

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين

وأثر ذلك على التهرب الضريبي

إعداد

سلام عزام روجي شاهين

إشراف

د. سامح العطوط

د.حاتم الكخن

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

2012

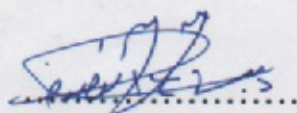
واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك  
على التهرب الضريبي

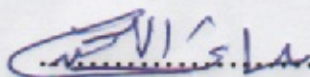
إعداد

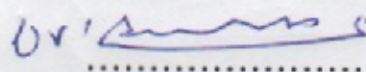
سلام عزام روجي شاهين

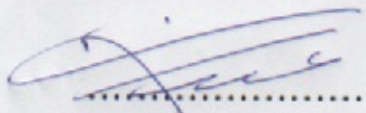
نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2012/9/27، وأجيزت.

التوقيع









أعضاء لجنة المناقشة

- د. سامح العطوط (مشرفاً ورئيساً)

- د. حاتم الكخن (مشرفاً ثانياً)

- د. صهيب جرار (ممتحناً خارجياً)

- د. غسان دعاس (ممتحناً داخلياً)

## إهداء

إلى من أنار لي قنديل السعادة.....إلى من رسم لي طريق النجاح..... إلى من قدم لي كل التضحية والكفاح.....إلى أغلى الناس عندي أبي العزيز.

إلى من يعجز الكلام عن وصفها..... أهي الحنان أم المحبة أم القلب المعطاء.....أم هي البسمة أم السعادة أم العطر الفواح..... إلى أسمى الناس عندي أُمي الحنونة.

إلى من وهبهم الله لي ليكونوا سندي وسرّي وعزوتي في هذه الدنيا.... إلى أصدق الناس عندي أخواني وأخواتي الأعزاء.

إلى من رافقني بكل خطوة.....إلى من بعث في قلبي القوة.....إلى من شجعني على هذه الخطوة.....إلى زوجي ورفيق دربي سامر فله مني كل التقدير والمحبة.

إلى كل من وقف معي جنباً إلى جنب.....ومد لي يد العون والمساعدة.... زملائي وزميلاتي الأوفياء

## الشكر والتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور سامح العطوط والدكتور حاتم الكخن لما قدماه لي من إشراف ونصح وإرشاد فلهما مني كل التقدير والإحترام.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى الدكتور غسان دعاس والدكتور صهيب جرار لتكريمهما وحضورهما هذه المناقشة و لما قدماه لي من إرشاد وتوجيه.

أقدم شكري وامتناني إلى الدكتور محمد عباس لما قدمه لي من مساعدة لإنجاز هذه الرسالة وما قدمه لي من العلم النافع، " من علمني حرفاً كنت له عبداً" فله مني كل الإحترام والتقدير

أتقدم بالشكر والتقدير إلى من لهم حق الشكر والتقدير أُمي وأبي لما قدماه لي من تضحية وحنان.... وحب وعطاء.... وكانا لي نوراً أقتدي به في هذه الحياة.

أتقدم بالشكر وكل الشكر والتقدير إلى زوجي الحبيب والغالي الذي قدم لي يد المساعدة حتى آخر الطريق في إنجاز هذا البحث، فله مني باقة ورد مكلفة بأجمل آيات المحبة ومكتوب عليها بطاقة: "مع حبي وإحترامي".

أتقدم بالشكر والتقدير إلى والدتي زوجي لما قدمته لي من سبل الراحة لإنجاز هذه الدراسة.... أدامها الله لنا وفوق رأسنا.

أتقدم بكافة الشكر والتقدير إلى جميع زملائي وزميلاتي لما قدموه لي من يد العون والمساعدة في إتمام جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بإنجاز هذا البحث، وأخص بالذكر كلاً من الزميل: أحمد هرشي والزميل أسامة أبو خليل.

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من وزارة المالية والدوائر الضريبية المختلفة وعلى رأسهم الدكتور سلام فياض لما قدموه لي من يد المساعدة في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة في إتمام هذا البحث بكل صدق وأمانة.

## الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

### واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي

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

## Declaration

The work provided in thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالب:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

## فهرس المحتويات

| الصفحة                                   | الموضوع                                                   |
|------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| ج                                        | الإهداء                                                   |
| د                                        | الشكر والتقدير                                            |
| هـ                                       | الإقرار                                                   |
| ك                                        | ملخص الدراسة باللغة العربية                               |
| و                                        | فهرس المحتويات                                            |
| ط                                        | قائمة الجداول                                             |
| <b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b> |                                                           |
| 1                                        | المقدمة                                                   |
| 2                                        | مشكلة الدراسة                                             |
| 2                                        | أهمية الدراسة                                             |
| 3                                        | أهداف الدراسة                                             |
| 4                                        | الدراسات السابقة                                          |
| 9                                        | فرضيات الدراسة                                            |
| 10                                       | <b>الفصل الثاني</b>                                       |
| 12                                       | المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية                       |
| 12                                       | المقدمة                                                   |
| 12                                       | تعريف نظام الرقابة                                        |
| 13                                       | أهمية الرقابة الداخلية                                    |
| 13                                       | أهداف نظام الرقابة الداخلية                               |
| 15                                       | المبادئ الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية                  |
| 16                                       | مكونات نظام الرقابة الداخلية                              |
| 19                                       | مقومات وخصائص نظام الرقابة الداخلية                       |
| 24                                       | المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية في فلسطين |

|    |                                                                   |
|----|-------------------------------------------------------------------|
| 24 | المطلب الأول: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الدخل           |
| 25 | الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل                                |
| 26 | مكونات دائرة ضريبة الدخل                                          |
| 30 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الأملاك        |
| 30 | الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الأملاك                              |
| 31 | مكونات دائرة ضريبة الأملاك                                        |
| 33 | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة |
| 33 | الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة القيمة المضافة                       |
| 34 | مكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة                                 |
| 36 | المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الجمارك        |
| 36 | الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الجمارك                              |
| 36 | مكونات دائرة ضريبة الجمارك                                        |
| 39 | <b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>                           |
| 39 | منهج الدراسة                                                      |
| 39 | مجتمع الدراسة                                                     |
| 39 | عينة الدراسة                                                      |
| 43 | أداة الدراسة                                                      |
| 59 | صدق الأداة                                                        |
| 59 | ثبات الأداة                                                       |
| 60 | إجراءات الدراسة                                                   |
| 60 | متغيرات الدراسة                                                   |
| 62 | المعالجات الإحصائية                                               |
| 63 | <b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>                                |
| 64 | نتائج الدراسة                                                     |
| 80 | <b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>                            |

|          |                  |
|----------|------------------|
| 81       | النتائج          |
| 84       | التوصيات         |
| 86       | المصادر والمراجع |
| 89       | الملاحق          |
| <b>b</b> | <b>Abstract</b>  |

