيذ برامج التفتيش.

#### 4- الهيئة المركزية:

إن نيابة مديرية الرقابة الجبائية هي مكونة من مصالح مكلفة مباشرة بالتصدي ومكافحة الغش والتهرب الجبائين، وتضم ثلاثة مكاتب:

أ- مكتب التوثيق: هذا المكتب مكلف بـ:

- إعداد ملفات خاصة بكل فرد من المساهمين.
  - إعداد الوثائق والملفات الضرورية الخاصة كل ممول مقسمة إلى وثائق داخلية خاصة بالنشاط وأخرى بتغيير الأملاك، وأخرى بالحالة الجبائية.
- وفي هذا الإطار سيتم بالعمليات التالية:

**ن** إدخال في الشبكة الإعلامية كل المعلومات والبيانات الخاصة بالأملاك غير المبنية والتي أجريت عليها صفقات وهذا اعتمادا على الوثائق المرسلة من طرف مديريات حماية الأملاك.

**ن** إدخال في الشبكة الإعلامية المعلومات الخاصة برخص البناء المقدمة من طرف البلديات.

**ن** إدخال في الشبكة الإعلامية المعلومات الخاصة بالسيارات السياحية وكذا باستغلال الوثائق المرسلة من طرف مصالح الترقيم للولاية.

**ن** متابعة المعلومات الخاصة بالتسجيلات التجارية، اعتمادا على القوائم المعدة من طرف مفتشيات الضرائب.

**ن** إدخال الشبكة الإعلامية المعلومات الخاصة بالأراضي الفلاحية التابعة للقطاع العمومي وهذا اعتمادا على القوائم المعدة من طرف المصالح الفلاحية للولاية<sup>(1)</sup>.

(1) - انظر نص المادة، 37 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ن مركزية المعلومات السنوية: مثل قوائم الزبائن التي تحتوي على الرقم الجبائي والمنتوج الخاضع للضريبة.

ن مركزية كل معلومة ملتقطة من طرف مكاتب البحث في الميدان الجبائي ومن طرف المفتشيات في إطار مكافحة الغش الضريبي.

ن إدخال في الشبكة الإعلامية العقود الخاضعة للتسجيل والمراسلة كل أسبوع من طرف مفتشيات الضرائب.

ن المعلومات الخاصة بالاستيراد والتصدير مرسله شهريا من طرف مديرية التنظيم والإعلام الآلي إلى مكاتب التوثيق.

ب- مكتب البحث في مجال المادة الخاضعة للضريبة: في سنة 1994 تم إنشاء جهاز البحث في الميدان الضريبي مكلف أساسا بالبحث عن المعلومات والعناصر التي تسمح بإعداد الأوعية الضريبية.

البحث يتم على مستوى المجموعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الحائزين على مثل هذه المعلومات، أما الآن ومن أجل تفصيل هذا الجهاز يجب ما يلي:

- إضافة عدد العمال في هذا المجال.
- القيام بتهيئة برامج تدخل خاصة بالمفتشيات والمعلومات المنتقاة.
- مراقبة فعلية لكيفية استغلال المعلومات المنتقاة المتحصل عليها.
- إعداد جداول إحصائية من أجل تقييم جهاز البحث ومركزية المعلومات الضريبية وكذا استغلالها بشكل جيد.

ج- مكتب مراقبة المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات: يقوم هذا المكتب بـ:

- إعداد الوثائق الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الخاضعين للتحقيق (مراقبة المحاسبة)

- إعداد برنامج سنوي للبحث ومتابعة الإنجاز في الآجال المحددة.<sup>(1)</sup>

(1) - قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2017، ص 09.

**5- المجموعات المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة):**

تم وضع هذه الهيئة في 1995 وذلك تنفيذًا للمرسوم التنفيذي المؤرخ في 27 جويلية المنظم والمحدد لكيفية تسييرها.

تتكون الفرق المختلطة للرقابة من ممثل إدارة الضرائب والجمارك والتجارة وتشكيل حاجزا هاما للتصدي ضد الغش والتهرب الجبائي وبصفة خاصة للعمليات المتعلقة بالمستوردين وهي تعمل على تنفيذ برنامج الرقابة المحدد من طرف لجنة التنسيق وهي مكلفة بالتدخل في العمليات التي تخص الأشخاص الطبيعيين وكذا المعنويين.

وقد وضعت هذه الفرق تحت سلطة المديريات الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديريات الولائية لكل فرقة من هذه الفرق مكونة من ثلاثة ممثلين من إدارات الضرائب والجمارك والتجارة ويمتلك كل منهم رتبة لا تقل عن رتبة مفتش وكذلك ثلاثة (03) سنوات خبرة.

وتتلخص مهام هذه الفرق فيما يلي:

- تطبيق قرارات وبرامج الرقابة المسطرة من طرف لجان التنسيق الولائية.
- مراقبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بعمليات الاستيراد أو التجارة سواء بالجملة أو بالتجزئة وضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية، والجبائية، والتجارية.
- إعداد تقرير في كل ثلاثي عند تقديم الأعمال التي قاموا بها خلال هذه المدة وتقديمه إلى رئيس التنسيق الولائي.

## المطلب الثالث: طرق وأشكال الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أكثر الوسائل نجاعة وفعالية في مجال مكافحة الغش والتهرب الجبائي، وبما أنها تتصل مباشرة بالمكلف فقد أحاطها التشريع الجبائي بنوع خاص من الاهتمام وعليه تتشكل طرق الرقابة الجبائية كما يلي:

## الفرع الأول: طرق الرقابة الجبائية

## 1- حق الإطلاع

أ- حق الإطلاع على مستوى المكلف بالضريبة: أول من يطبق عليه حق الإطلاع هو المكلف بالضريبة فهو ملزم بعرض الوثائق المحاسبية والمستندات والوثائق القانونية المحددة في القانون التجاري ومختلف القوانين الجبائية، كما أن المكلف مجبر على الاحتفاظ بالمستندات والوثائق لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

وفي حالة التخلّص منها قبل المدة القانونية أو رفض عرضها على المراقبين تطبيقاً للمادتين (312، 313) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. فيترتب على ذلك وبموجب المادة 314 غرامة مالية تتراوح ما بين (1000 و 10.000 دج).

ب- حق الإطلاع على مستوى الإدارة العمومية: إن المشرع الجزائري قد يمنح للموظفين برتبة مراقب أو أكثر الحق التي تخضع إلى السلطة الإدارية وبموجب المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي: "تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي تجاه هيئات الضمان الإجتماعي وهذه الأخيرة يتعين عليها أن توافي لإدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين قيمة رقم تسجيل المؤمن عليهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب".

فالإدارة الجبائية بموجب المادة 311 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يمكنها الإطلاع على مستوى السلطة القضائية على المعلومات التي من شأنها السماح بافتراض غش أو تلاعب من أجل التخلّص من الضريبة<sup>(1)</sup>.

(1) - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة، 2016.

**ج - حق الإطلاع على مستوى المؤسسات الخاصة:** إن المؤسسات الخاصة المعنية بحق الإطلاع استنادا إلى نص المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فهذا الحق الشرعي يشمل التجار وكل المؤسسات الخاصة المبينة في المادتين (1 و5) من القانون التجاري فهم ملزمون بتقديم كل المستندات والوثائق القانونية لأعوان الإدارة الجبائية ذوي رتبة لا تقل عن مراقب.

**د - حق الإطلاع على مستوى الهيئات المالية:** إن الهيئات المالية كالبنوك تتمتع بسرية كبيرة تمل أعمالها ونشاطاتها إلا أنها تبقى إدارة معرضة لإجراءات الرقابة الجبائية في أي وقت من واجبها عرض كشوفاتها وحساباتها لتدعيم عملية المراقبة الجبائية في أي وقت ومن واجبها عرض كشوفاتها وحساباتها لتدعيم عملية المراقبة ولتوفير أكبر نسبة من المعلومات لقمع الغش والتهرب، وذلك وفقا للتعليمة المؤرخة في 12 أفريل 1992 من طرف المديرية العامة للضرائب والتي تلزم فيها إجبارياً بتقديم كل الكشوفات والمعلومات اللازمة لهيئة الرقابة.

وكذا المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة حيث يشمل حقل تطبيق حق الإطلاع على البنوك ومؤسسات القرض والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهامهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة... إلخ. كما تجدر الإشارة إلى أن البنوك تقدم المعلومات التي لم يمضي عليها أربعة أشهر أما إذا تجاوزت هذا المدة فهي تستغرق وقتا أطول لكونها قد دخلت لقسم الأرشيف.<sup>(1)</sup>

## 2- حق الرقابة:

تتمتع الإدارة الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 1992 بحق الرقابة الذي يتجسد في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهو يختلف عن حق الإطلاع من كونه يؤدي إلى إجراءات التقويمات ويطبق في إطار ضمانات المكلف موضوع التحقيق. يمكن أن يأخذ حق الرقابة أحد الشكلين التاليين:

(1) - قانون الإجراءات الجبائية، ص11.

