

تاريخ الارسال (2019-04-30). تاريخ قبول النشر (2019-06-24)

* 1

د. مأمون ياسين شخاترة

اسم الباحث:

قسم العلوم المالية والمصرفية - عمان
الجامعية - البلقاء التطبيقية - الأردن - عمان

1 اسم الجامعة والبلد:

* البريد الالكتروني للباحث المرسل:

E-mail address:

drmamounshakatreh@gmail.com

أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب في الأردن

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب بأبعادها (التهرب الضريبي، والتجنب الضريبي) من وجهة نظر المدققين الضريبيين العاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن. وقد تم استخدام استبانة وتوزيعها عشوائياً على عينة الدراسة البالغ عددها (70) مدققاً ضريبياً، كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وتم اختبار فرضيات الدراسة اعتماداً على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد. وأظهرت نتائج الدراسة أن المنظومة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بأبعادها (التشريعات الضريبية، والإجراءات الالكترونية، وإجراءات التدقيق) تلعب دوراً في رفع كفاءة تحصيل الضريبة، إذ أثبتت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بأبعادها (التشريعات الضريبية، والإجراءات الالكترونية، وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضريبة من خلال الحد من التهرب الضريبي. وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها حث الإدارات الضريبية على الاستمرار في تطوير إجراءاتها الالكترونية والتدقيقية لما لها من أهمية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب والتحديث المستمر لقوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات بما يكفل من الحد من التهرب من الضريبي إضافة إلى تطبيق نظام الفوترة الذي يهدف إلى توثيق عمليات البيع وتقديم الخدمات بفاتورة أصولية وسيكون أهم أدوات مكافحة التهرب الضريبي وتوسيع قاعدة الالتزام الضريبي.

كلمات مفتاحية: ضريبة الدخل والمبيعات، كفاءة التحصيل، منظومة ضريبة الدخل والمبيعات

The impact of income and sales tax system in raising the efficiency of tax collection in Jordan

Abstract:

The study aimed to test the effect of the income and sales tax system on raising tax collection efficiency (tax evasion and tax avoidance) from the the auditors' point of view working in income tax departments in Jordan. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed randomly to the study sample which is (70) auditors The descriptive analytical approach was adopted. The hypotheses of the study were tested using the Multiple linear regression method.

The results of the study showed that the tax system in the income and sales tax department in its dimensions (tax legislation , Electronic procedures, auditing procedures) play a role in raising the efficiency of tax collection. The study issued a number of recommendations, including urging tax administrations to continue developing their electronic procedures and auditing because they are important in raising the efficiency of tax collection and the continuous updating of the income tax and sales tax laws to ensure the avoidance of tax evasion and the application of the billing system, Selling and providing services with a fundamentalist bill will be the most important tools to combat tax evasion and expand the base of tax liability.

Keywords: income and sales tax, efficiency of tax collection, income and sales tax system

المقدمة

تعتبر الضرائب مصدراً رئيساً للإيرادات العامة للدولة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد، وبالتالي تسعى الدول دائماً إلى تطوير المنظومة الضريبية من تشريعات وجهاز ضريبي وإجراءات بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية. وتعتبر الإيرادات الضريبية المباشرة وغير المباشرة مصدراً رئيساً لخزينة الدولة ومن بينها الأردن، إذ يعتمد الأردن بشكل كبير على إيراداته الضريبية سنوياً خاصة الضرائب غير المباشرة أهمها ضريبة المبيعات، ونظراً لمرونة المنظومة الضريبية للدولة فإن أي خلل فيها سوف ينعكس بشكل مباشر على تحصيلها. لذا جاءت هذه الدراسة لاختبار أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات على رفع كفاءة تحصيل الضرائب المستحقة في الأردن.

مشكلة الدراسة

بينت العديد من الدراسات أن تطبيق منظومة الدخل والمبيعات بكفاءة وفعالية تؤثر وبشكل إيجابي على كفاءة التحصيل الضريبي، حيث أشارت دراسة نشوان (2017) إلى أن وجود أوجه ضعف وقصور في أداء منظومة ضريبة الدخل أدى إلى زيادة التهرب الضريبي، كما بينت دراسة الفرجات (AlFrijat, 2013) أن نظم المعلومات المحاسبية والإجراءات الالكترونية المتمثلة بأنظمة الحاسوب المتقدمة تحسن من كفاءة التحصيل الضريبي.

ويعاني الأردن من عجز كبير في موازنته سنوياً بالإضافة إلى ارتفاع المديونية الخارجية وبما أن الضرائب المباشرة وغير المباشرة تعتبر المصدر الرئيس لخزينة الدولة إلا أن هناك مبالغ ضريبية مستحقة على أنشطة المكلفين لم يتم تحصيلها مما يعني وجود فاقد ضريبي نتيجة للتهرب الضريبي من جهة، والتجنب الضريبي من جهة أخرى، إضافة إلى عدم كفاية الوعي الضريبي بسبب عدم وضوح وسهولة الإجراءات المتبعة.

وتأسيساً على ما سبق يمكن إبراز مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤل الرئيس التالي: "ما أثر المنظومة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في تحسين كفاءة تحصيل الضريبة في الأردن؟"

ويتفرع من التساؤل الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

- 1- ما أثر التشريعات الضريبية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي؟
- 2- ما أثر الإجراءات الإلكترونية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي؟
- 3- ما أثر إجراءات التدقيق في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي؟

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على التشريعات المتعلقة بضريبة الدخل والمبيعات ومدى قدرتها على تحقيق إيرادات ضريبية مستهدفة.
2. دراسة أهمية وأثر استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة على عملية تحصيل الضرائب المستحقة.
3. دراسة أسباب الفاقد الضريبي من تهرب وتجنب ضريبي.
4. التعرف على مدى تطوير وتأهيل الجهاز الضريبي في الحد من الفاقد الضريبي.

أهمية الدراسة

يواجه الاقتصاد الأردني العديد من المشكلات والأزمات الاقتصادية والمالية من بينها الارتفاع الكبير في نسب المديونية والعجز الكبير والمتزايد في ميزانية الحكومة نتيجة قصور إيراداتها وتضخم نفقاتها. وقد سعت الحكومة إلى تحسين إيراداتها بأجراء العديد من التعديلات على نظامها الضريبي بهدف زيادة كفاءة التحصيل وعدالة التوزيع وتحفيز القطاعات حيث تم إصدار قانون معدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات لسنة 2009 وقانون معدل لقانون ضريبة الدخل لسنة 2018 وبالتالي جاءت

أهمية الدراسة في اختبار مدى قدرة منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب المستحقة في ظل ظروف اقتصادية صعبة يمر بها الاقتصاد الأردني من جهة وفي ظل التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم من جهة أخرى خاصة في الوسائل الكترونية الحديثة التي تستخدم في زيادة كفاءة وفعالية تحصيل المستحقات الضريبية الأمر الذي يؤدي الى تقليل نسبة الفاقد الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية مما سينعكس إيجاباً على الاقتصاد الوطني.