## فهرس الجداول

| الرقم | عنوان الجدول                                                                                                                              | الصفحة |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1     | تطوير الإيرادات الضريبية 2009-2011                                                                                                        | 3      |
| 2     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر                                                                                                        | 40     |
| 3     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجهة الوظيفية                                                                                               | 41     |
| 4     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة                                                                                                 | 41     |
| 5     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي                                                                                                | 42     |
| 6     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص                                                                                                       | 42     |
| 7     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات في مجالي الرقابة والتدقيق                                                                        | 43     |
| 8     | جدول البيئة الرقابية: Control environment                                                                                                 | 44     |
| 9     | جدول تقدير المخاطر: Risk assessment                                                                                                       | 47     |
| 10    | جدول الأنشطة الرقابية: Control activities                                                                                                 | 49     |
| 11    | جدول المعلومات والاتصالات: Information and communication                                                                                  | 50     |
| 12    | جدول المتابعة: Monitoring                                                                                                                 | 50     |
| 13    | جدول (تحديد الصلاحيات والمسؤوليات)                                                                                                        | 52     |
| 14    | جدول (كفاءة العناصر البشرية من العاملين)                                                                                                  | 54     |
| 15    | جدول (معايير سلامة الأداء)                                                                                                                | 55     |
| 16    | جدول (السياسات والإجراءات)                                                                                                                | 56     |
| 17    | جدول (أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة)                                                                                                    | 57     |
| 18    | جدول (نظام محاسبي متكامل)                                                                                                                 | 58     |
| 19    | معاملات الثبات لمجالات أداة الدراسة                                                                                                       | 59     |
| 20    | متغيرات الدراسة                                                                                                                           | 60     |
| 21    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال واقع نظام الرقابة الداخلية                                                           | 65     |
| 22    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي                                         | 70     |
| 23    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير العمر | 72     |

|    |                                                                                                                                                                             |    |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 24 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى متغير العمر                                 | 72 |
| 25 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير الجهة الوظيفية                          | 73 |
| 26 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى متغير الجهة الوظيفية                        | 74 |
| 27 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير سنوات الخبرة                            | 75 |
| 28 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة                         | 75 |
| 29 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير المؤهل العلمي                           | 76 |
| 30 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي                        | 76 |
| 31 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير التخصص                                  | 77 |
| 32 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص                               | 78 |
| 33 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق    | 79 |
| 34 | نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق | 79 |

واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي

إعداد

سلام عزام روجي شاهين

إشراف

د. سامح العطوط

د.حاتم الكخن

## الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثّر ذلك على التهرب الضريبي، ومن هذا المنطلق فإن الباحثة عملت على تحديد مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تقييم واقع نظام الرقابة في الدوائر الضريبية المختلفة وهي: (ضريبة الدخل، وضريبة الأملاك، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجمارك، وبالإضافة إلى وزارة المالية) .

وقامت الباحثة بمراجعة الأدبيات الخاصة والدراسات السابقة لتحديد الإطار النظري لهذه الدراسة، ولغرض الوصول للنناج استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم إستبانة أداة للدراسة وتضمنت مجالين تمثلا في: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي، وتم توزيعها على عينة الدراسة والتي تم إختيارها بشكل عشوائي حيث تكونت من (170) فردا من موظفين في الدوائر الضريبية المختلفة وبالإضافة إلى موظفي وزارة المالية من ذوي الاختصاص، وقامت الباحثة بتوزيع أداة الدراسة وإسترجاعها جميعها؛ وذلك أنه تم حضور الباحثة شخصياً بهدف تعبئة الإستبانة وإسترجاعها في مكان تعبئتها.

وقد بلغت قيمة معامل الثبات لمجالي أداة الدراسة بمقياس كرونباخ ألفا (0.89، 0.84)

على التوالي، وهما معاملا ثبات عالية ويفيا بأغراض البحث العلمي.

وقد عمدت الباحثة بإستخدام أداة دراسة أخرى وهي المقابلات الشخصية مع مدراء الدوائر الضريبية المختلفة أو من ينوب عنهم، وذلك لمعرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل هذه الدوائر الضريبية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين كان مرتفعاً، ويتضح من خلال الدراسة أن واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين قد بلغت (79.6%) وهي نسبة مرتفعة.

وأظهرت أيضاً نتائج الدراسة أن مستوى أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي كان مرتفعاً أيضاً، ويتضح من خلال الدراسة أن أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي قد بلغت (83%) وهذا يوضح الأثر الكبير لنظام الرقابة الداخلي على التهرب الضريبي.

وبناءً على نتائج الدراسة أوصت الباحثة بما يلي:

1. ضرورة تعزيز الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل أكبر مما هو مطبق.
2. إصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع ومجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة وتطبيقها بصورة فعلية.
3. يجب أن يتم إستخدام أساليب جديدة لعملية تقييم الأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها
4. ضرورة تحديث النظام الذي يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة للحد من التهرب الضريبي.

## المقدمة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الهامة والأساسية التي تعمل على حماية الأصول والممتلكات العامة من أي تلاعب أو إختلاس أو غش وذلك بإتباع وسائل مختلفة مثل تحديد واجبات ومسؤوليات كل موظف، والفصل بين المهام والاختصاصات المناطة بالموظفين (سلامة، مصطفى صالح، 2010، ص9)، ويعتمد ذلك على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية في المشروع الخاضع للمراجعة، وأن على المراجع القيام بعملية مهمة ورئيسية والتي تعد المهمة الأساسية التي يبدأ عمله في المشروع؛ وهي عملية تقييم نظام الرقابة لتحديد مدى قوته أو ضعفه. (الصبان، محمد سمير، وآخرون، 1996، ص139)

إن وجود نظام كفء وفعال للرقابة الداخلية في أي مشروع هو حماية لأصحاب هذا المشروع، حيث يعد نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح أصحاب المشروع والمساهمين به وكافة الأشخاص الذين تربطهم صلة بهذا المشروع. (نصر، عبد الوهاب، وآخرون، 2006/2005، ص47)

إن التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة كانت نتيجة لأسباب عدة؛ أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة، والاهتمام بالرقابة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. (المرجع السابق، ص53)

إن نظام الرقابة الداخلي هو عنصر أساسي وحيوي لضمان وحماية أصول وممتلكات القطاع الحكومي وأموال الدولة؛ وعليه فإنه تم تخصيص الدراسة حول واقع أنظمة الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية المختلفة لما له من أهمية في حماية أموال الخزينة، وكشف أي تلاعب أو غش أو تهرب ضريبي له تأثير على الخزينة العامة والصالح العام للدولة الذي يعد حقا من حقوقها لا يجوز هدره أو التغاضي عنه.

## مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في معرفة درجة تقييم النظام الرقابي الداخلي المطبق في الدوائر الضريبية من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

### السؤال الأول:

ما مدى تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي؟

### السؤال الثاني:

ما مدى تقييم نظام الرقابة الداخلي المطبق في الدوائر الضريبية المختلفة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة بأهمية وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة، ودور هذه الأنظمة في الحد من عملية التهرب الضريبي؛ لما لها من تأثير سلبي على الخزينة العامة للدولة.