أ- حق طلب المعلومات والتبريرات أو التوضيحات بموجب المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: الذي يمكن استعماله في حالة الرقابة على الوثائق أو الرقابة في عين المكان هذا الحق يترتب عنه حوار ومناقشة بين المكلفين والإدارة الجبائية، يسمحان بالحصول على معلومات مكملة لتجديد وعاء الضريبة بطريقة صحيحة ودقيقة، بحيث أن المساهمة الجبائية للمكلف يمكن أن تجنبه الوقوع في أسوأ الحالات.

ب- حق إجراء التحقيق للتأكد من صحة التصريحات الذي يتجسد في إحدى الصورتين: التحقيق في المحاسبة الذي يستمد أحكامه من المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة المتمثل في مجمل العمليات، التي تهدف إلى المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف ومقارنة محتواها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف هذا المكلف، وذلك لتحديد وعاء الضريبة بدقة.

التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية وهي عملية الهدف من ورائها البحث والمطابقة بين المداخل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل من جهة، والوضعية المالية ونمط المعيشة لكل من المكلف وأعضاء مسكنه الجبائي.

ج- حق تعديل وعاء الضريبة: إن حق تعديل وعاء الضريبة هو امتياز تتمتع به الإدارة الجبائية حيث أنها تعمل من خلاله على استدراك الأخطاء الإدارية وتحصيل مبالغ لم تحصلها بعد، نتيجة النقائص والإعفاءات التي تعاني منها هذه الأخيرة. كما تتمتع بحق إعادة النظر في فرض الضرائب التي تم اقتطاعها وذلك لتعديلها أو بغرض فرض ضرائب جديدة.

إلى جانب حقها في تطبيق العقوبات الناجمة عن التصرفات المنحرفة والتجاوزات القانونية.<sup>(1)</sup>

كما يتوجب على الإدارة الجبائية الالتزام بالآجال القانونية، بحيث أنه لا يمكن استدراك الأخطاء لأكثر من أربعة سنوات سابقة مهما كان نوع الضرائب.

(1) - المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## الفرع الثاني: أشكال الرقابية الجبائية

فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال لتعطي الإدارة الجبائية فرصا أكبر للتأكد من حقيقة وصحة الأرقام والوثائق والمعلومات المصرح بها من طرف المكلفين.

## 1- الرقابة الشكلية:

يعتبر هذا النوع من الرقابة الجبائية أول عملية تحقيق تتعرض لها التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين، فهي رقابة سطحية وبسيطة لمحتوياتها من معلومات ومعطيات للتأكد من صحتها ومصادقيتها تضم في مجملها أسماء المكلفين، وعناوينهم، أرقام تسجيلهم وكذا التأكد من كيفية تقديم وعرض هذه المعلومات.

والرقابة الشكلية هي مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات للأخطاء المرتكبة أثناء كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، مما يؤكد ما سبق ذكره، وتجدر الإشارة إلى أن الرقابة الشكلية تتدرج ضمن مهام مفتشية الضرائب التي تقوم بها سنويا.

أ- الرقابة على الوثائق: يعمل هذا النوع من الرقابة على التحقيق من صحة المعلومات والمعطيات المصرح بها باعتبارها وثائق إثبات، فهي تسعى إلى فحص ونقد التصريحات الجبائية المكتتبه، وكذا مقارنة محتوياتها من المعلومات مع المعلومات المتوفرة على مستوى الإدارة انطلاقا من ملفات المكلفين الخاصة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والهيئات المؤسسات التي كانت لها معاملات وصفقات مع المكلف موضوع المراقبة، وذلك لتدعيم مصادر المعلومات والتأكد من مصداقيتها وشرعيتها مثل:

- الوثائق المرفقة للتصريحات المكتتبه.
- ملف المكلف المعني الذي من خلاله يمكن معرفة تطور ذمته المالية والعناصر المكونة لمساره المعيشي.
- طلب المعلومات والتوضيحات والتبريرات في حالة ما إذا وقع المحقق على نقاط يلفها الغموض، والتي يجيب عليها المكلف إما شفويا أو كتابيا<sup>(1)</sup>.

(1) - المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 09.

ومن خلال الرقابة على الوثائق نحصل على فحص نقدي يعمل على تقويم الأخطاء الواردة في التصريحات وتحديد الملفات الجبائية الواجب الخضوع إلى الرقابة في عين المكان هذا في حالة اكتشاف تلاعب في الأرقام المقدمة.

ب- **الرقابة في عين المكان:** إن الرقابة في عين المكان أو التحقيق المعمق هي عبارة عن مجمل التدخلات والعمليات التي يقوم بها المحققون في التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة ومدى تطابقها مع المعلومات الخارجية لتحديد الوضعية الفعلية للمكلف، وينقسم التحقيق إلى قسمين:

- **التحقيق في المحاسبة:** التحقيق في المحاسبة بأنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للوثائق، والدفاتر المحاسبية للمؤسسة ومقارنتها بعناصر الاستغلال.

قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبه بهدف تحديد أوعية مختلف الضرائب المستحقة الناتجة عن مزاولتها -أي المؤسسة- لنشاط ما، ومن هنا فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن رقابة معمقة يخضع لها المكلفين بالضريبة، من خلال عرضهم للدفاتر والوثائق المحاسبية التي تبرز طبيعة وحجم نشاطاتهم، ويتم اختيار هؤلاء المكلفين وفقا للمعايير المحددة في المنشور رقم 52 لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب- مديريةية العمليات الجبائية الصادرة بتاريخ 22 فيفري 1994 المعدلة والمكملة لنظيرتها رقم 02 الصادر بتاريخ 04 جانفي 1992، وعند تحديد قائمة المكلفين استنادا إلى المنشور السابق الذكر الذي يسلط الضوء على نشاطاتهم باعتبارها موضوع التحقيق، يتخذ الأعوان المحققون قبل المشروع في التحقيق في محاسبة المكلف بمجموعة من الخطوات التحضيرية المتمثلة في:

**ن** دراسة دقيقة لملف المكلف لتحديد سلوكه تجاه واجباته الجبائية، من خلال الإطلاع على التصريحات الدورية وتواريخ الإيداع وعقوبات التأخير... إلخ.<sup>(1)</sup>

**ن** استعمال كشوفات تعطي نظرة شاملة عن أربع سنوات مالية لنشاط المكلف من أهمها كشف للمحاسبة، وبيان مقارنة الحسابات الختامية التي تلخص كل حسابات الميزانية.

(1) - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص10.

ن استعمال حق الاطلاع لمتابعة نشاط المكلف وتوضيح النقاط الغامضة والمشكوك فيها من خلال سلوك المكلف، وتعتبر هذه النقاط أساس التحقيق.

ن تعمل إدارة الجبائية على إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مؤرخ وموقع من طرف الأعوان المحققين ويليه بعد انقضاء الأجل القانوني، والذي يتمثل في عشرة (10) أيام أول تدخل المعاينة الميدانية لمراكز العمل، وذلك قبل المشروع في التحقيق المحاسبي شكلا ومضمونا، لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات مقل (تحديد الوظائف الرسمية والثانوية لنشاط المكلف، طريقة الإنتاج وعوامل الإنتاج المستعملة، وكذا القدرة الإنتاجية... إلخ).

ن وبعد كل هذه المراحل التمهيدية يأتي دور فحص كل الوثائق والدفاتر المحاسبة التي تؤكد صحة المعلومات المصرح بها، وينقسم هذا الفحص إلى فحص من حيث الشكل وآخر من حيث المضمون.

ن يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل بالتأكد من المسلك المنتظم والصحيح للمحاسبة وذلك بتوفير الشروط التالية:

§ يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة وذلك باحتوائها على كل الوثائق المذكورة في المواد من (9 إلى 12) من القانون التجاري ومسلكها حسب المخطط المحاسبي الوطني (PNC).

§ يجب أن تكون المحاسبة رياضيا صحيحة وذلك بتساوي المجامع.

§ يجب أن تكون المحاسبة مقنعة وذلك بتوفير كل الوثائق التبريرية للتسجيلات المحاسبة (كالفواتير، بطاقة الجرد، الطلبات... إلخ)

- التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية في مجموعة العمليات التي تهدف إلى الكشف عن الفرق الموجود بين المداخل الحقيقية للمكلف بالضريبة والمداخل، التي تهدف أساسا إلى البحث عن تجانس وانسجام المداخل المصرح بها والوضعية المالية لعناصر ونمط معيشة المكلف بالضريبة<sup>(1)</sup>.

(1) - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 14.