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمنظومة ضريبة الدخل والمبيعات بأبعادها (التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي. وينبثق عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

H01-1: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لُبعد التشريعات الضريبية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

H01-2: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لُبعد الإجراءات الالكترونية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

H01-3: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لُبعد إجراءات التدقيق في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

منهجية الدراسة

بهدف تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات اعتمدت الدراسة على:

1. الدراسة النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة من اجل بناء إطار فكري للدراسة وصياغة الفرضيات وتصميم استبانته الدراسة لاختبار اثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات على رفع كفاءة تحصيل الضرائب المستحقة في الأردن.
2. الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبانته تتضمن كافة متغيرات الدراسة يتم توزيعها على عينة الدراسة بهدف جمع المعلومات وتحليلها باستخدام برمجية (SPSS) وذلك لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها بهدف الحصول على النتائج المناسبة.

ويتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن البالغ عددهم (240) مدققاً، فيما بلغت عينة الدراسة (70) مدققاً تم اختيارهم وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة.

الدراسات السابقة

أجرى كل من **شاكر والخفاجي (2018)** دراسة هدف إلى التعرف على أثر نظم المعلومات الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية، والتعرف على مدى كفاءة نظم المعلومات المستعملة حالياً في الإدارة الضريبية وفعاليتها في الكشف عن المخالفات التي يقوم بعض من المكلفين بها كالتصريح ببيانات غير صحيحة لا تبين نتائج أنشطتهم التجارية الحقيقية أو إخفاء معلومات عن مصادر تتعلق بدخولهم الخاضعة للضريبة في محاولة للتهرب الضريبي، والتي من شأنها أن تؤثر سلباً على حصيلة الإيرادات الضريبية وبالتالي الإضرار بمورد مهم من موارد الخزينة العامة للدولة. تم جمع بيانات الدراسة من خلال دراسة وتحليل نظم المعلومات الضريبية المستعملة في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في العراق والاعتماد على دراسة وتحليل عدد من الحالات الدراسية العملية المستخلصة من سجلات الهيئة المذكورة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها وجود تأثير واضح لنظم المعلومات الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية. وان نظم المعلومات الضريبية المستخدمة في الإدارة

الضريبية لم تكن بالكفاءة والفاعلية التي تمكن مخمניה من حصر دخول المكلفين الخاضعة للضريبة بدقة وموضوعية والمساهمة في تيسير عملية التحاسب الضريبي.

ومن الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الضريبة دراسة **نشوان (2017)** هدفت الدراسة إلى الوقوف على الأركان الأساسية لمنظومة ضريبة الدخل في فلسطين؛ لمعرفة أوجه القصور والضعف بهدف اقتراح إستراتيجية لتطوير منظومة ضريبة الدخل. وتم تصميم استبانته وتوزيعها على 141 من المحاسبين في منشآت المراجعة والمدراء الماليين في الشركات الخصوصية ومأمورو التقدير الضريبي في محافظات غزة وبالتالي فان حجم العينة شكلت ما نسبته 70.1% من مجتمع الدراسة البالغ 201، وتوصلت الدراسة إلى وجود أوجه ضعف وقصور في أداء منظومة ضريبة الدخل بأبعادها الرئيسية (القوانين والتشريعات السائدة وأداء دائرة ضريبة الدخل وبيئة الأعمال والمناخ العام للاستثمار). أما دراسة **(Alsheikh et al., 2016)** فقد هدفت إلى البحث في العوامل الرئيسية التي تسبب التهرب الضريبي، حيث تمثلت العوامل بكل من (نسبة الضريبة، العقوبات، حجم الشركة) ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بـ 173 من مدققي الحسابات القانونيين في مدينة عمان، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من نسبة الضريبة والعقوبات وحجم الشركة لها أثر ذو دلالة إحصائية على التهرب الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في الأردن. كما جاءت دراسة **معالي (2015)** للتعرف على معوقات تحصيل الدين الضريبي لدى الإدارة الضريبية من وجهة نظر موظفي الضرائب في فلسطين، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبانته حيث تم توزيعها على موظفي الضرائب في فلسطين، وشملت عينة الدراسة 120 موظفاً، تم اختبار الفرضيات باستخدام One sample T-test واختبار تحليل التباين الأحادي، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في معوقات التحصيل وفقاً لكل من (أساليب التقدير، والتهرب الضريبي، والجزاءات الضريبية) من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لكل من (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، والتخصص)، كما أظهرت النتائج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية لمعوقات التحصيل وفقاً لطرق التحصيل من وجهة نظر موظفي الضرائب تعزى لمتغير سنوات الخبرة. أما دراسة **Altarwneh et al., (2015)** هدفت إلى معرفة فيما إذا كان هناك أثر لنظم المعلومات الحاسوبية على كل من الحد من التهرب الضريبي وزيادة فعالية التدقيق الضريبي، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الكمي التحليلي وتم تصميم استبيان حيث تم توزيعه على 100 من مقدري وموظفي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، وتم اختبار فرضيات الدراسة اعتماداً على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد، وأظهرت النتائج وجود أثر لنظم المعلومات الحاسوبية المطبقة من قبل الإدارات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية في الحد من التهرب الضريبي وزيادة فعالية التدقيق الضريبي. كما جاءت دراسة **الزعبي وآخرون (2013)** لمعرفة أساليب كل من التجنب الضريبي والتهرب الضريبي في الأردن، ومن ثم البحث في قانون ضريبة الدخل الأردني لبيان أوجه القصور فيه في معالجة هذه الأساليب، ولتحقيق ذلك تم إعداد استبانته وزعت عشوائياً على المقدرين في مديريات ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، بلغ حجم العينة 120 مقدراً، واثبتت الدراسة وجود عدد من الأساليب للتجنب الضريبي والتهرب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم قصور قانون الضريبة الأردني في معالجة هذه الأساليب، حيث تم معالجتها صراحةً أو ضمناً في المواد 6، 11، 4، 53، 54، و 55، وأوصت الدراسة بتعديل العقوبات المذكورة في المواد 53.أ و 55.أ من قانون الضريبة الأردني من خلال جعل العقوبة أكبر لتكون أكثر ردعاً لمن يحاول التهرب من دفع الضريبة. غير ان دراسة **AlFrijat, (2013)** هدفت إلى معرفة أثر نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية على فعالية التدقيق والتحصيل الضريبي من خلال معرفة أثر كل من (الموارد البشرية وأنظمة الكمبيوتر وأنظمة التحكم التي يقدمها النظام) على فعالية التدقيق والتحصيل الضريبي في الأردن، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبيان حيث تم توزيعه على 200 مقدر وموظف في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية، واختبار فرضيات الدراسة تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط

والانحدار الخطي المتعدد، وأثبتت الدراسة أن نظم المعلومات المحاسبية المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية تشغلها الموارد البشرية المؤهلة وأنظمة حاسوب متقدمة وتفي بمتطلبات نظم الرقابة الجيدة التي تحسن من كفاءة التدقيق والتحصيل الضريبي. أما دراسة **Badara, (2012)** هدفت إلى معرفة أثر التدقيق الضريبي على الالتزام الضريبي في دائرة ضريبة الدخل في مقاطعة بوتشي في نيجيريا، وتحديد مدى فاعلية التدقيق الضريبي للمدققين الضريبيين، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على استبيان تم تصميمه وتوزيعه على 48 موظف في دائرة ضريبة الدخل لمجلس ولاية بوتشي للإيرادات الداخلية في نيجيريا، وباستخدام الانحدار الخطي المتعدد، أظهرت نتائج الدراسة وجود كفاءة وفاعلية في إجراءات التدقيق الضريبي والتحصيل لدى موظفي مصلحة الضرائب، كما بينت النتائج أن فاعلية التدقيق الضريبي تخفض من مشاكل التهرب الضريبي. كما جاءت دراسة سلامة وآخرون (2011) للبحث في العوامل التي تواجه مقرر الضريبة ومعرفة مدى تأثيرها على أحكام المقيدين في ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية. تم تصميم استبانته ووزعت على 70 مقرر ضريبي ليمثلوا 5% من مجتمع الدراسة البالغ 1400 مقرر، تم إجراء اختبار One sample T-test، وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير للعوامل الإدارية على أحكام مقدي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات كما تبين وجود أثر للعوامل الشخصية والعوامل المالية. وجاءت دراسة العمور (2007) هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسباب الرئيسية المؤدية إلى انتشار ظاهر التهرب من ضريبة الدخل المتمثلة بكل من (عدم توفر الاستقرار السياسي والأمني، وعدم وجود سيادة كاملة للسلطة الوطنية الفلسطينية، وعدم توفر الشفافية في الإنفاق العام، والثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل، والوعي الضريبي، وتعاون المحاسبين مع دائرة ضريبة الدخل، وتطبيق العقوبات الواردة في القانون) في قطاع غزة وطرق الحد من هذه الظاهرة، وبلغ حجم عينة الدراسة 136 محاسباً ومفتشاً، وأظهرت نتائج الدراسة أن (عدم توفر الاستقرار السياسي والأمني في قطاع غزة، وعدم وجود سيادة كاملة للسلطة الوطنية الفلسطينية على أراضيها، وعدم توفر الشفافية في الإنفاق العام) يؤدي إلى زيادة التهرب من ضريبة الدخل، كما أظهرت الدراسة أن (زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة، وتعاون المحاسبين مع دائرة ضريبة الدخل في إظهار حقيقة عمل المكلفين، وتطبيق العقوبات الواردة في القانون) يحد من التهرب من ضريبة الدخل.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

جاءت هذه الدراسة لاختبار أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب في الأردن متمثلة في التهرب الضريبي من وجهة نظر مدقي الضريبة العاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية. بناءً على ذلك تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث موضوع الدراسة، فعلى الرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الضريبة إلا أنها لم تتناول أي منها موضوع هذه الدراسة بالشكل الشمولي المتمثل بدور منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب بجميع عوامله، حيث تضمنت الدراسة المتغيرات المستقلة التالية: التشريعات الضريبية والإجراءات الالكترونية بالإضافة إلى إجراءات التدقيق، مما يعني شمولية الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة التي تناولت جانب واحد أو جانبين منه فقط، كما تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في حداثتها، حيث تم تصميم استبانته وتوزيعها على عينة الدراسة خلال العام 2018 تزامناً مع تعديلات قانون ضريبة الدخل الذي دخل حيز التنفيذ.

الإطار النظري للدراسة:

تعد الضرائب بمختلف أنواعها أحد أهم المصادر الأساسية لإيرادات الدولة التي تستغلها في الإنفاق بهدف التقدم وتحقيق الرفاهية خاصة الدول التي تعتمد للعديد من الموارد الطبيعية، وتسعى الدول إلى فرض الضريبة لتوفير الموارد المالية المطلوبة، وبما تتناسب مع سياساتها المالية، وتصف الدولة الضريبة التي يتم فرضها على مختلف النشاطات وما ينتج عنها من إيرادات بأنها ضريبة تتصف بالملائمة والعدالة الاجتماعية، ليساعدها هذا الوصف بالتخفيف من وتيرة الضغط على المكلفين

ولينظروا لها على صورة مساهمة تهدف لتحقيق الولاء الاجتماعي بين أفرادها وسعيًا للوصول لأهداف الدولة المنشودة (نور وآخرون، 2003). وترتبط المنظومة الضريبية ارتباطًا مباشرًا بالإيرادات الضريبية لذا يجب أن تتسم المنظومة الضريبية بالكفاءة والفاعلية لتساهم في إعادة توزيع الثروة وتحقيق العدالة. ويرى (صالح، 2007) أن النظام الضريبي يركز على ثلاثة محاور :

المحور الأول : المحور التشريعي ويمثل القوانين و التشريعات الضريبية المنظمة لقطاع الضرائب.

المحور الثاني : المحور التنظيمي الفني والذي يمثل القواعد و الإجراءات المفسرة و المنظمة لعملية التقدير وتحصيل الضرائب المستحقة.

المحور الثالث : المحور التنفيذي ويمثل الجهاز الضريبي الذي يقوم بتطبيق القانون وتنفيذ السياسات الضريبية من خلال التقدير والتحصيل والمتابعة .

وتقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ويعتبر معيار الثبات ومعيار نقل العبء الضريبي أهم المعايير للتفرقة بينهما:

أولاً: الضرائب المباشرة وهي الضريبة التي تقع على عاتق المكلف بصورة مباشرة وبصفة نهائية وبشكل كلي، حيث لا توجد لديه إمكانية لنقلها لشخص آخر، ويتم فرضها على ما يحققه الشخص من دخل خاضع للضريبة، التي تندرج تحتها ضريبة الدخل (بني ارشيد، 2011) وهي أكثر تحقيقاً لقاعدة العدالة والمساواة لأنها تأخذ بعين الاعتبار الحالة الاجتماعية والمالية للمكلف.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة وهي الضرائب التي يتم فرضها على السلع أو على وقائع محددة أو في حالة لجوء المستهلك النهائي لشراء سلعة أو خدمة فإنه يخضع لهذه الضريبة، ويتمكن دافع هذه الضريبة من نقل هذه الضريبة لشخص آخر، كالضريبة العامة للمبيعات (بني ارشيد، 2011)، ويصنف (الجبالي والعنكي، 2014) الضرائب غير المباشرة إلى:

1. الضرائب على الاستهلاك من خلال طريقتين هما: الضرائب العامة على الإنفاق، والضرائب على الخدمات والسلع، ومن أبرز أشكالها ضرائب الإنتاج، وضرائب بيع السلع من جهة الدولة والضرائب الجمركية.