كما تكمن أهمية الدراسة أيضا في أهمية الإيرادات الضريبية في موازنة السلطة الفلسطينية من خلال تحصيلات هذه الإيرادات الضريبية الإجمالية<sup>1</sup>(<http://www.pmf.ps>، 2012)، التي بلغت في سنة 2009 (236.8 مليون دولار)، وفي سنة 2010 (387.4 مليون دولار)، أما في سنة 2011 فبلغت (1412.6 مليون دولار)؛ حيث تشكل جزءا من مجموع الإيرادات الضريبية من هذه الموازنة كما في الجدول رقم (1):

**جدول رقم (1): تطوير الإيرادات الضريبية 2009-2011**

| السنة       | ضريبة الدخل       | ضريبة الأملاك    | ضريبة القيمة المضافة | ضريبة الجمارك     |
|-------------|-------------------|------------------|----------------------|-------------------|
| <b>2009</b> | 79.4 مليون دولار  | 1.7 مليون دولار  | 138.6 مليون دولار    | 17.1 مليون دولار  |
| <b>2010</b> | 139.7 مليون دولار | 10.2 مليون دولار | 164.8 مليون دولار    | 72.7 مليون دولار  |
| <b>2011</b> | 474.4 مليون دولار | 10.2 مليون دولار | 677.3 مليون دولار    | 250.7 مليون دولار |

• تفاصيل الإيرادات حسب المصدر (http://www.pmo.p,2012)

**أهداف الدراسة:**

جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

- (1) تقييم نظام الرقابة الداخلي المطبق في الدوائر الضريبية المختلفة وهي: (ضريبة الدخل، وضريبة الأملاك، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجمارك، وبالإضافة إلى موظفين من الدوائر الضريبية في وزارة المالية).
- (2) توضيح آليات التقييم لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الدوائر الضريبية المختلفة.
- (3) توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية المطبق والتهرب الضريبي في فلسطين.

## الدراسات السابقة:

هناك عدد من الدراسات تناولت نظام وواقع الرقابة الداخلية وأثرها على التهرب الضريبي في فلسطين.

### 1 دراسة (عبد الصمد، 2009): بعنوان " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، (دراسة ميدانية)"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات؛ وقد اعتمد الباحث على بيانات ثانوية من كتب ومراجع ودراسات سابقة، بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة مدعمة ببيانات أولية تمثلت في استبيانات تم توزيعها على المهنيين والأكاديميين، وقد توصل الباحث إلى أن عمل المراجعة الداخلية يستند إلى أهلية واستقلالية وجودة أداء عمل المراجعة، وأن هناك مجالات أساسية يعتمد دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات وهي؛ دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي إدارة المخاطر والتفاعل والتعامل الجيد للمراجعة مع أطراف حوكمة المؤسسات الأخرى. أما التوصيات التي تناولها الباحث فهي أن يتم الالتزام القانوني للمؤسسات، وضرورة إعادة تنظيم وفحص وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات، وضرورة إنشاء منظمة مهنية للمراجعة الداخلية تعمل على تنظيم آليات مزولة المهنة، وإصدار معايير المراجعة الداخلية، وإنشاء معهد متخصص لتدريب وتطوير المراجعة الداخلية.

### 2 دراسة (العمور، 2007): بعنوان " ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل"

تناولت هذه الدراسة ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة والأسباب التي تؤدي إلى انتشار هذه الظاهرة، ولما لها من أثر سلبي على إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، وانعكاسها على الموازنة العامة للسلطة، وكيفية معالجة العجز في الموازنة العامة عند لجوئها للاقتراض، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب انتشار ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، وكذلك إيجاد حلول مقترحة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وأخيرا توصل الباحث أثناء دراسته إلى عدة نتائج أهمها أن عدم توفر الاستقرار السياسي والأمني في قطاع غزة يلعب دورا أساسيا في زيادة

ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، كما أن سبب تهرب المكلفين من دفع ضريبة الدخل يكمن في فقدان السلطة الفلسطينية لهيمنتها، وقدم الباحث من خلال دراسته عدة توصيات من أهمها أنه يجب عقد دورات ضريبية ويشكل مستمر للمحاسبين ومفتشي ضريبة الدخل؛ من أجل سهولة التعرف على أساليب التهرب وكيفية معالجتها.

### 3 دراسة (المقرن، 2005): بعنوان " تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي "

تناول الباحث الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية؛ من حيث مفهوم الرقابة الداخلية، وخص نظام الرقابة الداخلية في المملكة السعودية، ومن ثم تناول أهداف وعناصر نظام الرقابة الداخلية، وتناول الباحث أيضاً تقويم أو تصميم نظام مقترح للرقابة الداخلية على المخازن الحكومية، حيث تناول أهداف وأركان الرقابة الداخلية على المخزون، وكانت أهداف البحث وصف لهيكل نظام الرقابة الداخلية مع تحديد مشاكل التطبيق واقتراح وسائل المعالجة لهذه المشاكل، أما نتائج البحث التي توصل إليها الباحث فهي أن مفهوم الرقابة الداخلية هو مفهوم موحد ومتعارف عليه ومعتمد دولياً، وأنه عند تقييم أي أنظمة للرقابة الداخلية في القطاعات الحكومية فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أهداف وعناصر هذه الأنظمة والاستعانة بها، وأما توصيات الباحث التي توصل إليها فقد أوصى أن يتم العمل على إصدار أنظمة رقابة داخلية تكون ذات أسس علمية ومهنية يتم بناء إجراءات الرقابة الداخلية عليها بحيث تكون ملائمة مع حجمها وطبيعتها، وذلك من خلال التنسيق مع الجهات المختصة، وأن يكون هناك تقييم بشكل دوري.

### 4 دراسة (حوسو، 2005): بعنوان " التدقيق للأغراض الضريبية "

تناولت هذه الدراسة العلاقات البنوية ما بين معايير النظام الضريبي وفاعلية التدقيق لجميع أوجه التدقيق المطبق حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو ما يجاورها من خلال نظام رقابي ضريبي فعال، وهدفت الدراسة إلى تعزيز وتحسين الجباية الضريبية من خلال إيجاد نظام فعال للالتزامات الضريبية، وإنشاء نظام سهل وبسيط لتحصيل الضرائب بفاعلية وكفاءة، وكذلك لضمان توفر العدالة للمكلفين، واعتمد الباحث في دراسته على مراجعة أدبية وخاصة بعلم التدقيق