إن أول ما يقوم به المحققون في إطار التحقيق في مجال الوضعية الجبائية، وبعد إعلام المكلف بالضرورية جمع المعلومات الأساسية والضرورية للسنوات موضوع التحقيق، من خلال القيام بدراسة الملف الجبائي للمكلف تمكن من معرفة سلوك المكلف اتجاه واجباته الجبائية، بالإضافة إلى الحصول على معلومات هامة عن عناصر ذمته المالية كالتركات، الاكتتاب في الأسهم، وحصص بعض الشركات، القروض، السيارات، وكذا مختلف السكنات والأوقاف غير الرئيسية.

وبالتالي الحصول على مختلف المعلومات الخاصة بالمداخيل بما فيها الأعباء العائلية، الأعباء المخصصة وغيرها من مداخيل المكلف، فهذا البحث يشمل حتى أعضاء مسكنه الضريبي أي المكلف فهو تحقيق يتميز بالشمولية والعمق، وبالتالي فإنه لا يكفي بدراسة الملفات والوثائق المتواجدة على مستوى الإدارة الجبائية، بل بتوسيع أكثر وذلك من أجل إعداد موازنة إجمالية بين مداخيل المكلف وأعضاء مسكنه الجبائي من جهة، ومصاريفهم و نمط معيشتهم من جهة أخرى.

وبعد الانتهاء من هذه الموازنة وانقضاء عشرة (10) أيام من تسليم الإشعار بالتحقيق، يتوجب على المكلف الإجابة على أسئلة المحققين من خلال حوار يستوضحون من خلاله كل النقاط الغامضة، والتي تثير الريبة عند مصالح الرقابة الجبائية نتيجة الاختلال في توازن الموازنة.

وبالتالي تقديم التوضيحات والتبريرات اللازمة، وفي حالة عدم قدرة المكلف على تبرير الموضوعي للثغرات والاختلالات التي تسبب عدم التوازن يكون ذلك دليلا واضحا لوجود مداخيل لم يصرح بها المكلف بها قانونيا، وبالتالي يشرع المحققون في تصحيح المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة وتقويمها لتزويد الخزينة العمومية بالمداخيل غير المصرح بها<sup>(1)</sup>.

(1) - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص14.

**المبحث الثاني: تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة (دراسة حالة)**

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، ألا وهي مركز الضرائب لولاية سعيدة، ونحن بصدد تعريفها وتقديم هيكلها التنظيمي، مع التعرف على كل مصالحها، وما هي المهام الموكلة إليهم وعلاقتها بالرقابة الجبائية ومختلف الإجراءات التي تطبقها كل مصلحة، وأثرها على المنظمة ككل.

**المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمركز الضرائب (سعيدة)****الفرع الأول: نشأة المركز**

هو منشأة تابعة لوزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للضرائب الموكلة إليها مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم تسيير ومراقبة عملية تسيير هذه العمليات الجبائية<sup>(1)</sup>.

يتكفل المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، كما يختص مركز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، بالإضافة إلى تطبيق مختلف الإجراءات الموكلة إلى أعوان الضريبة من تحقيق ورقابة.

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير انه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض الولايات فقط، وفي انتظار تعميمها تواصل المفتشيات والقباضات الضرائب عملها بصفة عادية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الجوارية للضرائب، التي تعمل في مجال تخصصها بالتنسيق مع مركز الضرائب<sup>(2)</sup>.

(1) - من وثائق مركز الضرائب لولاية سعيدة: تنظيم ومهام مركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2009، ص 1

(2) - المادة 32 من المرسوم التنفيذي ورقم: 327/06 المؤرخ في 18/09/2006، ص 12/11

إذ يسير مركز الضرائب رئيس المركز، وهو يتشكل من ثلاث مصالح رئيسية:

### 1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتتمثل مهامها في تسيير الملفات ومتابعتها، من حيث تطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون الضرائب، والمتمثلة في التصريحات السنوية والشهرية للضرائب واستخراج مختلف الوثائق واتخاذ الإجراء اللازمة في حالة التأخر أو عدم التصريح.

### 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

مهام هذه المصلحة تتمحور حول القيام بإجراءات الرقابة والبحث عن المعلومات، بالتنسيق مع مصلحة التسيير إذا تعذر على هذه الأخيرة الاتصال بالمكلفين بالضريبة، والقيام كذلك بكتابة المحاضر النهائية لعملية المعاينة، سواء تعلق الأمر بنشاط المكلفين، أو العتاد محل النشاط، أو التحقق من المعلومات الواردة من مختلف الإدارات والمؤسسات والهيئات التي تتعامل مع مصالح الضرائب.

### 3- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

تعالج هذه المصلحة مختلف الشكاوى المقدمة من المكلفين، وخاصة الذين تم مراقبة ملفاتهم، وقامت المصالح المعنية باتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة الشك أو عدم اليقين على المعلومات المقدمة من طرفهم، وبالتالي صدر في حقهم جدول الضرائب الذي يشمل مختلف الضرائب والرسوم الصادرة في حقهم مع مراعاة الآجال والتواريخ لتطبيق عليهم غرامات التأخير<sup>(1)</sup>.

وهناك أيضا ثلاث مصالح أخرى:

#### أ- مصلحة الاستقبال والإعلام:

التي توكل إليها مهام استقبال المواطنين ومعرفة طلباتهم وتسجيلها وتوجيههم إلى المصالح المعنية، بالإضافة إلى تدوين مختلف الملاحظات والرد على الطلبات، وكذلك القيام بتوزيع الجدول الزمني الشهري لمختلف المصالح لتسهيل العلاقة بين المكلف بالضريبة والمختلف المصالح في المركز.

(1) - مطويات الخاصة بمركز الضرائب: تنظيم ومهام مركز الضرائب، مرجع سابق، ص 4/3

**ب - مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:**

هذه المصلحة ليس لها علاقة بالمكلفين بالضريبة وإنما لها مهام داخلية في المركز، إذ تقوم بتسجيل العمليات والوثائق والمواعيد والبطاقات في الحاسوب للتنسيق مع مختلف المصالح داخل المركز في حالة احتياجهم إلى المعلومات<sup>(1)</sup>.

**ج - القباضة:**

هذه المصلحة لها دور هام وأساسي في عملية التحصيل الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم والاستحقاقات، ومراقبة الغرامات المالية والتواريخ الخاصة بجداول الضرائب و عملية تحصيلها، كما هناك إجراءات أخرى ينص عليها القانون في حالة التهرب أو عدم الدفع تقوم بها المصلحة كغلق الحساب البنكي وشطب وغيرها، وتسجيل كل عمليات التحصيل محاسبيا وتقييدها في سجلات، كما لديها علاقة مع الخزينة العمومية للولاية على أساس أن الأموال التي تحصلها مصلحة القباضة تعود ملكيتها للدولة<sup>(2)</sup>.

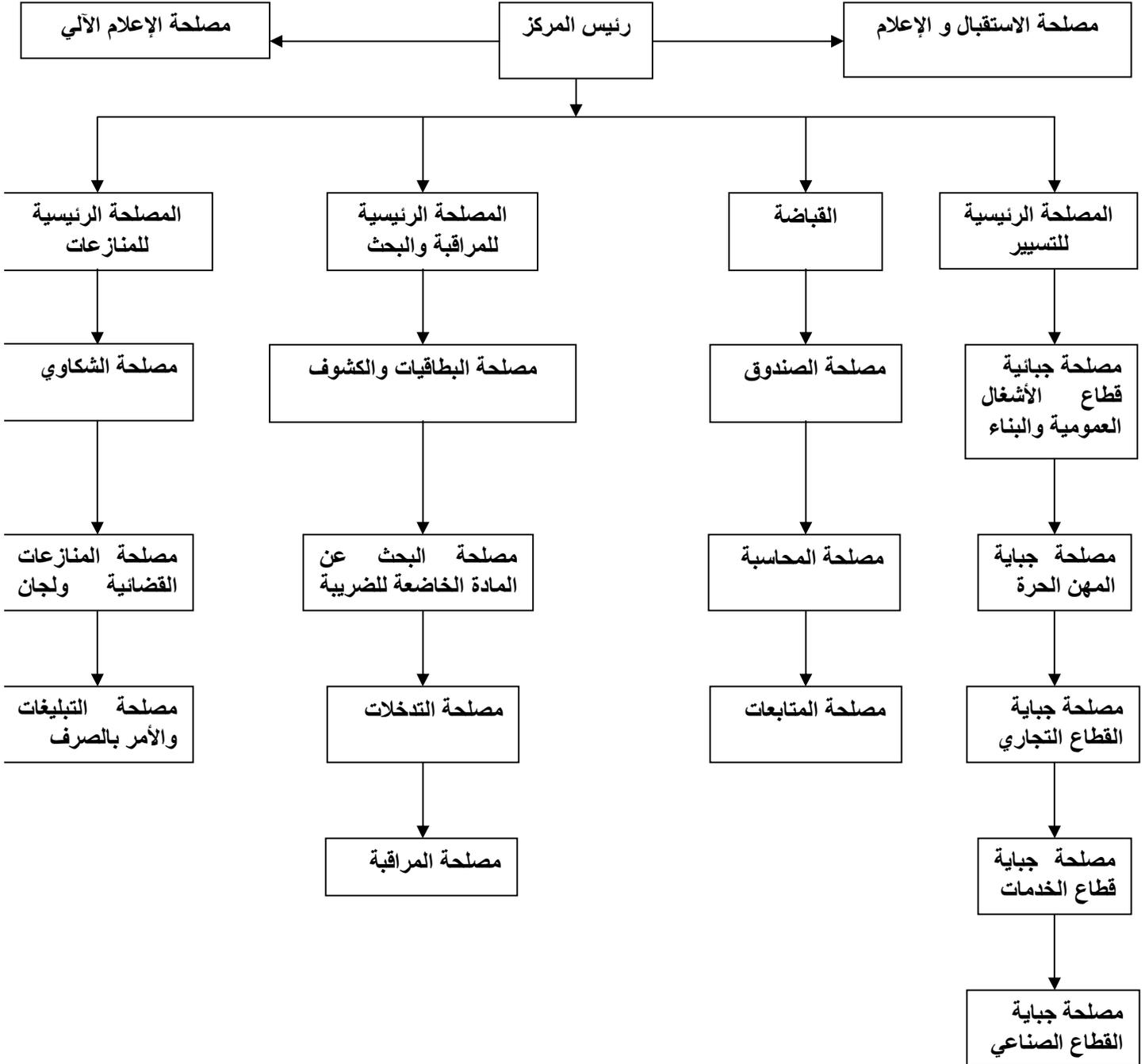
(1) - وثائق مركز الضرائب، المرجع السابق، ص 4/3