2. الضرائب على التداول وهي الضرائب التي يتم فرضها على انتقال الأموال بين الأشخاص كشراء سلع رأسمالية. ضريبة القيمة المضافة: وتعتمد الدولة رغبةً منها لرفع مواردها المالية وزيادتها، وتسمى بضريبة المبيعات حيث أن الضريبة المضافة (ضريبة المبيعات) هي امتداد لضريبة الاستهلاك والتي تتخذ من المادة الخاضعة للضريبة أساساً لاحتسابها وتتسم بعدم الثبات ويستطيع المكلف نقل العبء الضريبي وتحميلها إلى مكلف أو مستهلك آخر ، وهي أكثر مرونة وقدرة على تحقيق الأهداف المالية للدولة .

وبناء على ما سبق قامت الحكومة بإجراء تعديلات على نظامها الضريبي خلال السنوات الماضية بهدف رفع كفاءة التحصيل وعدالة التوزيع. فبعد الأزمة الاقتصادية التي تعرض لها الاقتصاد الأردني نهاية عام 1989 قامت الحكومة بإجراء مراجعة شاملة لنظامها الضريبي بهدف تحديد عوامل القوة والعمل على تنميتها وتعزيزها، والفرص المتاحة ودراسة إمكانات استغلالها، ومعالجة عوامل الضعف والتهديدات والعمل على تثبيطها والتقليل من أثارها السلبية. من هنا قامت الحكومة بتحسين البنية الهيكلية والمؤسسية للنظام الضريبي، إذ أصبح يركز على ضريبة المبيعات منذ عام 2001 بموجب القانون رقم (36) لعام 2000. كما تم إجراء العديد من التعديلات على قانون ضريبة الدخل كان آخرها عام 2018 في ضوء جمود جانب النفقات وتقلص المنح والتزامها بتخفيض عجز الموازنة من خلال زيادة الإيرادات المحلية.

المنظومة الضريبية

تعرف المنظومة الضريبية على أنها مجموعة متكاملة من المكونات والعناصر ذات العلاقة بالتشريعات الضريبية وأسس تحصيل الضريبة، مرتبطة بعضها ببعض كل جزء فيها يؤثر ويتأثر في الآخر، وتتكون المنظومة الضريبية من عدة أبعاد يأتي في مقدمتها:

1- التشريعات الضريبية

تعتبر السياسة الضريبية أهم مكونات السياسة المالية ، وحيث أن الأهداف هي أهم الأطر التي تحدد أي سياسة وهي التعبير الاقتصادي عن طموحات هذه السياسة ، فإن أهداف السياسة الضريبية في الأردن تتمثل في رفق الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة للحكومة وتشجيع الادخار والاستثمار والتأثير الإيجابي على الاستهلاك واستقرار الأسعار، وكذلك تحقيق العدالة والمساواة الاجتماعية من خلال المساهمة في إعادة توزيع الدخل (المهند، 2017).

وتتطلب السياسة الضريبية في الأردن التأكيد على معادلة التوازن بين السلطة الضريبية وحقوق المكلفين، مما يستدعي من الإدارة الضريبية تقديم الخدمة الضريبية وتعزيز الاستجابة الطوعية للمكلفين، وكذلك تحقيق الانسجام بين النظام الضريبي والأهداف التنموية الوطنية، لذا فقد شرعت الإدارة الضريبية في تحديد رسالتها من خلال ترجمتها إلى أهداف إجرائية تتحول إلى مهمات وإجراءات محددة تشكل خطة عمل الدائرة .

وانطلاقاً من هذا المفهوم فقد قام المشرع الأردني بوضع قوانين وتشريعات تهدف إلى تنظيم عملية تحصيل الضرائب على الدخل والمبيعات حين استحقاقها واستيفاء أركانها، وذلك من خلال قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014، وقانون ضريبة المبيعات رقم (29) لعام 2009.

2- الإجراءات الإلكترونية

تعد الإجراءات الإلكترونية عاملاً مهماً وفاعلاً في مساعدة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها والتي من أهمها إبلاغ المكلفين المشمولين بالضريبة والمعلومات الضريبية الخاصة بهم من أجل احتساب الضريبة المتحققة عليهم، فالدعم المعلوماتي مهم جداً لنجاح العمل الضريبي.

وتعد الإجراءات الإلكترونية الجزء الأساس والمهم في إنجاز العمل الضريبي بكفاءة وفعالية، إذ انها تساعد على حصر وتجميع البيانات من مصادر داخل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ومن مصادر خارج هذه الدائرة ، ثم يقوم بمعالجة هذه البيانات وتحويلها الى معلومات مفيدة تستخدم لتحديد دخول المكلفين الخاضعة للضريبة واجراء عمليات التحاسب الضريبي (شاكر والخفاجي، 2018).

وعرفت الإجراءات الإلكترونية على أنها: "إجراءات تعتمد على نظام قائم بذاته، ويتكون من نظم معلومات ومن عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات المفيدة لدائرة الضريبة الدخل والمبيعات، وبما يخدم تحقيق أهدافها" (عبد، 2011).

3- إجراءات التدقيق الضريبية

تتطلب عملية تقدير وفرض الضرائب، الفحص والتدقيق الضريبي لحسابات المكلفين المقدمة لإدارة الفحص والمطالبات الضريبية، والمرفقة بالإقرارات الضريبية السنوية، والتأكد من صحتها ومدى تمثيلها للواقع، وتعتبر هذه المهمة من المهام الرئيسية التي يقوم بها مدقق الضريبة، وذلك كخطوة تمهيدية لعملية تقدير الضريبة، والتي يجب فرضها على دخل المكلف ومبيعاته.

ولما كانت العدالة في فرض الضرائب هي من أهم مبادئ وغايات التشريع الضريبي بشكل عام، بالإضافة إلى الأهمية القصوى للإيرادات الضريبية ومحاولة زيادتها في كثير من البلدان، فإن هاتين الغايتين ليستا بالأمر السهل، فلا بد من الاهتمام بالتدقيق الضريبي لدوره في تحقيق هذه الغايات (مياله، 2010). وتتم عملية التدقيق الضريبي بعدة مراحل تسمى في مجموعها إجراءات التدقيق الضريبي، فبعد أن تنتهي المدة المقررة لتقديم الإقرارات الضريبية من قبل المكلفين والتي تبدأ منذ بداية الشهر الأول من السنة ولنهاية الشهر الرابع منها، وتتمثل هذه الإجراءات في التدقيق المكتبي حيث يتم فيها تحويل الإقرار الضريبي إلى المدقق الضريبي، والذي يبدأ بدراسته ومقارنة بياناته المالية بما توفر لديه من معلومات وبيانات في الملف الشخصي للمكلف وسيرته الضريبية، ومن ثم البت في وضع الإقرار الضريبي، فإذا رأى المدقق الضريبي أن البيانات الواردة في الإقرار الضريبي غير مقنعة وأن فيها خلل، فإن المدقق يقوم بتأجيل البت في وضع الإقرار الضريبي، ومن ثم إعداد التقارير التي توضح اسم المكلف والمبلغ المراد تحصيله، وطبيعة عمله ومدى الاعتماد على الحسابات التي قدمها، وهكذا (حماده، 2014).

التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلاً)، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب، من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتتطوي على الغش والخداع وسوء النية (زعزوعه، 2013). ويقصد بالتهرب الضريبي: "امتناع المكلف عن دفع الضريبة المترتبة عليه أصلاً رغم استحقاقها عليه وما يترتب على ذلك من مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه كما أن في هذه الحالة تكون الخزنة قد فقدت حق من حقوق" (قاسم، 2003). وقد جاء في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 في المادة الثانية منه تعريفاً للتهرب الضريبي على أنه: "استعمال أساليب احتيالية تتطوي على غش أو خداع أو تزوير أو إخفاء البيانات أو تقديم بيانات وهمية أو المشاركة في أي منها قصداً بهدف عدم دفع الضريبة أو التصريح عنها، كلياً أو جزئياً أو تخفيضها وفق ما هو محدد في هذا القانون".

الهيكل الضريبي في الأردن

يتكون النظام الضريبي في الأردن بشكل أساسي من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إذ تشير البيانات الواردة في الشكل رقم (1) إلى أن الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات) تشكل المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية، فقد وصلت أهميتها النسبية إلى 68.9% من الإيرادات الضريبية في العام 2017 في حين شكلت الأهمية النسبية للضرائب على الدخل والأرباح ما نسبته 21.6% والرسوم الجمركية (التجارة والمعاملات الدولية) ما نسبته 7% والضرائب على المعاملات المالية 2.5% خلال العام 2017. ويلاحظ من الشكل السابق أن الأهمية النسبية لضريبة المبيعات (الضرائب على السلع والخدمات) قد ارتفعت من 58.1% عام 2006 إلى 68.9% عام 2017. وتأتي هذه الزيادة نتيجة إلى إلغاء الحكومة الإعفاءات الضريبية على العديد من السلع التي كانت معفاة من الضريبة.

الإيرادات الضريبية

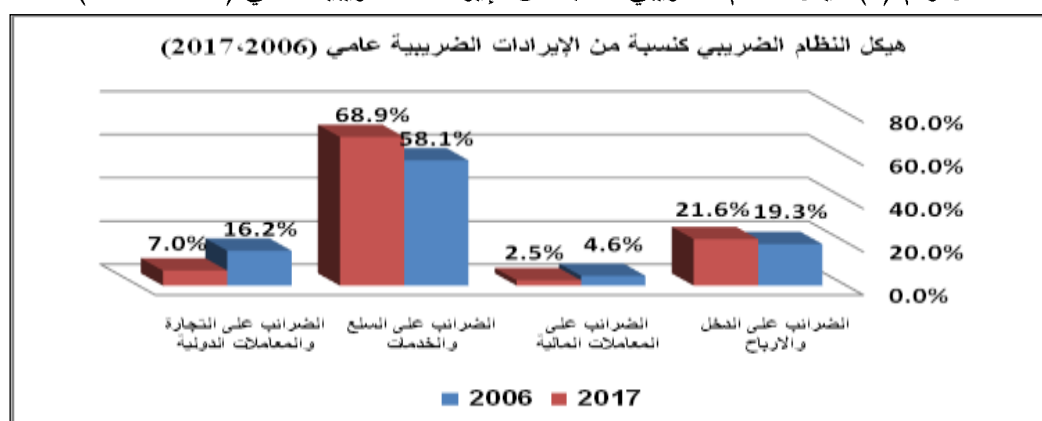
تشير البيانات الواردة في الشكل رقم (2) إلى أن نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية قد تراوحت بين 63% - 72.9% شكلت ما نسبته 68.5% بالمتوسط خلال الفترة 2006-2017 وتعكس هذه النسبة مدى أهمية الضرائب في السياسة المالية التي تتبعها الحكومة، إلا أنه يلاحظ عدم استقرار هذه النسبة خلال الفترة 2006-2017 خاصة بعد عام 2013 بالرغم من الإجراءات الحكومية التي اتخذتها خلال فترة برنامج التصحيح الاقتصادي عام 2012 ويعزى ذلك إلى الآثار الضريبية الناتجة عن التعديلات على النظام الضريبي والتي أدت إلى تباطؤ النمو الاقتصادي إضافة إلى التهرب الضريبي.

جدول رقم (1) هيكل النظام الضريبي كنسبة من الإيرادات الضريبية

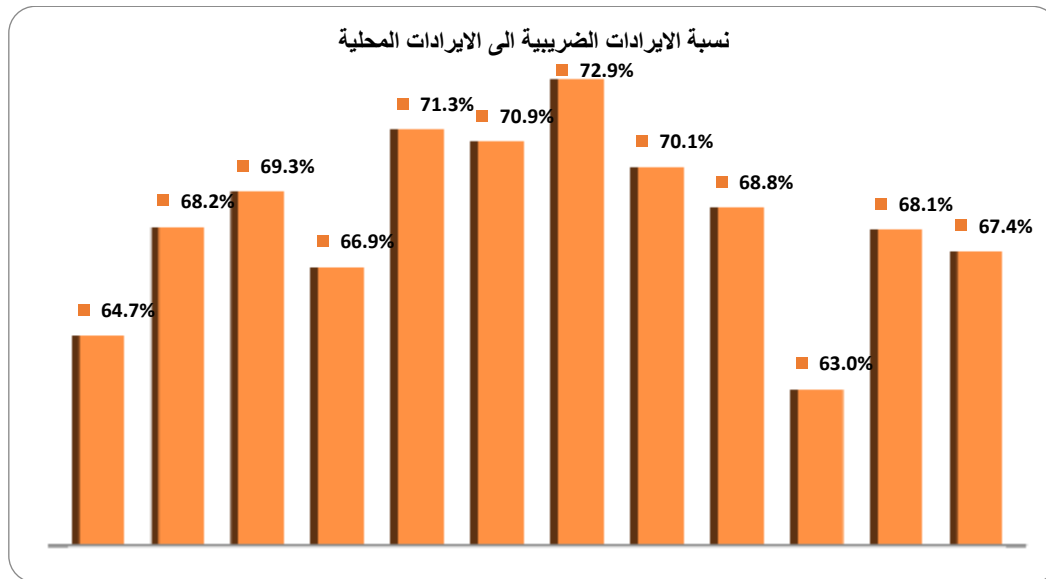
السنة	الضرائب على الدخل والأرباح	الضرائب على المعاملات المالية	الضرائب على السلع والخدمات	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية
2006	19.3%	4.6%	58.1%	16.2%
2007	20.0%	4.1%	59.9%	14.2%
2008	21.9%	3.8%	61.3%	11.1%
2009	26.6%	2.8%	59.0%	10.1%
2010	20.9%	2.6%	66.9%	9.6%
2011	21.8%	2.4%	66.4%	9.4%
2012	20.5%	3.1%	67.9%	8.5%
2013	18.7%	3.1%	69.3%	8.9%
2014	19.0%	3.3%	69.6%	8.1%
2015	21.0%	3.0%	67.9%	8.1%
2016	22.2%	2.7%	67.8%	7.3%
2017	21.6%	2.5%	68.9%	7.0%