والمحاسبة والضرائب من أجل تحقيق هدفه بإنشاء نظام تدقيق ضريبي فعال للوصول إلى الضريبة من الأشخاص المكلفين بها بأسلوب حضاري قائم على العدالة والأخلاق، واستخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بالتدقيق في السلطة الوطنية الفلسطينية أو البلدان المجاورة لها. وكانت نتيجة دراسته أن التدقيق الضريبي يشمل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق، وأن دوره ليس فقط التحاسب الضريبي وإنما يعمل على المساهمة في ترشيد الإدارات حتى تتمكن من تحقيق الرقابة، وأن السلطة والقانون لا يمكن تجزئتهما؛ وذلك لأنه لا استقرار للسلطة بدون قانون ولا قانون بدون سلطة. أما توصياته فقد قسمت إلى ثلاث؛ أولها متعلق بمهنة تدقيق الحسابات، فكانت من أهم توصياته على ذلك أن على جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينيين ضرورة ضمان النظام الداخلي لها لكي تحدد فيها المفاهيم التدقيقية، وإقرار قانون مهنة تدقيق الحسابات. وأما القسم الثاني من توصياته فمتعلق بالإدارة الضريبية فكان من أهمها أن يتم اعتبار التدقيق الضريبي جزءاً من السياسة المالية للإدارة الضريبية، وأن يتم إنشاء إدارة عامة للعلاقات العامة بوزارة المالية حتى يتم من خلالها حل المشاكل ومنع التحايل على القانون. وأما القسم الثالث من توصياته فيتعلق بالتشريع الضريبي؛ ومن أهم ما أوصى به أن يتم تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 تطبيقاً كاملاً وكما هو، وأن يكون هناك تشديد من المشرع على المكلفين غير الملتزمين بتقديم الكشوفات، وأن يكون هناك غرامة محددة بنسبة مئوية وبتزايد تلقائياً، وأن يكون هناك نص واضح وصريح بخصوص عقوبات مشددة على المتهربين من ضريبة الدخل، وعلى المحاسبين المخالفين لأصول مهنتهم وللقانون.

## 5 دراسة (كُلَّاب، 2004): بعنوان "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وتحديدًا في قطاع غزة؛ حيث تناولت أهمية الرقابة الداخلية من أجل المحافظة على المال العام وطرق استغلاله بأحسن وجه، ورفع الكفاءة الانتاجية لهذه الوزارات، وأن الخلل والضعف والقصور في الرقابة الداخلية وما يؤدي ذلك إلى تضخم وظيفي وتسبب مالي وإداري وضعف الأداء، وأيضاً تحديد الأسباب التي تعمل على عدم تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية بوزارات السلطة

الفلسطينية. واعتمد الباحث في دراسته على الاستبانة والأبحاث والدراسات والمقابلات والتقارير لتأكيد نتائج بحثه، وكانت أداة الدراسة هي الاستبانة، أما عينة الدراسة فكانت الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة ، أما أهداف الدراسة فهي تحليل واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمال المقومات الأساسية لها، ومدى تطبيق ما توفر منها مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الوزارات الفلسطينية، وتحديد الأسباب والمعوقات التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة وسبل التغلب عليها.

أما أهم النتائج التي توصل إليها الباحث فهي أن للرقابة الداخلية أهمية خاصة في القطاع الحكومي كونه القطاع المملوك لعامة الشعب، وأنه يمكن المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها وتطوير السياسات الإدارية من خلال أحكام الرقابة الداخلية ، أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث: أن يكون هناك تطوير لوسائل الرقابة الإدارية والمالية من خلال تحسين طرق إعداد وإقرار الموازنة العامة، وأن تكون معتمدة على خطط وأهداف واضحة، وتحديد العقوبات وتطبيق الإجراءات القانونية بحق المخالفين، وأن يتم اختيار الرؤساء والمرووسين من ذوي المؤهلات العلمية وممن لديهم الكفاءة والخبرة.

## **6 دراسة (القبج، 2002): بعنوان " أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"**

حيث هدفت الرسالة إلى معرفة مدى الوعي لدى المنشآت والمدققين الخارجيين في فلسطين بأنظمة الضبط والرقابة الداخلية ومدى التزامهم بها، وتناول الباحث في دراسته الأدبيات الخاصة وما يتعلق بالإطار النظري، وكان مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة العامة والخصوصية في فلسطين من أجل الوصول للنتائج المتوخاه، وتوصل الباحث إلى نتائج دراسته إلى قصور في وعي إدارات المنشآت بالرقابة الداخلية وأهميتها ومكوناتها، وأنه ليس هناك استقلالية للمراجع الداخلي، وأن الرقابة الداخلية في المنشآت معدومة، وهناك أيضا نقص في المهارات المهنية لدى المدققين الخارجيين وعدم الالتزام بمعايير التدقيق، وأوصى الباحث أن يكون هناك أنظمة داخلية

تراعي الفصل في المسؤوليات وتحديد السلطات والصلاحيات، وضرورة أن يكون هناك كفاءة وخبرة سابقة، وأن يتم عمل دورات إلزامية سنوية لتطوير قدرات المدققين.

## 7 دراسة (أبو عياش، 2000): بعنوان " تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية "

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية، كما تناولت تطور مفهوم الرقابة الداخلية ومراحلها. وتناولت أيضا عناصر الرقابة، وكان أهم هذه العناصر عنصر التقييم الذي يتم من خلاله الكشف عن نقاط القوة والضعف فيها، ومعالجة هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية، حيث تتبع أهمية هذه الدراسة من تقدير الإدارة والمدقق الخارجي للتقارير التي يعدها المدقق الداخلي، ويساعد ذلك الإدارة في رسم السياسات الإدارية ومنع أي اختلاس أو تلاعب، والحفاظ على حقوق الآخرين، والحصول على معلومات وبيانات دقيقة وسليمة ضمن تخطيط سليم، وتوصل الباحث إلى نتائج دراسته إلى ضرورة قيام المدقق الخارجي بمتابعة تنفيذ توصياته المتعلقة بالرقابة الداخلية مع زيادة حجم العينة الإختبارية للوصول الى نتائج أكثر دقة في عملية الرقابة الداخلية على تلك المؤسسات، وإلى إيجاد دائرة رقابية متكاملة في داخل كل مؤسسة وأن يكون هناك أشخاص ذوي خبرة وكفاءة للقيام بعملية الرقابة على تلك المؤسسات، وأن يكون هناك فصل بين المهام والوظائف وتوزيع الصلاحيات والعمل على بناء نظام محاسبي.

ومن خلال استعراضنا للدراسات السابقة فإن هذا البحث جاء للتركيز على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الدوائر الضريبية المختلفة، من ضريبة الدخل وضريبة الأملاك وضريبة القيمة المضافة وضريبة الجمارك وبالإضافة إلى وزارة المالية وأثر ذلك على التهرب الضريبي في فلسطين .

## فرضيات الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لإختبار الفرضية التالية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قوة نظام الرقابة الداخلية ودرجة التهرب الضريبي في فلسطين تعزى للمتغيرات التالية: العمر، الجهة الوظيفية، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق

## الفصل الثاني

المبحث الأول :نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

1-1 المقدمة.

2-1 تعريف نظام الرقابة الداخلية.

3-1 أهمية الرقابة الداخلية.

4-1 أهداف الرقابة الداخلية.

5-1 المبادئ الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية.