(2) - قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2016، ص 24.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومهام المركز الضرائب (سعيدة)

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمركز

الشكل رقم (12): يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية (سعيدة)<sup>(1)</sup>



(1) - من إعداد الطلبة خلال الترتيب في الفترة ما بين 15 أبريل و 05 ماي 2017.

الفرع الثاني: مهام مصالح مركز الضرائب (سعيدة)

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

**1- في مجال الوعاء**

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (*IBS*)
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية (*BIC*) والأرباح غير التجارية (*BNC*)

**2- في مجال التحصيل:**

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات وتسجيل مركز تسليم القيم.

**3- في مجال الرقابة:**

- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

**4- في مجال المنازعات:**

- دراسة ومعالجة الشكاوى.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تسديد قروض ورسوم على القيمة المضافة<sup>(1)</sup>.

**5- في مجال الاستقبال والإعلام:**

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم وتسيير المواعيد.

(1) - من إعداد الطالبين، خلال فترة التريص.

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب (سعيدة)

#### الفرع الأول: مراقبة التصريحات

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة.

- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا.

- يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف تحت طائلة بطلان الإجراء التصحيح المزمع القيام به، على أن يبين له بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك إضافة إلى الأسس والحسابات التي بنيت عليها الضريبة.

- كما يقوم المفتش في نفس الوقت بدعوة المكلف المعني الى تقديم قبوله او ملاحظاته في مدة (30) يوما، وإذا ما انقضت المدة دون أي رد يعتبر ذلك قبولا ضمنيا.

- يبلغ التصحيح بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم للمكلف بالضريبة مع وصل بالاستلام، بعد انقضاء اجل الرد يحدد ويرسل المفتش أسس فرض الضريبة مع احتفاظ المعني بحق رفع شكوى بعد إعداد جدول التسوية.

#### الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مركز الضرائب.

- يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة غير المتقادمة، ويشمل التحقيق مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة<sup>(2)</sup>.

(1) - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2016.

(2) - وثائق المؤسسة: إجراءات الرقابة والجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، 2009، ص01

الفرع الثالث: التحقيق المصوب

إن التحقيق المصوب هو تحقيق في المحاسبة يتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب بعنوان جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبائية تتعلق بمدة نقل عن سنة جبائية، بحيث يخضع التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب لنفس الإجراء.

**ملاحظة:** إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة في وقت لاحق، وفيما يخص نفس المرحلة التي كانت موضوع الرقابة، يجب الأخذ في الحسبان الحقوق المدفوعة نتيجة للتصحيحات المتممة عند إجراء التحقيق المصوب.

الفرع الرابع: إجراءات التحقيق**1- إرسال إشعار بالتحقيق:**

- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد المعني، من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أو تدخل والمدة الواجب التحقيق فيها، وكذا الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية، بالإضافة إلى الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

**2- الاستعانة بمستشار (محاسب معتمد):**

- يحق للمكلف بالضريبة عند التحقيق الاستعانة بمستشار يختاره قبل بداية عمليات الرقابة.

- يتم الإشعار بهذه الإمكانية، وهذا تحت طائلة بطلان عملية التحقيق والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق<sup>(1)</sup>.

(1) - وثائق المؤسسة، المرجع السابق، ص2.

**3- مدة التحقيق في عين المكان:**

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق رفي عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية سنة كاملة، وهذا تحت طائلة البطلان يتم حساب هذا الأجل اعتباراً من تاريخ أول تدخل والذي يتضمنه الإشعار بالتحقيق.

**4- مجال التحقيق:**

عند إجراء التحقيق يمكن طلب تقديم كل الوثائق المحاسبية ونسخ الرسائل ومستندات الإيرادات والنفقات التي من شأنها تبرير صحة النتائج المبينة في التصريحات الجبائية المكتتبة<sup>(1)</sup>.

**5- الإجراءات التناقضية لإعادة التقييم:**

أ- تبليغ إعادة التقييم: يتعين وجوباً إعلام الملف بالضريبة التحقيق في المحاسبة، عن طريق تبليغ بإعادة التقييم، وهذا في حالة غياب إعادة تقييم أو عند رفض المحاسبة يجب إرسال هذا التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام.

كما يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً ومحللاً بكيفية تسمح بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة.

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يتضمن تبليغ إعادة التقييم بياناً يشير إلى حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار يختاره هو من أجل مناقشة اقتراحات الرفع في مبلغ الضريبة أو قصد الإجابة عليها.

يجب أن يكون التبليغ بإعادة التقييم مفصلاً بما فيه الكفاية ومحللاً بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إبداء موافقته.

ب- إجراء فرض لضريبة تلقائياً: يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى التحديد التلقائي للضريبة ويتم ذلك على وجه الخصوص عندما:

(1) - وثائق المؤسسة، المرجع السابق، ص02

- يعترض المكلف بالضريبة على إجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فعله أو بسبب تدخل أو حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض وعرقله إجراءات متابعة عمليات الرقابة.

- لم يتم المكلف بالضريبة بإيداع في الآجال المحددة التصريح الخاص بالمداخيل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على الأرباح غير التجارية) أو التصريح المتعلق بالضريبة على إرباح الشركات أو التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.

- لم يتم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض.

#### الفرع الخامس: ضمانات المكلف بالضريبة

##### **1- حق الاستعانة بمستشار:**

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، يتم الاطلاع على هذه الإمكانية قبل بداية عمليات الرقابة، وذلك تحت طائلة بطلان عملية الرقابة، كما يجب أن يتضمن إشعار التحقيق ذلك.

##### **2- حق الرد:**

يتوفر المكلف بالضريبة على أجل (40) يوما قصد تقديم ملاحظاته أو موافقته، يمكن قبل انقضاء هذا الأجل طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ، كما يمكنه بعد انقضاء الأجل طلب إفادته بتوضيحات تكميلية إذا أبدى موافقته يتم فرض الضريبة بناء على الأساس المبلغ، كما تصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن رفضها من طرف الإدارة.

أما إذا أبدى ملاحظات وفي حالة رفض الإدارة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة.

في حالة ما إذا تضمنت هذه الأخيرة تصحيحا جديدا أو أخذت بعين الاعتبار عناصر جديدة، لم يتضمنها التبليغ الأولي يمنح أجل إضافي للرد مدته (40 يوما) وذلك من أجل تمكين المكلف بالضريبة من إبداء ملاحظاته<sup>(1)</sup>.

(1) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ط/2014، ص33.

**3- استحالة إعادة عملية التحقيق:**

عندما يتم الانتهاء من عملية التحقيق لمدة زمنية محددة فيما يخص ضريبة أو رسم أو مجموعة ضرائب ورسوم لا يمكن للإدارة القيام بإجراء عملية تحقيق جديدة في نفس الحسابات المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم الخاصة بنفس الفترة إلا في حالة ما إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى استعمال عمليات الغش أو قدم معلومات ناقصة أو غير صحيحة خلال عملية التحقيق<sup>(1)</sup>.

**4- التفسيرات المعتمدة لدى الإدارة:**

لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي إذا اثبت المكلف بالضريبة بأنه التزام بحسن نية بتفسير نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية سواء كان ذو طابع عام أو يتعلق به شخصيا.