المصدر: وزارة المالية، نشرة مالية الحكومة، أعداد مختلفة

شكل رقم (1) هيكل النظام الضريبي كنسبة من الإيرادات الضريبية عامي (2006، 2017)



شكل رقم (2) نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية خلال الفترة 2006-2017



المصدر: وزارة المالية، نشرة مالية الحكومة، أعداد مختلفة

دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن

كانت دائرة ضريبة الدخل قسماً يتبع وزارة المالية عند صدر أول قانون لضريبة الدخل عام 1933 إلى أن أصبحت دائرة مستقلة في عام 1951 حيث مارست عملها بموجب القانون رقم (50) لسنة 1950 ومنذ ذلك الحين مر التشريع الضريبي بتعديلات عديدة بهدف تطويره ومواكبة المستجدات الاقتصادية والاجتماعية ولسد الثغرات الناشئة نتيجة التطبيق.

أما ضريبة المبيعات فقد بدأت على نطاق ضيق كضريبة مكوس عام 1926 وانتهت إلى الشكل الحالي من ضريبة المبيعات التي أصبحت نافذة في 2001/1/1 بموجب القانون رقم (36) لعام 2000 وهو أشبه ما يكون بنظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة عالمياً، حيث مر التشريع في مراحل تطور كثيرة قبل أن يصل إلى الشكل الحالي وكان آخر تعديل على القانون في سنة 2009 بموجب القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 المعدل لقانون الضريبة العامة على المبيعات والذي يقرأ مع القانون رقم 6 لسنة 1994 وما طرأ عليه من تعديلات، وبهدف التعديل الأخير إلى تحقيق المساواة والعدالة بين المكلفين، وتشجيع الاستثمار، وتقليص الازدواج الضريبي، والإصلاح الشامل في إطار عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة والمحافظة على حق كل من الخزينة والمكلف (موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الانترنت <https://www.istd.gov.jo>).

وقد اندمجت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في دائرة واحدة اندماجاً إدارياً اعتباراً من 2004/8/16 بموجب القانون المعدل لكل من قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة المبيعات المنشور في عدد الجريدة الرسمية رقم 4672 تاريخ 2004/8/16 تحت اسم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

وتهدف دائرة ضريبة الدخل والمبيعات إلى رفد خزينة الدولة بالإيرادات من خلال ما يأتي:

- 1- إدارة عملية فرض الضريبة والتحقق منها وتحصيلها بكفاءة وفاعلية ومتابعة الإجراءات المتعلقة بها والعمل على زيادة نسب الالتزام الضريبي والاستجابة الطوعية لدى المكلفين.
- 2- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتعريفهم بما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات.
- 3- الحد من التهرب الضريبي.
- 4- مراجعة وتقييم وتحديث السياسة الضريبية في مجال ضريبة الدخل والضريبة العامة على المبيعات وضريبة القيمة المضافة (موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الانترنت <https://www.istd.gov.jo>).

الدراسة الميدانية

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن البالغ عددهم (240) مدققاً، فيما بلغت عينة الدراسة (70) مدققاً تم اختيارهم في كل من عمان واربد والزرقاء، وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة شكلت ما نسبته 29% من مجتمع الدراسة، وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (2) : توزيع عينة الدراسة حسب الدائرة

الرقم	الدائرة	عدد المدققين الإجمالي	العينة	النسبة
1	مديرية ضريبة ودخل غرب عمان	35	10	29%
2	مديرية ضريبة ودخل شمال عمان	31	9	29%
3	مديرية ضريبة ودخل وسط وشرق عمان	27	7	26%
4	مديرية ضريبة ودخل جنوب عمان	23	6	26%
5	مديرية ضريبة ودخل اربد	63	18	29%
6	مديرية ضريبة ودخل الزرقاء	61	20	33%
	المجموع	240	70	29%

2. أداة الدراسة

تم الاعتماد على استمارة الاستبانة للحصول على البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة. إذ تم تصميمها في ضوء أهداف وفرضيات الدراسة. وتكونت فقرات الاستبانة من قسمين يتضمن القسم الأول الفقرات العامة الديموغرافية لعينة الدراسة أم القسم الثاني فيتضمن مجموعة من الفقرات للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات. كما تم إجراء تحليل لإجابات العينة باستخدام الرزمة الإحصائية SPSS ولأغراض التحليل تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- الاستعانة باختبار ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات وصدق أداة الدراسة.
- المقاييس الإحصائية الوصفية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

3. ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات الاداء تم حساب الاتساق الداخلي باستخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) وهو أسلوب إحصائي يبين مدى الاتساق والثبات بين متغيرات الدراسة. وبين جدول رقم (2) معاملات كرونباخ ألفا لجميع مجالات الدراسة، إذ بلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا لجميع متغيرات الدراسة 78% وهي أعلى من 60% التي تمثل النسبة المقبولة في الدراسات (Sekaran, 2016).

جدول رقم (2) معاملات الثبات وفق اختبار كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة

معامل الثبات	المجال
0.81	التشريعات الضريبية تعمل على رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من
0.75	الإجراءات الالكترونية تعمل على رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من
0.84	إجراءات التدقيق تعمل على رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب
0.78	الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

4. نتائج توزيع استمارة الاستبانة

تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة الدراسة البالغ عددها (70) مدققاً في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن فيما بلغ عدد عدد الاستبيانات المستردة (65) استبانته تم استبعاد (4) استبيانات وبالتالي فان عدد الاستبيانات القابلة للتحليل (61) استبانته شكل ما نسبته 87% من عينة الدراسة.

5. عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

5.1. تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

يتضح من جدول رقم (4) أن أغلب أفراد عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية في مجال التدقيق الضريبي بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 44.2% يليها الخبرة لأكثر من 10 سنوات وبنسبة 36.1% مما يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرات التدقيق الضريبي الأمر الذي ينعكس إيجاباً على صحة ودقة إجاباتهم على فقرات الاستبانة. أما على مستوى متغير المؤهل العلمي فيشر الجدول السابق إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس بنسبة 80.3% ثم حملة الدراسات العليا بنسبة 19.7% المر الذي ينعكس إيجاباً في القدرة على إجابة فقرات الاستبيان.