6-1 مكونات نظام الرقابة الداخلية.

7-1 مقومات نظام الرقابة الداخلية وخصائصه.

المبحث الثاني:الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية في فلسطين

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الدخل

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل.

2 1 مكونات دائرة ضريبة الدخل.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الأملاك

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الأملاك.

1 2 مكونات دائرة ضريبة الأملاك.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة القيمة المضافة.

1 2 مكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الجمارك

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الجمارك.

1 2 مكونات لدائرة ضريبة الجمارك.

## المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية

### 1 1 المقدمة:

يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها، والإشراف على إيراداتها ونفقاتها العامة داخل الدوائر الضريبية، والمحافظة على تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة للدولة من خلال استخدام نظام رقابة داخلية سليم وفعال. وللمحد من التهرب الضريبي الذي يؤثر سلباً على الخزينة العامة للدولة، فإنني في هذا المطلب تناولت ماهية نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي:

### 1 2 تعريف نظام الرقابة الداخلية:

إن مفهوم الرقابة الداخلية كما عرفت لها لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين هي: كل الإجراءات والطرق والخطط التنظيمية التي تضعها الإدارة؛ بحيث يكون الهدف منها المحافظة على أصول وممتلكات الشركة، والتأكد من المعلومات المحاسبية من حيث دقتها وصحتها، وتحقيق الكفاءة والفاعلية بالالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة. (علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته، 2006/2005، ص54).

وكذلك تعرف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة من الإجراءات التي يتم اعتمادها من أجل التأكد من عمل الغير؛ بهدف الحكم على مدى التزام القائمين بالعمل وفقاً للقواعد والتعليمات المحددة لهم ". (ابو عياش، عياش اسماعيل، 2000، ص12)

وقد عرفت الرقابة الداخلية أيضاً بأنها " الطرق والمقاييس والخطط التي ترسمها الإدارة بهدف حماية أصولها والتأكد من دقة البيانات ومدى الاعتماد عليها، ومدى تنفيذ السياسات الإدارية ". (المرجع السابق، ص12)

أما نظام الرقابة فقد عرفته اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين بأنه " يتكون من مجموعة أنظمة موضوعة من الإدارة مثل: مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها؛ بهدف ضمان

فاعلية إدارة عمل المؤسسة، وضمان احترام السياسات وصحة المعلومات المدونة، وحماية الأصول  
بأكبر قدر ممكن. (فضيلة، بوطورة، 2007/2006، ص 39)

أما منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية فقد عرفت أنها "مجموعة  
الضمانات التي تعمل على التحكم في المنشأة أو المؤسسة بهدف ضمان حماية الأصول، وسلامة  
ودقة المعلومات المحاسبية ، وتنفيذ تعليمات الإدارة. (فضيلة، بوطورة، 2007/2006، ص 39)

وعليه فقد توصلت الباحثة؛ إلى أن نظام الرقابة الداخلية المراد تطبيقه في الدوائر الضريبية  
المختلفة هو نظام أو مجموعة أنظمة تتبعها الدوائر الضريبية للحفاظ على المال العام للدولة  
والحفاظ على الخزينة العامة لها، وذلك باستخدام نظام رقابي داخلي سليم وفعال للكشف عن  
عمليات الغش الضريبي، وعمليات التهرب الضريبي الذي يؤثر سلباً على الخزينة العامة للدولة.

### 1 3 أهمية الرقابة الداخلية:

إن اتساع الأنشطة التي تمارسها الإدارة الضريبية، وتعدد المهام والوحدات على اختلاف  
أنواعها؛ أدى إلى ضرورة أن يكون هناك حاجة لمنع وتقليل عمليات الغش والاختلاس، وحماية  
أصول الدوائر الضريبية (كُلاب، سعيد يوسف، 2004، ص 44). وتقييم داخلي لمدى فاعلية وكفاءة  
الإدارة في الدوائر الضريبية المختلفة (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2006، ص 142)؛ وعليه  
فإن هناك أهمية كبيرة لوجود نظام رقابة داخلي قوي يعمل على تحديد مدى نجاح وقوة نظام الرقابة  
الداخلية في معرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على تقييم المراجع الداخلي.

### 1 4 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

مما سبق نستنتج أن للرقابة الداخلية مجموعة من الأهداف وهي:

## 1. حماية أصول الدائرة الضريبية:

تعد من أهم الأهداف التي يرمي نظام الرقابة الداخلية لتحقيقها من أجل حماية أصول وممتلكات الدائرة الضريبية من خلال اكتشاف أي تلاعب أو غش، وحماية الأصول من أي استغلال أو اختلاس أو سوء استخدام. (فضيلة، بوطورة، 2006/2007، ص20)

وعليه فإن هذه الحماية تتضمن حماية أصول الدائرة الضريبية من أي حيازة أو استيلاء بغير حق، كأن يقوم أحد المكلفين بإخفاء أو تقليل مبيعاته عن طريق إخفاء بعض المستندات الرسمية؛ بهدف تقليل ربحه، وعليه تكون الضريبة الواجب دفعها أقل مما هو على الواقع، (القبح، نائل، 2002، ص27) وكذلك أن تكون هناك حماية من أي تزوير أو تلاعب أو إخفاء أي خطأ ضريبي ومحاسبي من الدائرة الضريبية، أو أن تقوم الدائرة الضريبية بالإجحاف بأحد المكلفين لدفع ضريبة عالية للدائرة.

## 2. تحقيق الكفاءة الإنتاجية:

إن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وزيادة درجة الفعالية للدائرة الضريبية وذلك من خلال الإجراءات الداخلية التي تنظمها الإدارة الضريبية اعتماداً على المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها. (المرجع السابق، ص21)

## 3. التأكد من أن العمل مطابق للسياسات المرسومة:

إن الالتزام عند تنفيذ الأعمال بالسياسات المرسومة من الإدارة الضريبية تساعد على تطبيق الأوامر الإدارية وتنفيذ تلك الأعمال بأفضل طرق؛ وذلك من خلال احترام القوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات. (كُلاب، سعيد يوسف، 2004، ص46).

#### 4. ضمان المعلومات ودقتها:

إن نظام الرقابة الداخلي يجب أن يضمن درجة الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات، ودرجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات. (فضيلة، بوطورة، 2006/2007، ص20).

#### 1 5 المبادئ الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية :

إن أنظمة الرقابة الداخلية بحاجة لأن يكون لها أسس ومبادئ تدعمها لكي يتم فهمها وتطبيقها بشكل أفضل، ودون أن يكون هناك لبس في استخدامها، وعليه فإن مبادئ أنظمة الرقابة الداخلية تتحدد بما يلي:

1- أن تكون ملائمة لحجم وطبيعة عمل الدوائر الضريبية ومناسبة لها، من حيث وضع نظام رقابة داخلية ومعرفة طبيعة عمل الدائرة الضريبية وحصر أنشطتها، ومعرفة طبيعة إجراءات النظام المتبع في هذه الدوائر وكذلك الإمكانيات المادية والبشرية لهذه الدوائر الضريبية. (سرايا، محمد السيد، 2007، ص114).