(1) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ط/2014، ص28.

## المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية وتحليل النتائج

### الفرع الأول: تحديد العينة وأدوات الدراسة

كأي دراسة تحتوي مجموعة من الأفراد يمثلون العينة، بحيث توزع عليهم الاستبيانات بغرض جمع المعلومات وتحويلها إلى بيانات يمكن قياسها، ثم معالجة هذه البيانات من خلال الأسئلة والاقتراحات الموجودة في الاستبيان ودراسة ردود أفعال العينة ، واخيرا الخروج بنتائج وتحليلها وإسقاطها على الأهداف المبتغاة.

#### - عينة الدراسة:

قبل الشروع في تحديد عينة الدراسة قمنا بتحديد الأسئلة التي يتكون منها الاستبيان الخاص بدراستنا هذه، ثم وضعنا هذه الأسئلة في أوراق مطبوعة بشكل جيد وواضح حتى يسهل لأفراد العينة الإجابة، مع ذكر في البداية لمحور الدراسة والهدف منها لتكون لديهم فكرة ولو صغيرة، وبالتالي كانت عينة الدراسة عبارة عن الأفراد الموظفين في مركز الضرائب لولاية سعيدة الذي قمنا بإعداد دراسة حالة فيه منذ البداية.

#### - أدوات الدراسة:

تمثلت أداة الدراسة في إعداد أوراق الاستبيان المكونة من المعلومات الشخصية للمبحوثين ثم الأسئلة المقترحة مع وجود مربعات فارغة توضع عليها علامة (x) في الخانة المناسبة، وقمنا بتوزيعها على كل العينة فردا فردا ، وهذا حتى تكون النتائج أكثر دقة، وبعدها استرجعنا الاستبيانات من جميع أفراد العينة حتى نقوم بتحليلها واستنباط النتائج ووضع التعليقات المناسبة، وهذا باستخدام الأساليب الإحصائية والبرامج الحاسوبية المختلفة بغرض تسهيل عملية التحليل وخاصة ما يدعى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **spss** .

## الفرع الثاني: تحليل البيانات واستخلاص النتائج

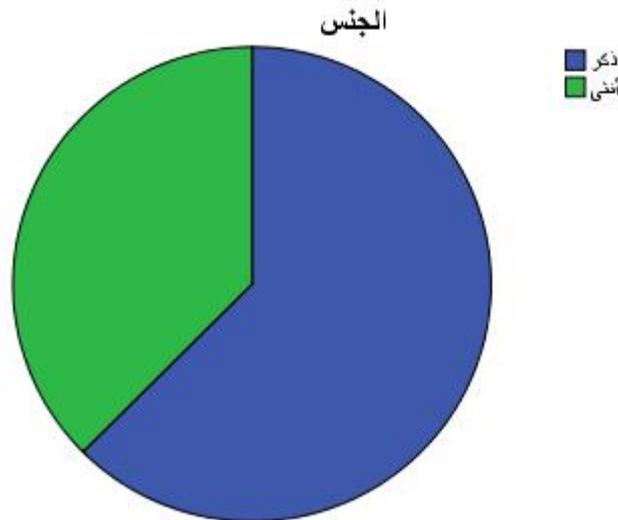
## 1- تحليل البيانات الشخصية:

الجدول رقم (13): يوضح متغير الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid	ذكر	25	62,5	62,5	62,5
	أنثى	15	37,5	37,5	100,0
Total		40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 62,5% من عينة الدراسة ذكور ونسبة 37,5% من عينة الدراسة إناث



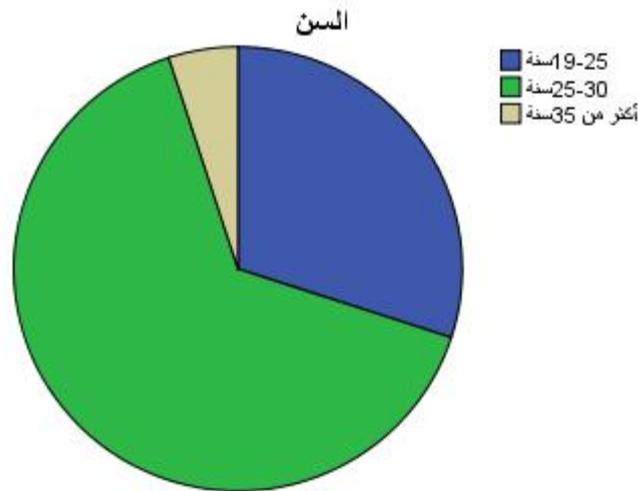
الشكل رقم (14): يوضح دائرة نسبية توضح جنس المستجوبين

الجدول رقم (15): يوضح السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	19-25 سنة	12	30,0	30,0	30,0
	25-30 سنة	26	65,0	65,0	95,0
	أكثر من 35 سنة	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول نلاحظ أن نسبة 65% من عينة الدراسة سنهم ما بين 25 و39 سنة ونسبة 30% من عينة الدراسة سنهم ما بين (19 و 25) سنة



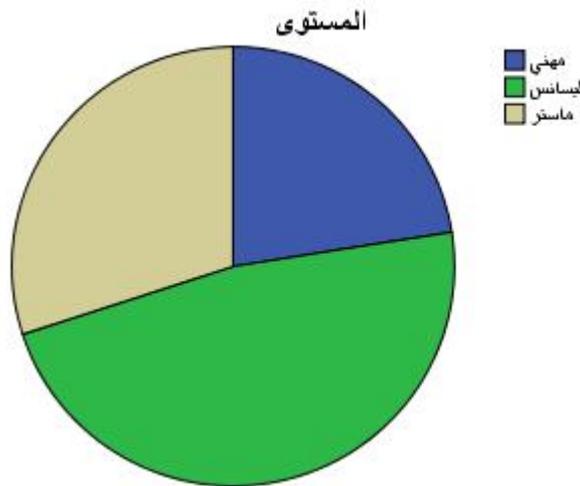
الشكل رقم (16): يوضح دائرة نسبية توضح السن المستجوبين

الجدول رقم (17): يوضح المستوى الدراسي  
المستوى

	Effects	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مهني	9	22,5	22,5	22,5
ليسانس	19	47,5	47,5	70,0
ماستر	12	30,0	30,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 47,5% من عينة الدراسة مستواهم ليسانس ونسبة 30% من عينة الدراسة مستواهم ماستر



الشكل رقم (18): يوضح دائرة نسبية توضح المستوى الدراسي المستجوبين

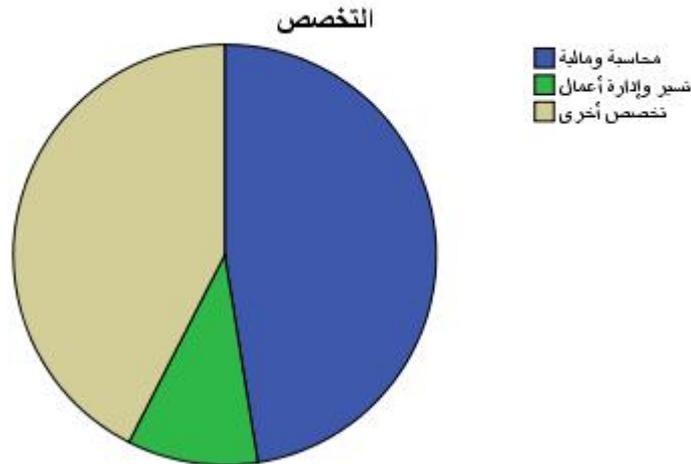
الجدول رقم (19): يوضح التخصص

## التخصص

	Effects	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة ومالية	19	47,5	47,5
	تسيير وإدارة أعمال	4	10,0	57,5
	تخصص أخرى	17	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول نلاحظ أن نسبة 47,5% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ومالية ونسبة 42,5% من عينة الدراسة تخصص أخرى



الشكل رقم (20): يوضح دائرة نسبية توضح التخصص المستجوبين

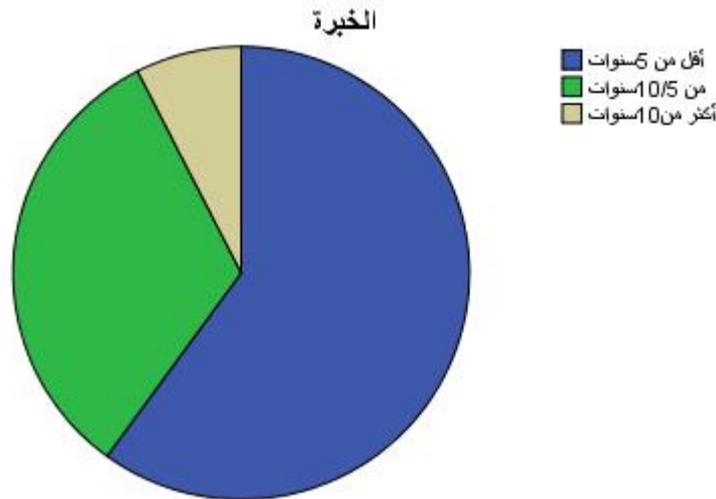
الجدول رقم (21): يوضح الخبرة المهنية

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	24	60,0	60,0	60,0
من 5/10 سنوات	13	32,5	32,5	92,5
أكثر من 10 سنوات	3	7,5	7,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة 60% من عينة الدراسة 60% من عينة الدراسة 60% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 32,5% من عينة الدراسة سنوات خبراتهم ما بين (5 و 10) سنوات