جدول رقم (3) أفراد عينة البحث حسب متغير الخبرة والمؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة في مجال التدقيق الضريبي	من 1 إلى أقل من 5 سنوات	12	19.7%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	27	44.2%
	أكثر من 10 سنوات	22	36.1%
	المجموع	61	100%
المؤهل العلمي	أقل من بكالوريوس	0	0%
	بكالوريوس	49	80.3%
	دراسات عليا	12	19.7%
	المجموع	61	100%

5.2. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة على فقرات الاستبانة، مع الأخذ بعين الاعتبار مقياس ليكرت Likert Scale كما يلي: أهمية مرتفعة جداً: من -4.20 إلى 5.00 ، أهمية مرتفعة: من -3.40 إلى 4.19 ، أهمية متوسطة: من -2.60 إلى 3.39 ، أهمية منخفضة: من -1.80 إلى 2.59 ، أهمية منخفضة جداً: من -1 إلى 1.79. يلاحظ من جدول رقم (5) أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المنظومة الضريبية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات والممثلة بالإجراءات التشريعية تساهم في تحسين تحصيل الضرائب المستحقة. حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.85 وانحراف معياري مقداره 0.74 الأمر الذي يعني تقارب نتائج فقرات هذا المتغير، وهو ما يفسر حصول أغلب الفقرات على درجة أهمية مرتفعة، وقد احتلت الفقرة السادسة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.35 وبدرجة أهمية مرتفعة جداً وهي الفقرة المتعلقة بوجود بعض الثغرات في التشريعات الضريبية يمكن للمكلفين استغلالها. كما يلاحظ أن الفقرة الأولى جاءت في المرتبة الأخيرة والتي تنص على "تسعى الحكومة دائماً على تحديث التشريعات الضريبية لتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين" بمتوسط حسابي مقداره 3.61 .

جدول رقم (5): نتائج التحليل الوصفي لمتغير التشريعات الضريبية

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
1	تسعى الحكومة دائما على تحديث التشريعات الضريبية لتحقيق العدالة	3.61	0.55	مرتفعة
2	تتضمن التشريعات الضريبية نصوص كافية في الحد من التهرب الضريبي.	3.45	0.61	مرتفعة
3	تتضمن التشريعات الضريبية نصوص تلزم المكلفين بتنظيم سجلات ومستندات محاسبية وفقا للمعايير المحاسبية.	4.10	0.42	مرتفعة
4	تتضمن التشريعات الضريبية عقوبات بعدم تكرار التهرب الضريبي من قبل	3.77	0.77	مرتفعة
5	تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بالنسبة للمكلفين.	3.81	0.81	مرتفعة
6	تتضمن التشريعات الضريبية بعض الثغرات يمكن استغلالها من قبل المكلفين.	4.35	1.13	مرتفعة جدا
7	لا يوجد تقصير في تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريعات الضريبية	3.83	0.89	مرتفعة
	المتوسط العام	3.85	0.74	مرتفعة

كما يبين جدول رقم (6) نتائج التحليل الوصفي للإجراءات الالكترونية المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، ويتضح من الجدول أن الفقرة الخامسة والمتعلقة بـ "يقدم الموقع الالكتروني لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات باقة متكاملة من الخدمات الالكترونية لجميع أنواع المكلفين" احتلت المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية بمتوسط حسابي مقداره 4.75 وانحراف معياري مقداره 0.73. بينما احتلت الفقرة الأولى والمتعلقة بـ "تتوفر لدى المدققين والمكلفين المعرفة والمهارات في استخدام التكنولوجيا لانجاز أعمالهم ادني درجة أهمية بشكل يرفع من كفاءة العمل الضريبي ويحقق أهداف الدائرة، وقد حصلت جميع الفقرات على متوسط حسابي مقداره 4.35، ويشير ذلك إلى وجود درجة أهمية مرتفعة جداً للإجراءات الإلكترونية المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

جدول رقم (6): نتائج التحليل الوصفي لمتغير الإجراءات الالكترونية

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
1	تتوفر لدى المدققين والمكلفين المعرفة والمهارات في استخدام التكنولوجيا لانجاز	3.45	0.94	مرتفعة
2	يتم الاعتماد على نظام الحكومة الإلكترونية في إجراءات التدقيق في دائرة	4.31	0.43	مرتفعة جدا
3	يتم مواكبة وتطبيق التطورات التكنولوجية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات .	4.60	0.61	مرتفعة جدا
4	تتوفر البنية التحتية اللازمة للنظام الإلكتروني الحالي في جميع دوائر ضريبة	4.81	0.47	مرتفعة جدا
5	يقدم الموقع الالكتروني لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات باقة متكاملة من الخدمات الالكترونية لجميع أنواع المكلفين .	4.75	0.73	مرتفعة جدا
	المتوسط العام	4.35	0.64	مرتفعة جدا

كما يعرض جدول رقم (7) نتائج إجابات عينة الدراسة على إجراءات التدقيق المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، ويتضح من الجدول أن الفقرة الثانية والتي تنص على "تعتبر إجراءات التدقيق على المكلفين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات كافية وفعالة" حققت أدنى درجة أهمية فيما يتعلق بمتوسط الإجابات حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.10 بدرجة أهمية مرتفعة،

بينما احتلت الفقرة الرابعة والتي تنص على "يتم التحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين" المرتبة الاولى من حيث الاهمية بمتوسط حسابي 4.40 ، فيما حصلت مجمل الفقرات على متوسط حسابي 4.14، ويشير ذلك إلى وجود درجة أهمية مرتفعة جداً لإجراءات التدقيق المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

جدول رقم (7): نتائج التحليل الوصفي لمتغير إجراءات التدقيق

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاهمية
1	تتسم عملية التدقيق الضريبي في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالكفاءة	4.27	0.46	مرتفعة جدا
2	تعتبر إجراءات التدقيق على المكلفين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات كافية	4.10	0.83	مرتفعة
3	الوقت المخصص لعملية التدقيق مناسب لإنهاء عملية التدقيق بشكل دقيق.	4.30	0.44	مرتفعة جدا
4	يتم التحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من قبل المكلفين.	4.40	0.56	مرتفعة جدا
5	يتعامل موظفو دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مع ملفات المكلفين بالمهنية التامة بعيدا عن المؤثرات الجانبية.	4.35	0.91	مرتفعة جدا
6	كادر جهاز التدقيق في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مناسب من حيث العدد لانجاز عملية التدقيق بالشكل الأمثل .	4.19	0.69	مرتفعة
	المتوسط العام	4.27	0.65	مرتفعة جدا

5.3 نتائج اختبار الفرضيات

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

يوضح الجدول رقم (8) أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات المتمثلة بأبعادها (التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود اثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد منظومة ضريبة الدخل والمبيعات (التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي ، إذ بلغ معامل الارتباط R (0.631) عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.40)، أي أن ما نسبته (0.40) من التغيرات في سلوك التهرب الضريبي في الأردن ناتج عن التغير في أبعاد التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق . ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (46.6) وهي دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. وهذا يؤكد صحة نموذج الدراسة. وللتحقق من تأثير كل بعد من الأبعاد السابقة، تم تقسيم الفرضية الرئيسية إلى ثلاث فرضيات فرعية.