2- يشتمل على معايير وإجراءات مناسبة لمنع وقوع الأخطاء وتصحيحها، فمثلا قيام الدائرة الضريبية بعملية تبديل الموظفين ضمن حدود المصلحة العامة، وإعطائهم إجازات مع إحلال البدلاء، فالموظف عندما يكون في إجازة فإنه يتمكن من اكتشاف بعض الأخطاء أو عمليات غش أو تزوير لا يمكن اكتشافها عند وجوده على رأس عمله. (أبو عياش، أبو عياش، 2000، ص28).

3- عدم الشعور بأن نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا نظام مراقبة على جميع تحركات الموظفين، لذلك يجب أن يكون متسما بالبساطة والبعد عن التعقيد ومراعاة الظروف المختلفة.

4- أن يضم كافة عمليات المنشأة والدوائر الضريبية، وأن تعمل الإدارة على استمرارية تعديله كلما دعت الحاجة لذلك. (المرجع السابق، ص27).

5- يجب أن تكون هناك رقابة دائمة على دوام الموظفين في الدوائر الضريبية من خلال تسجيل أوقات دخولهم وخروجهم، وكذلك تسجيل كل وارد وصادر من وإلى هذه الدوائر؛ وذلك للرجوع إليها كلما دعت الحاجة لذلك.

6- يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلي فعالاً وقويّ يعمل على كشف الأخطاء قبل وقوعها (الرقابة الوقائية)، وتحديد مواطن الضعف للعمل على تلافيها في الوقت المناسب. (بنود، محمد خالد، 2004، ص10).

7 يجب أن يقوم نظام الرقابة الداخلية بعملية التقييم والمراجعة للتأكد من أن الأعمال تنفذ ضمن الخطط الموضوعية وضمن حدود القانون المتبع والمطبق بالدوائر الضريبية. (المرجع السابق، ص10).

1 6 مكونات نظام الرقابة الداخلية: (علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته، 2005/2006، ص77)

يتكون نظام الرقابة الداخلي من خمسة مكونات رئيسة ووفقاً لتقرير لجنة Coso (Committee Of Sponsoring Organisation) في عام 1992؛ وقد تم بناؤه اعتماداً على أساس تقييم كفاءة فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وهذه المكونات هي:

1. البيئة الرقابية: Control environment

2. تقدير المخاطر: Risk assessment

3. الأنشطة الرقابية: Control activities

4. المعلومات والاتصالات: Information and communication

5. المتابعة: Monitoring

## أولاً: البيئة الرقابية: Control environment

من أجل أن يكون هناك نظام رقابي داخلي قوي وفعال لا بد من توفر المقومات الرئيسة التالية:

1- النزاهة والقيم الأخلاقية: وتكون من خلال لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية مع التأكد من تنفيذ هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو بصورة خطاب ترسله الإدارة بصورة دورية. (علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته، 2006/2005، ص78).

2- مجلس الإدارة : حيث يمارس مجلس الادارة مسؤولية الرقابة الداخلية من قبل لجنة رقابية وعن طريق ممارسة الموظفين في الدوائر الضريبية لأعمالهم وفق السلطات والمسؤوليات الموكلة لهم. (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2008/2007، ص20).

3- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي : تعتمد الإدارة الضريبية إلى تزويد موظفيها بإشارات واضحة حول أهمية الإدارة؛ وذلك ليتسنى لها جعل أسلوب وفلسفة إدارتها مؤثرا وداعما لتحقيق رقابة داخلية فعالة. (أرنيز، ألفين، لوبك، جيمس، 2002، ص384).

4- الهيكل التنظيمي: حيث يتم من خلاله التعرف على العناصر الوظيفية للدوائر الضريبية من أجل تحقيق نظام رقابي داخلي قوي وفعال. (المرجع السابق، ص384)

5- كفاءة التقارير المالية : يجب حفظ وتخزين التقارير المالية للرجوع إليها كلما دعت الحاجة لذلك؛ لدعم نظام الرقابة الداخلي في تحقيق أهداف الدوائر الضريبية.

6- الموارد البشرية : يجب توفر الموارد البشرية اللازمة لتأمين نظام رقابة داخلي فعال يعمل على تطبيق السياسات والمهارات المناسبة للتوظيف وتعريف الموظف بالأعمال التي سيقوم بها والعمل على تقييم أدائه والأشراف عليه وتقديم الإرشاد له، ودفع التعويضات اللازمة للموظف في الدوائر الضريبية. (معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، ص8).

## ثانياً : تقدير المخاطر : Risk assessment

يجب على الإدارة الضريبية أن تأخذ باعتبارها احتمالية أن يكون هناك معاملات وملفات لم تسجل، أو أن تحدد التقديرات الجوهرية المسجلة في القوائم المالية. (نصر، عبد الوهاب، شحاته، شحاته، 2006/2005 ، ص378).

إن المخاطر يمكن أن تظهر لأن الإدارة الضريبية غير ثابتة من حيث موظفيها؛ حيث إنها في تجديد دائم لموظفيها ولقراراتها، وللتعليمات الصادرة عنها، أو استخدام أنظمة وبرامج جديدة. (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2008/2007 ، ص28)

## ثالثاً : الأنشطة الرقابية: Control activities

إن فهم الأنشطة الرقابية التي تقوم الدوائر الضريبية بتطبيقها للحد من الانحرافات الجوهرية التي قد تظهر في القوائم المالية التي تعدها هذه الدوائر؛ لذا يجب على الموظف الذي يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية أن يمتلك المعرفة الكافية للأنشطة الرقابية؛ من أجل اكتشاف الأخطاء، والعمل على منع هذه الأخطاء. (نصر، عبد الوهاب، شحاته، شحاته، 2006/2005 ، ص378)

## رابعاً : المعلومات والاتصالات: Information and communication

يجب تحديد المعلومات الملائمة وتدقيقها كي تساعد على تحقيق أهداف الدوائر الضريبية من خلال توزيعها على جميع المستويات عن طريق قنوات الاتصال من أعلى إلى أسفل وبالعكس، (قنوات الاتصال المفتوح) للتأكد من تلك المعلومات وتدقيقها، لذا يجب تكون هذه المعلومات واضحة ودقيقة، وأن يتم الحصول عليها في الوقت المناسب؛ حتى يتسنى لهذه الدوائر تحقيق نظام رقابي داخلي قوي وفعال. ( فضيلة، بوطورة، 2007/2006 ، ص42).

## خامساً : المتابعة: Monitoring

ويتم من خلاله تقدير مدى فاعلية أداء الرقابة الداخلية داخل الدوائر الضريبية؛ للتأكد من مدى تنفيذها للسياسات والإجراءات المرسومة لها مع إمكانية تعديلها وتغييرها وما يتلاءم مع الظروف المحيطة بها. (أرنيز، ألفين، لوبك، جيمس، 2002، ص389).