الشكل رقم (22): يوضح دائرة نسبية توضح الخبرة المهنية المستجوبين

## 2- تحليل محاور الاستبيان:

الجدول رقم (23): يوضح معامل ألفا كرونباخ

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,8750	27

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من جدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ بلغ 0,87، وهي قيمة جيدة مما

يدل على صدق وثبات الاستبيان وإمكانية تعميم نتائج الدراسة على مجتمع الدراسة

الجدول رقم (24): يوضح المحور الأول

## Statistiques descriptives

العبارات	N	Moyenne	Ecart type
وجود نظام محكم للمراجعة الداخلية يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,20	1,344
يتعاون مجلس الإدارة مع مدير المركز في وضع نظام الرقابة الداخلية	40	3,15	1,272
يتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية إدارة المراجعة الداخلية	40	3,10	1,355
يوجد في نظام المراجعة الداخلية إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة	40	3,43	1,279
تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقته ومناسبته	40	2,05	1,131
يتم فحص الاجراءات ن قبل المراجع الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,48	1,301
تطبيق نظام محكم الاعمال المراجعة الداخلية	40	3,0667	,77973
N valide (listwise)	40		

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول نلاحظ أن العبارة 6 بلغت أكبر متوسط حسابي 3,48 وانحراف معياري 1,3، و متعلقة ب يتم فحص الإجراءات ن قبل المراجع الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة والعبارة 4 بلغت متوسط حسابي 3,43 وانحراف معياري 1,27، و المتعلقة ب يوجد في نظام المراجعة الداخلية إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة والعبارة 1 سجلت متوسط حسابي 3,2 وانحراف معياري 1,34، و المتعلقة ب وجود نظام محكم للمراجعة الداخلية يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة

الجدول رقم (25): يوضح محور الثاني

## Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يمتلك المراجع الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة	40	2,50	1,396
يتلقى المراجع الداخلي تدريب وتعليم مستمر على معايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة	40	2,80	1,363
يتوافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجع الداخلي لتفعيل الحوكمة ومبادئها	40	3,00	1,485
يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,30	1,324
يتلزم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق مبادئ وعمليات الحوكمة	40	3,38	1,409
يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والتي لا تكفل إجراءات التأكيد وحدها اكتشافها	40	3,25	1,581
يتم توفير فريق عمل متخصص ممن يتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة صحيحة ومرضية	40	3,07	1,141
يوجد دليل مكتوب لسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل للموظفين في القسم	40	3,40	1,355
N valide (listwise)	40		

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول رقم نلاحظ أن العبارة 5 والمتعلقة ب يتلزم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق مبادئ وعمليا الحوكمة بلغت أكبر متوسط حسابي قدر بـ3,34 وانحراف معياري 1,4، والعبارة 5 سجلت متوسط حسابي قدر بـ3,3 وانحراف معياري 1,3، والمتعلقة ب يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة وتاليها العبارة 6 بمتوسط حسابي 3,25 وانحراف معياري 1,5، والمتعلقة ب يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والتي لا تكفل إجراءات التأكيد وحدها اكتشافها

الجدول رقم (26): يوضح محور الثالث

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتم الإشراف من قبل لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وأثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,20	1,244
يتم متابعة نشر القوائم المالية من قبل لجنة المراجعة	40	2,73	1,261
تقوم لجنة المراجعة بالكشف عن أي اضرار قد تضر بجملة الأسهم	40	2,85	1,272
تؤثر لجنة المراجعة بمتابعة فحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة	40	2,65	1,312
تقوم لجنة المراجعة بمتابعة فحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة	40	2,20	1,224
تقوم لجنة المراجعة بالتحقيق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,25	1,335
تقوم اللجنة بعمل بالتوصيات اللازمة لتفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,05	1,395
تقوم اللجنة بدراسة السياسات المحاسبية التي يتبناها المركز قبل اعتمادها وأي تغير في هذه السياسات، وتقديم ماتراه اللجنة من مقترحات بشأنها يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة	40	3,45	1,300
تقوم اللجنة بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة	40	2,53	1,432
تقوم اللجنة بالتحقق من استقلالية المراجعين الداخليين وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلاليتهم، لتفعيل مبادئ الحوكمة	40	2,80	1,436
تقوم اللجنة بفحص خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، وتطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها	40	3,75	1,354
تقوم اللجنة اتخاذ مايلزم للتأكيد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى ملائمتها لمبادئ الحوكمة	40	3,45	1,501
N valide (listwise)	40		

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من جدول رقم نلاحظ أن العبارة 12 بلغت أكبر متوسط حسابي قدر ب3,75 وانحراف معياري 1,35، والمتعلقة ب تقوم اللجنة بفحص خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، وتطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها وتاليها العبارة (8 و13) بنفس المتوسط حسابي قدر ب3,45 وانحراف معياري 1,5، والمتعلقين ب تقوم اللجنة بدراسة السياسات المحاسبية التي يتبناها المركز قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة وتقوم اللجنة اتخاذ ما يلزم للتأكيد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى ملائمتها لمبادئ الحوكمة والعبارة 1 بمتوسط حسابي قدر ب3,2 وانحراف معياري 1,2، والمتعلقة ب يتم الإشراف من قبل لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وأثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة.

3- فرضيات الدراسة:

- H0: لا يوجد دور للرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة
  - H1: يوجد دور للرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة
- الجدول رقم (27): يوضح معامل ارتباط
- H0: لا يوجد علاقة معنوية للرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة
  - H1: يوجد علاقة معنوية للرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,730 <sup>a</sup>	,5330	,5080	,443940

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

من الجدول رقم نلاحظ أنه يوجد علاقة ارتباط بين يوجد علاقة معنوية للرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة بقيمة 0,73 ومعامل تحديد بقيمة 0,53 وباقى راجع خطأ معياري 0,44.

الجدول رقم (28): اختبار أحادي تباين ANOVA

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	8,332	2	4,166	21,139	,000 <sup>b</sup>
Résidu	7,292	37	,197		
Total	15,624	39			

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

- H0: نموذج غير ملائم للدراسة
  - H1: نموذج ملائم للدراسة
- من الجدول رقم نلاحظ أن النموذج ملائم من خلال قيمة Sig المقدر بـ 0,00 وهي أقل من مستوى لمعنوية 5% لا يوجد دور للرقابة في تفعيل مبادئ الحوكمة.

الجدول رقم (29): يوضح معاملات الانحدار

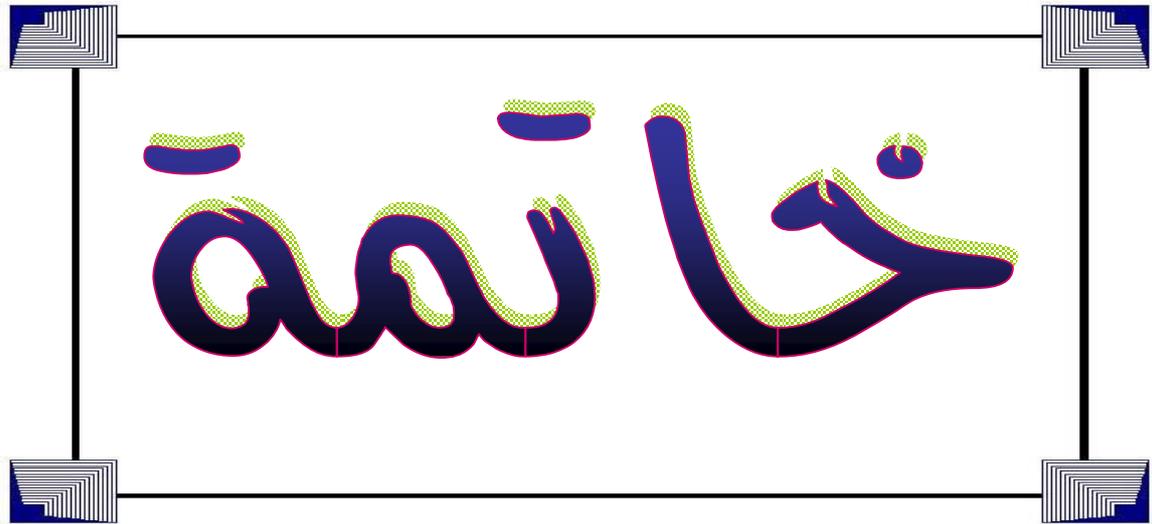
Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,181	,298		3,965	,000
تطبيق نظام محكم الاعمال المراجعة الداخلية	,141	,129	,174	1,096	,280
القيام بعملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة	,430	,114	,597	3,764	,001

المصدر: من إعداد الطالبين من مخرجات SPSS

$$Y=1,181+0,141X1+0,43X2$$

من جدول أعلاه نلاحظ أنه قيمة Sig بلغت 0,28 وهي أكبر من مستوى المعنوي 5%، ومنه نقبل فرض العدمي وقائل لا يوجد دور للرقابة في تفعيل مبادئ الحوكمة بالنسبة لمتغير تطبيق نظام محكم الأعمال المراجعة الداخلية وبنسبة لمتغير القيام بعملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة بلغت Sig 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوي 5% ومنه نفرض فرض العدمي ونقبل فرض البديل قائل يوجد دور للمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة.