جدول رقم (8) نتائج اختبار اثر أبعاد منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة

تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

المتغير	معامل الانحدار β	المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig^*
التشريعات الضريبية	0.152	3.780	0.000
الإجراءات الالكترونية	0.231	4.656	0.000
إجراءات التدقيق	0.317	5.126	0.000
$R^2=0.40$ $F=46.6$ $Sig F=0.000$			

الفرضية الفرعية الأولى:

H01-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد التشريعات الضريبية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

إذ يوضح الجدول السابق أن درجة التأثير β لمتغير التشريعات الضريبية بلغت (0.152) الأمر الذي يعني أن زيادة الاهتمام درجة واحدة في مستوى التشريعات الضريبية تؤدي إلى زيادة كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي (0.152)، ويؤكد معنوية التأثير قيمة t المحسوبة والبالغة (3.780) وهي دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. وهذا يثبت عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الأولى، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد التشريعات الضريبية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية الفرعية الثانية:

H01-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد الإجراءات الالكترونية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

كما يوضح الجدول السابق أن قيمة معامل β لمتغير الإجراءات الالكترونية بلغت (0.231) الأمر الذي يعني أن زيادة الاهتمام درجة واحدة في مستوى الإجراءات الالكترونية تؤدي إلى زيادة كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي (0.152)، وهذا ما تؤكد قيمة t المحسوبة والبالغة (4.656) عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. وهذا يثبت عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الثانية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد الإجراءات الالكترونية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H01-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد إجراءات التدقيق في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

كما تبين النتائج الواردة في الجدول السابق أن قيمة معامل β لمتغير إجراءات التدقيق بلغت (0.317) أي أن زيادة الاهتمام درجة واحدة في مستوى إجراءات التدقيق تؤدي إلى زيادة كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي (0.317)، وهذا ما تؤكد قيمة t المحسوبة والبالغة (5.126) عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. وهذا يثبت عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الثالثة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبُعد إجراءات التدقيق في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$. ومن الملاحظ من خلال النتائج السابقة أن بُعد إجراءات التدقيق قد احتل المرتبة الأولى من حيث درجة الأثر في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

النتائج

يمكن تلخيص النتائج التي توصلت إليها الدراسة على النحو التالي:

■ أثبتت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لمنظومة ضريبة الدخل والمبيعات (التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي.

■ احتل بُعد إجراءات التدقيق المرتبة الأولى من حيث درجة التأثير يليه بُعد الإجراءات الالكترونية ومن ثم التشريعات الضريبية، وتم رفض الفرضية الرئيسية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمنظومة

ضريبة الدخل والمبيعات الممثلة بأبعادها (التشريعات الضريبية، الإجراءات الالكترونية وإجراءات التدقيق) في رفع كفاءة تحصيل الضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي وذلك من وجهة نظر مدقي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

التوصيات

1. حث الإدارات الضريبية على الاستمرار في تطوير إجراءاتها الالكترونية والتدقيقية لما لها من أهمية في رفع كفاءة تحصيل الضرائب.
2. التحديث المستمر لقوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات بما يكفل من الحد من التهرب من الضريبي.
3. تطبيق نظام الفوترة الذي يهدف إلى توثيق عمليات البيع وتقديم الخدمات بفاتورة أصولية وسيكون أهم أدوات مكافحة التهرب الضريبي وتوسيع قاعدة الالتزام الضريبي .
4. عدم قيام الحكومة بالبحث عن إجراءات بديلة يزيد من خلالها العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين والتركيز على مكافحة التهرب الضريبي.
5. إجراء دراسات مستقبلية تتناول عوامل أخرى كاختبار بُعد فعالية التدقيق الضريبي وقياس أثره في رفع كفاءة التحصيل الضريبي.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

- بني ارشيد، عمر. (2011). **المحاسب الضريبي: الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدخل**، ط1، المكتبة الوطنية، عمان الأردن.
- الججاوي، طلال، والعنبيكي، هيثم. (2014). **المحاسبة والمحاسب الضريبي**، ط2، دار الكتب موزعون وناشرون، كربلاء، العراق.
- حماده، قوت جاسم يوسف. (2014). **مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي: دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
- الزعبي، عبد الله، وخطاطبة، حازم، وسلامة، روان، وخطاطبة، ميسر. (2013). **أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها، من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل**، مجلة المنارة، (19) 4، 36-37.
- زعزوعه، فاطمة. (2013). **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر.
- سلامة، رأفت، وكلبونة، أحمد، والفرح، عبد الرازق، وزلوم، نضال. (2011). **العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن**، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، (19) 1، 1311-1337.
- شاكر، علي غانم والخفاجي، عبید خيون. (2018). **أثر نظم المعلومات في زيادة الإيرادات الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، (12) 38، 176-192.
- صالح، محمد عبدالفتاح. (2007). **العوامل المساهمة في زيادة حجم العائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة**، ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عبد، خالد حامد. (2011). **استخدام نظم المعلومات الضريبية وانعكاساتها على الحد من التهرب الضريبي**، المؤتمر العلمي الأول: دور العلوم المحاسبية والمالية في النهوض بواقع المؤسسات الاقتصادية في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- العمور، سالم. (2007). **ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- قاسم، صلاح محمد توفيق. (2003). **التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- معالي، سامح. (2015). **معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، وزارة المالية، نشرة مالية الحكومة، أعداد مختلفة.
- ميالة، بطرس. (2010). **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، دمشق، (1) 6، 128-147.
- نشوان، اسكندر. (2017). **إستراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين: دراسة تحليلية**، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية، (21) 1، 213-258.

نور، عبد الناصر، وعدس، نائل، والشريف، عليان. (2003). **الضرائب ومحاسبتها**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Al_Frijat, Y. S. (2013). The Impact of Accounting Information Systems used in the Income Tax Department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan. ***Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences***, 5(1)
- Alsheikh, E., Aladham, M., Qasem, M., &Yousef, A. (2016). Factors Affecting Corporate Tax Evasion: Evidence from Jordan, ***International Journal for Innovation Education and Research***, 4 (06)
- Altarwneh, H., Altarawneh, M., & Alobisat, F. (2015). The Impact Of Computer Information Systems In The Reduction Of The Tax Evasion/Exploratory Study In Jordanians Firms. ***Journal of Theoretical and Applied Information Technology***, 78(1)
- Badara, M. A. S. (2012). The effect of tax audit on tax compliance in Nigeria (A study of Bauchi State Board of Internal Revenue), ***Research Journal of Finance and Accounting***, 3 (4).
- Sekaran, U., and Bougie, R. (2016). **Research methods for business: A skill building approach**. John Wiley & Sons.