### 1 7 مقومات نظام الرقابة الداخلية وخصائصه:

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد بعدد من الخصائص والمقومات الأساسية التي تساعد على تحقيق أهدافه الرئيسية، فهذه الخصائص والمقومات تساعد على معرفة نقاط القوة والضعف لدى نظام الرقابة الداخلية. (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2007/2008، ص169).

وفيما يلي هذه الخصائص والمقومات التي تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية نظاماً فعالاً وجيداً في المنشأة:

#### أولاً :تحديد الصلاحيات والمسؤوليات:

أن يتم تحديد الصلاحيات والمسؤوليات للأشخاص والموظفين في الدوائر الضريبية؛ وذلك من أجل زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف المختلفة.

**1. الخريطة التنظيمية (الخطة التنظيمية):** تعد الخطة التنظيمية أساس عملية الرقابة، وذلك لأن التنظيم السليم والفعال يحدد الصلاحيات والمسؤوليات المختلفة بدقة، والخطة التنظيمية للدوائر الضريبية تختلف حسب النشاط الضريبي المتبع لهذه الدوائر؛ وعليه يجب أن تتميز الخطة التنظيمية بالخصائص التالية:

أ - يجب أن تتصف الخطة التنظيمية بالمرونة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ في المستقبل.

ب - يجب أن تتصف بالبساطة والوضوح حتى يتمكن الموظفون من فهمها لإتمام عملهم وتحقيق أهداف الدائرة الضريبية التابعين لها.

ج - يجب أن يكون هناك تعاون بين الأقسام المختلفة داخل الدوائر الضريبية لإنجاز مهامها بانتظام وكفاية، ومشاركة رؤساء الأقسام في عملية وضع الخطط التنظيمية والمعايير الرقابية وتزويدهم بأدوات رقابية تمكنهم من تقييم أدائهم أولاً بأول وإمكانية تصحيح الأخطاء. (سلامة، مصطفى صالح، 2010، ص105).

2. دليل اللوائح أو الإجراءات : يجب وضع دليل خاص يوضح كافة العمليات التي تقوم بها الدوائر الضريبية من حيث تعريف وتحديد اختصاصات كل وظيفة تتضمنها الخريطة التنظيمية لهذا المشروع، وحتى يتم ذلك يجب أن يكون لهذا الدليل الخصائص التالية:

أ - أن يشتمل على جميع الإجراءات سواء كانت مالية أو إدارية لكافة العمليات داخل كل وظيفة في الدوائر الضريبية.

ب - أن تكون الاختصاصات ومهام كل وظيفة للدوائر الضريبية شاملة على الوصف الوظيفي.

ج - أن يكون دليل اللوائح أو الإجراءات شاملاً لكافة الوظائف الموضحة داخل الخريطة التنظيمية للدوائر الضريبية. (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2007/2008، ص170).

#### ثانياً: كفاءة العناصر البشرية من العاملين:

إن نجاح أي مشروع أو فشله يعتمد على كفاءة وخبرة العاملين فيه؛ وعليه فإن نظام الرقابة الداخلية قد يحقق نجاحاً وفاعلية كبيرة في الدائرة الضريبية والحد من حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها بسبب كفاءة وخبرة الموظفين والعاملين في عملهم، وعند تنفيذ مسؤولياتهم المناطة إليهم حسب تخصصهم وضمن سلطاتهم، وأحياناً قد ينتج العكس أن يصيب المنشأة الفشل في تحقيق أهدافها الرئيسية بسبب عدم توافر الكفاءة والخبرة من الموظفين والعاملين. (سلامة، مصطفى صالح، 2010، ص19).

وعليه فإن اختيار الموظفين وما يتناسب مع مسؤولياتهم على أساس الوظيفة ،وما يرافقها من إجراءات متعلقة بها من حيث اختبار المتقدمين لها وتدريبهم ،وأن يكون هناك تقييم ومراجعة لأعمال هؤلاء الموظفين لمعرفة درجة القوة أو الضعف وإمكانية تصحيح الأخطاء.

### ثالثا :معايير سلامة الأداء:

حيث يستخدم للحكم على مدى سلامة أداء الأفراد حسب المسؤوليات المفوضة لهم، وتحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحها؛ بهدف تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة ضمن السياسات الإدارية المرسومة لذلك، وإن يتم مراجعة أداء الأفراد بشكل مستمر؛ كأن يقوم موظف آخر بمراجعة أداء زميله حيث يعد أدائه مكملاً لأداء زميله، أو أن يقوم المشرفون المسؤولون بمراجعة أداء تابعيهم من الموظفين، وأن يتم استخدام إجراءات ووسائل وطرق رقابية مثل الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية، أو تقديم التقارير لتزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة لتحديد وكشف نقاط الضعف والقصور ضمن المسؤولية. (كُلاب، سعيد يوسف، 2004، ص81)

### رابعا :مجموعة من السياسات والإجراءات:

إن الهدف من هذه الإجراءات هو حماية الأصول ومنع تبديدها وتسريبها، ويفضل أن يكون تنظيم المنشأة لا مركزيا؛ وذلك بسبب البعد في المسافة بين السياسات والوحدات، و هذه السياسات ما هي إلا أهداف مرجوة التحقيق، والإجراءات هي الطريقة المتبعة لتنفيذ تلك السياسات، وقد تكون هذه الإجراءات بشكل رسومات معينة، وتحدد معالمها طريقة تنفيذها. (فضيلة، بوطورة، 2006/2007، ص24).

خامسا :أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة: (الصحن، عبد الفتاح ،واخرون، 2007/2008، ص189).

حتى يعد نظام الرقابة الداخلية نظاما فعالا يجب توافر أساليب وأدوات رقابية للتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق هدفه؛ وعليه يجب أن تتميز هذه الأساليب والأدوات بالخصائص التالية:

1. **الملاءمة** :عند اختيار الأدوات الرقابية يجب الأخذ بالاعتبار أن تكون مناسبة لطبيعة نشاط المشروع ، ولإجراءات النظام الرقابي الداخلي المتبع في ذلك المشروع، و يجب أن يتوفر العامل المادي والبشري ومراحل العمل الإنتاجي لهذا المشروع التابع للدوائر الضريبية.
2. **الواقعية** :يجب أن تتناسب أدوات الرقابة وإمكانيات المشروع المادية والبشرية، وأن يتسم استخدام هذه الادوات بالسهولة بعيداً عن أي إمكانيات خاصة.
3. **عدم الازدواجية** :أي أن تكون أدوات الرقابة عند اختيارها بعيدة عن أي تداخل أو تعارض من حيث السياسات والإجراءات، أي أنه يجب أن تكون هذه السياسات (الأهداف) والإجراءات المتبعة متكاملة، ولكل منها دور خاص ومميز على حدة؛ من أجل تحقيق أهداف وإجراءات النظام الرقابي الداخلي في المشروع.
4. **المرونة** :يجب أن يتم عند اختيار أدوات الرقابة ، وأن تتسم بالمرونة من حيث التعديل والتغيير والتطوير وفقا لمتطلبات المشروع من حيث تطوره وتحديثه، من غير اللجوء إلى إعادة اختيار أدوات رقابية جديدة، أو إعادة هيكلة إجراءات الأدوات الرقابية، وهذا يعني أنه عند اختيار هذه الأدوات يجب الأخذ بالاعتبار إمكانية استخدامها في الوقت الحاضر وفي المستقبل.