## الخاتمة:

يمكن القول بأن الحكومة تعتبر من القضايا التي لاقت قبولا كبيرا فهي تضمن سلامة نتائج الأعمال، وذلك عن طريق الشفافية الكاملة في الإفصاح، فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية، مما يترتب على تطبيق قرارات رشيدة تصب في صالح كل المساهمين والشركات، وتطبيقها المطلوب يساعد على عمليات التمويل وجذب الاستثمارات، مفهوم حوكمة المنظمات والمبادئ الأساسية التي تحكم تطبيقه والمتطلبات اللازمة لتطبيقه، وبيان مدى إمكانية تطبيقه في شركات القطاع العام الصناعية، من خلال اقتراح إطار يتلاءم وبيئة الدراسة، وتتبع أهمية دراستنا من كونها واحدة من الدراسات التي تتناول موضوعا على قدر كبير من الأهمية، كون أن فعالية الجهاز الرقابي تحد من ظاهرة الفساد الإداري والتهرب الضريبي الذي يعود بالفائدة على الخزينة العمومية للدولة، هذا الأمر يجعلنا نلاحظ توافقا بينه وبين مبادئ الحوكمة التي تنادي بفعالية الأداء الإداري وتحسين تقديم المعلومات بين المصالح.

وعليه يمكن تقديم بعض التوصيات التي ارتيأنا أن من شأنها أن تثري الموضوع:

أ/ توصيات واقتراحات خاصة بالجانب النظري للدراسة:

**ن** إن التغييرات البيئية المتسارعة ستولد ضغوطا متناقضة على المنظمات، لذلك يجب أن تكون هذه الأخيرة قادرة على الاستجابة بسرعة عن طريق نظام يتصف بالمرونة والكفاءة

**ن** إن تصاعد وتيرة التطور التكنولوجي و ثورة المعلومات والاتصالات يجعل المنظمة في حاجة إلى معالجة هذه المعلومات بشكل سريع ودقيق من خلال تقنيات التفاعل الإنساني وتتضمن تلك التقنيات التي تتيح فرصة للإنسان التفاعل مع الوسائل الالكترونية، وتقنيات الاتصال ومنها : الحواسيب والأنظمة، البرمجيات الانترنت وشبكات الاتصال.

ن على الدولة تبني قوانين تنمي السلوك الأخلاقي من خلال العمل على زراعة القيم الفاضلة والأخلاق الحسنة حتى تستطيع الوصول إلى الأهداف المرجوة من التغيير والإصلاح.

ن على المنظمات أن تتصف ببعض الخصائص: صغر الحجم وعدم تعقيد الإجراءات، اللامركزية في اتخاذ القرارات وفتح المجال أمام الإبداع، أن تراعي البيئة الخارجية وتتجه إلى العالمية، مرونة وافقية الهيكل التنظيمي.

ن وجود استراتيجيات لدعم وتشجيع العنصر البشري التي تمكن من الاستفادة منه حين الحاجة، والتوافق بين أهداف الفرد المعرفية وأهداف المنظمة المعرفية.

ن التمكين من تبادل المعلومات بين مختلف مصالح القطاع وبين القطاع والقطاعات الأخرى العمومية.

ن تطوير البنى التحتية في حقل التقنية والتشفير وبقية الاحتياجات التقنية في بيئتي الاتصال والحوسبة.

#### ب/ توصيات واقتراحات خاصة بالجانب التطبيقي للدراسة:

ن قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها تهّم أصحاب المصالح داخل هذه الشركات، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي ومنع اتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.

ن قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق والمواءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أو اصر الثقة والتعاون بين عناصر النظام سواء أكانت الضريبة أم المكلفين أم مراجعي الحسابات، حيث يمكن منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها، وتحقيق الملاءمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات أو التهرب الضريبي. كما يجب العمل على تخفيف الأعباء

الدفترية والتنظيمية سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللازمة لأغراض إعداد البيان الضريبي.

ن الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عام لي التضخيم وتغير أسعار الصرف، وآخرها مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية.

ن إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الرقابة والمراجعة من ناحية أخرى، وبما يقضي على حالات التواطؤ والفساد إن وجدت.

ن الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية بما يعظم صافي العائد الاجتماعي في النهاية.

ن عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بين المكلفين أنفسهم.

ن التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.

ن الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

#### أ- الكتب

1. أحمد رشيد: إدارة التنمية الإدارية، دراسات تطبيقية عن المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات، جدة، دار الشرق، 1989.
2. أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008.
3. ألفين لوبك أرنيز، المراجعة: مدخل متكامل (عمان: دار المريخ، 2001)، ص 22.
4. البنك الدولي: خبرة البنك الدولي 1994.
5. جون د. سوليفان: البوصلة الأخلاقية للشركات. أدوات مكافحة الفساد: قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي للحوكمة الشركات، الدليل السابع.
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005).
7. صيرفي محمد: الإصلاح والتطوير الإداري، دار الكتاب القانوني، الإسكندرية، 2008.
8. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006.
9. مجيد مسعود، دليل المصطلحات التنموية، دمشق: دار المدى، 2001.
10. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط.3، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، د.ت.
11. محي الدين شعبان توك: الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد - منظور اتفاقية الأمم المتحدة-، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014.
12. مراجعة ومراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني.

13. مركز المشروعات الدولية الخاصة *CIPE*، تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة (الترجمة العربية)، القاهرة، بدون تاريخ.
14. مركز المشروعات الدولية الخاصة: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، القاهرة، 2004.
15. ميسون صبيح: المؤسسات الإدارية في المغرب العربي، حكومات الجزائر و المغرب وتونس، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985.
16. نادر أبوشیخة وعبد المعطي العساف: الإدارة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 1958.
17. نرمن أبو العطا: حوكمة الشركات، سبيل التقدم، مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 2003.
18. هاني توفيق: الشفافية والمساءلة...رفاهية أم ضرورة، مجلة الإصلاح الاقتصادي، يناير، 2005، العدد 12.
19. ياسر العدوان: نماذج لمفاهيم الإصلاح الإداري في الوطن العربي، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1986، عمان.

#### ب - الرسائل

1. سميحة قیدم، شطیبي أمير: دور الحوكمة في تعزيز الثقة بين أصحاب المصالح في المؤسسات، رسالة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة، 2012/2011.
2. عيسى بواخوخ، " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة ولاية باتنة"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004).
3. كردودي سهام، " المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية: دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

ج- المجالات

1. أوراق ندوة برنامج الأمم المتحدة الإنمائي/ العراق حول الحاكمة وصياغة السياسات، الأردن/2008/07/20/23.
2. المنتدى الأردني لحاكمية الشركات: حاكمية الشركات في الأردن، عمان، دار سندباد للنشر، 2005.
3. محمد آل ياسين: نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح الإداري، مقال منشور على شبكة الانترنت.
4. يسران محمد سامي شامية، " دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد: دراسة تطبيقية،" (ورقة بحث، كلية الاقتصاد، تخصص مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سورية، (2007-2008)
5. ثابت علال، بن جاب الله محمد، الحوكمة المؤسسية ومتطلبات الإصلاح لتطبيقها في الدول النامية، مداخلة مقدمة ضمن أبعاد الملتقى الدولي حول: أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس، يومي 04 و 05 ديسمبر 2006.
6. أحمد أولاد سعيد، مكافحة الفساد المالي في الإسلام -جريمة الرشوة أنموذجاً-، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي "الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، يومي 23 - 24 فيفري 2011م، جامعة غرداية، الجزائر.
7. عبد المعطي عساف: جهاز إدارة التنمية، آراء ومقترحات، التنمية الإدارية، العدد 16، سذ 1981.
8. إدريس مدغري: تقييم دور المؤسسات العامة وفعاليتها، المجلة العربية للإدارة، مجلد 7، عدد 20، 1984.
9. روبرت كليديارد، "استئصال آفة الفساد،" التمويل والتنمية، العدد 2 (تموز/ يوليو 2002).
10. نوزاد عبد الرحمن، " الفساد والتنمية: التحدي والاستجابة"، الإداري، العدد 86، 2001.

د - مراسيم وقوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2. قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2016.
3. الضرائب، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، 2009.
4. وثائق المؤسسة: إجراءات الرقابة والجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز

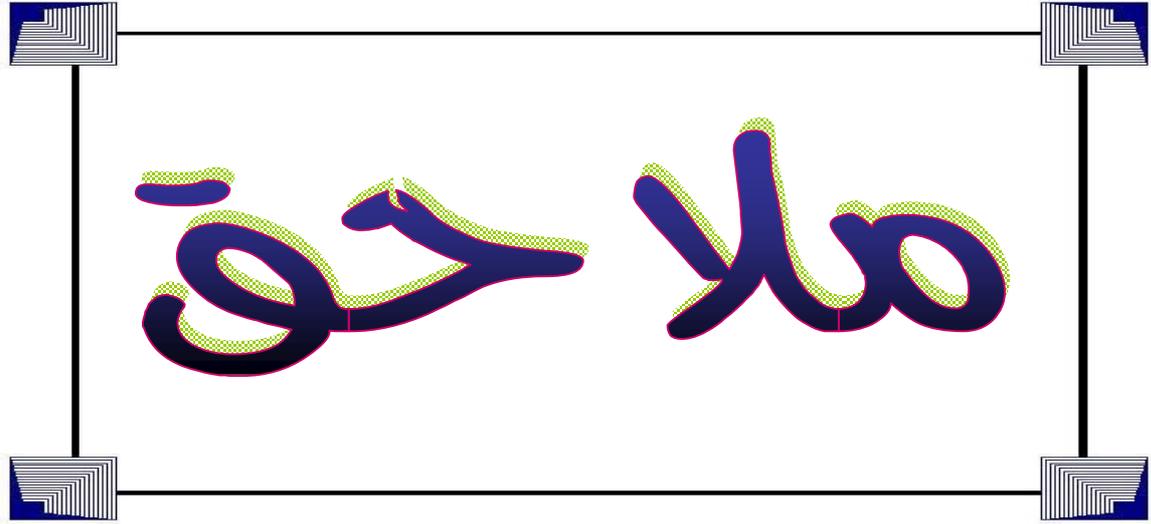
هـ - المواقع الإلكترونية

1. ألفين لوبك أرنيوز، المراجعة: مدخل متكامل، عمان: دار المريخ، 2001، والموقع الإلكتروني لمنظمة الشفافية الدولية <<http://www.transparency.org>> (تمت زيارة الموقع بتاريخ 2011/03/15).
2. صخر عبد الله الجندي، "مكافحة الفساد الضريبي"، دنيا الوطن ( ٢٨ آب/أغسطس 2004: <<http://pulpit alwatanvoice.com/articles/2004/08/28/9043.html>>
3. محمد محمود زينب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، منشورة على الموقع الإلكتروني: <[http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit\\_for\\_tax\\_purposes.pdf](http://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/audit_for_tax_purposes.pdf)>.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Philippe Colin, La Vérification Fiscale (Paris: Édition Economica, 1985).
2. Philippe Bouda Fox, Précède Science et Technique Fiscal (Paris: Dunod, 1986).
3. The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,» Transparency International(2011), <[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011)>.
4. «Corruption Perceptions Index 2011: Demands for Better Government Must be Heeded,» (2011), <<http://www.transparency.org/cpi2011/results/>>.
5. «The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI),» Transparency International (2011)
6. OECD.Governance in Transition, OECD report,1995.
7. The Role Of The Imf.2001
8. OECD.Pricilles Of Corporate Governance.1999.
9. OSCE.Transparency and Good Governance in Economic Matters,Vienna,2001.
- 10.«The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2003-2011,» : Transparency International (2003-2011).

11. Andrée Barilari et Robert Drap , Lexique Fiscal, 2 me ed. (Paris: Dalloz, 1992).
12. Jean Claude Martinez, La Fraude Fiscal Pue (Paris: [n. pb.], 1984),
13. The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,»Transparency International(2011),[http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011)>.
- 14.«The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI),» Transparency International (2011)
- 15.OECD.Governance in Transition, OECD report,1995.
- 16.The Role Of The Imf.2001
- 17.OECD.Pricilles Of Corporate Governance.1999.
- 18.OSCE.Transparency and Good Governance in Economic Matters,Vienna,2001.
- 19.«The Global Coalition Against Corruption: Corruption Perceptions Index (CPI) 2011,» Transparency : International (2011), [http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2011](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2011).
- 20.«Corruption Perceptions Index 2011: Demands for Better Government Must be Heeded,» (2011), <<http://www.transparency.org/cpi2011/results/>>.



بسم الله الرحمن الرحيم

## استبيان الدراسة

استبيان لبيان دور الرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة  
دراسة تطبيقية على مركز الضرائب لولاية سعيدة

الأخ الكريم، الأخت الكريمة...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد....

يهدف هذا الاستبيان إلي التعرف على دور الرقابة والمراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، وذلك كبحث أكاديمي تكميلي لنيل شهادة ماستر في إدارة الأعمال تخصص حوكمة المنظمات، كما أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.  
إن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي، ويساعد في بيان دور الرقابة والمراجعة الداخلية (مواد قانونية، لوائح، تعليمات تنظيمية... الخ) في تفعيل مبادئ الحوكمة.  
لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

مع الشكر الجزيل  
الباحث

أولاً: البيانات الشخصية

1- الجنس:

 ذكر 

2- السن:

 (25-19) سنة  (35-25) سنة  أكثر من 35 سنة

3- المستوى الدراسي:

 ثانوي  مهني  ليسانس  ماستر 

4- التخصص:

 محاسبة ومالية  تسيير وإدارة أعمال  تخصص آخر 

5- الخبرة المهنية:

 أقل من 5 سنوات  من 10/5 سنوات  أكثر من 10 سنوات

مبادئ الحوكمة تفعيل إلى يؤدي الداخلية المراجعة لأعمال محكم نظام تطبيق الأولى: الفرضية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	وجود نظام محكم للمراجعة الداخلية يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة					
02	يتعاون مجلس الإدارة مع مدير المركز في وضع نظام الرقابة الداخلية					
03	يتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية إدارة المراجعة الداخلية					
04	يوجد في نظام المراجعة الداخلية إجراءات للتأكد من القيام بتطبيق مبادئ الحوكمة					
05	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الخارجي لمعرفة مدى دقته ومناسبته.					
06	يتم فحص الإجراءات من قبل المراجع الداخلي للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة					

الحوكمة مبادئ إلى تفعيل يؤدي الواجبة المهنية للمعايير وفق الداخلية المراجعة بعملية الثانية: القيام الفرضية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يملك المراجع الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة					
02	يتلقى المراجع الداخلي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة وكيفية تفعيل مبادئ الحوكمة.					
03	يتوافر التأهيل الفني وال خلفية العلمية المناسبة لدى المراجع الداخلي لتفعيل الحوكمة ومبادئها.					
04	يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة.					
05	يلتزم المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق مبادئ وعمليات الحوكمة.					
06	يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والتي لا تكفل إجراءات التأكيد وحدها اكتشافها حتى لو استخدمت العناية المهنية اللازمة.					
07	يتم توفير فريق عمل متخصص ممن يتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة صحيحة ومرضية					
08	يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل للموظفين في القسم.					

الحوكمة مبادئ تحقيق متابعة في المراجعة لجنة دور الثالثة: فاعلية الفرضية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم الإشراف من قبل لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وأثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
02	يتم متابعة نشر القوائم المالية من قبل لجنة المراجعة					
03	تقوم لجنة المراجعة بالكشف عن أي أضرار قد تضر بحملة الأسهم					
04	تؤثر لجنة المراجعة في الوصول للأهداف وتفعيل مبادئ الحوكمة					
05	تقوم لجنة المراجعة بمتابعة فحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة					
06	تقوم لجنة المراجعة بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
07	تقوم اللجنة بعمل التوصيات اللازمة لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
08	تقوم اللجنة بدراسة السياسات المحاسبية التي يتبناها المركز قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة..					
09	تقوم اللجنة بالإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في المركز وكيفية تجنب الأخطاء مما يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
10	تقوم اللجنة بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي ومدى مساهمتها في تفعيل مبادئ الحوكمة					
11	تقوم اللجنة بالتحقق من استقلالية المراجعين الداخليين وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلاليتهم، لتفعيل مبادئ الحوكمة					
12	تقوم اللجنة بفحص خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، ومدى ملائمة الإجراءات لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
13	تقوم اللجنة اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى ملاءمتها لمبادئ الحوكمة					