## سادسا : نظام محاسبي متكامل:

وذلك لأهمية هذا النظام الذي تختص به الرقابة الداخلية من أجل التأكد من أن جميع العمليات تم تنفيذها لما هو مخطط له. (علي، عبد الوهاب نصر، وآخرون، 2006/2005، 119).

وأنه عند تصميم هذا النظام المحاسبي يجب أن يتم توضيح الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية في الدائرة الضريبية، وتوضيح طريقة إعداد التقارير والمالية والحسابات الختامية بما يتفق والأطراف المستخدمة لها، وأن يعتمد العمل المحاسبي في الدائرة الضريبية على إجراءات خاصة بالدورة المستندية والدورة المحاسبية. (الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2006، ص186)

وعليه نستنتج مما سبق أن النظام المحاسبي المتكامل يتصف بالخصائص التالية:

1. البساطة والوضوح؛ وذلك باستخدام السجلات والدفاتر المحاسبية اللازمة لعمل نشاط الدوائر الضريبية، وأن تكون هذه السجلات والدفاتر بصورة واضحة وبسيطة وبعيدة عن التعقيدات، فالهدف منها تحقيق هدف الرقابة الداخلية. (المرجع السابق، ص185).
2. يجب أن يكون النظام المحاسبي متفقاً وطبيعية عمل الدائرة الضريبية والنتائج التي تتوصل إليها هذه الدوائر من خلال التقارير المالية التي تخدم جميع الأطراف وتلبي حاجاتهم.
3. يجب أن يكون هناك أشخاص أو أفراد متخصصين من محاسبين ومراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المطلوبة تقوم على الإشراف والمتابعة على تنفيذ إجراءات النظام والعمل المحاسبي. (علي، عبد الوهاب نصر، وآخرون، 2006/2005، 185).

## المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية في فلسطين:

### المقدمة:

تعد الضرائب من أهم الموارد الأساسية التي تصب في الخزينة العامة للدولة، ومن أهم العوامل التي تساعد على تغذية هذه الخزينة وتغطية عجزها قدر المستطاع.

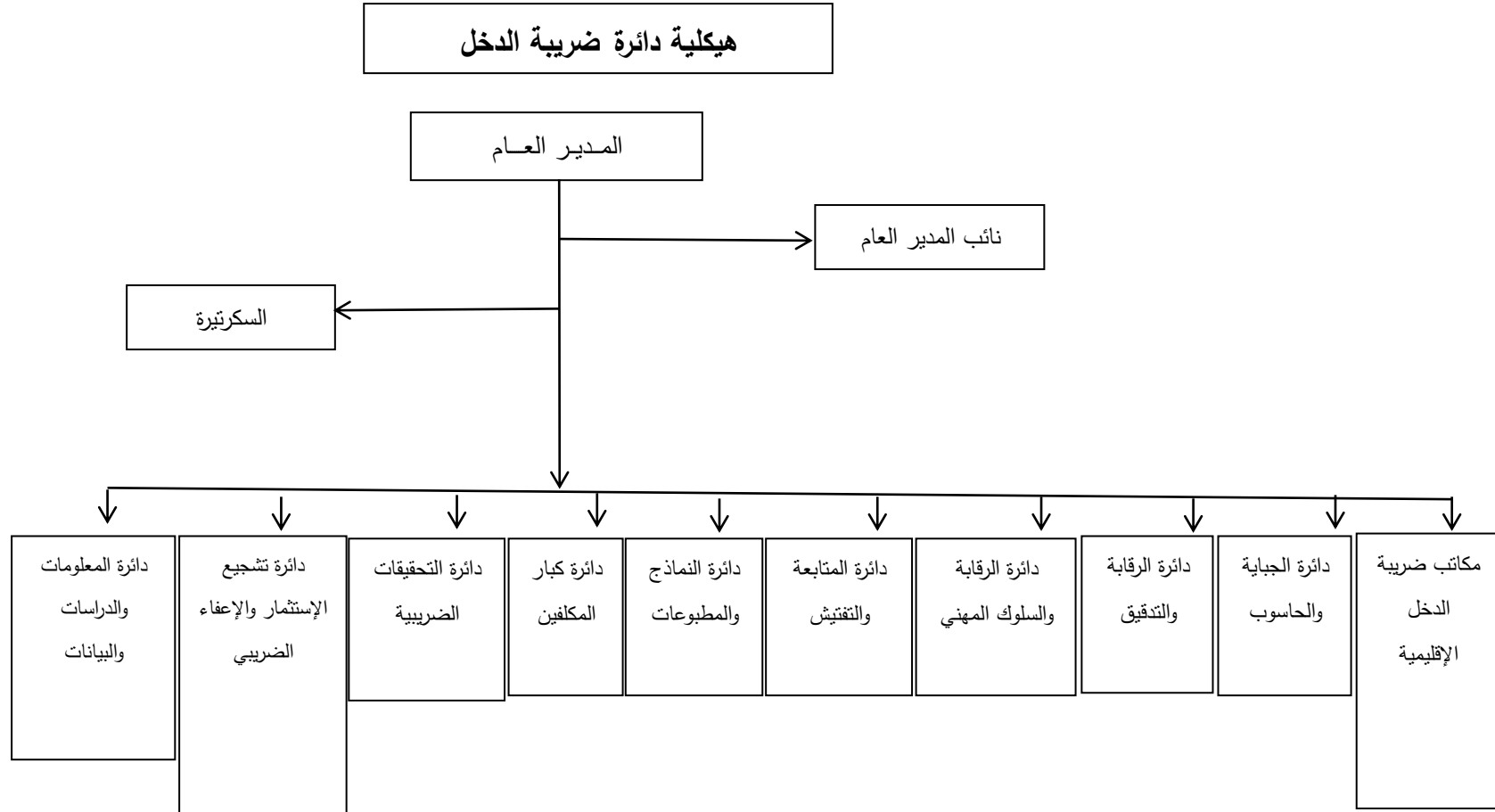
وحتى يتسنى للدولة القيام بذلك قامت بتوزيع هذه الضرائب على أربع دوائر ضريبية، وجعلتها تابعة ومسؤولة من وزارة المالية، وخصصتها كما يلي: دائرة ضريبة الدخل، ودائرة ضريبة الأملاك، ودائرة ضريبة القيمة المضافة، ودائرة ضريبة الجمارك، وبالإضافة إلى وزارة المالية، وعلى الرغم من أن ضريبتي القيمة المضافة والجمارك هي من الضرائب غير المباشرة إلا أنها تشكل الإيراد الأكبر مقارنةً مع ضريبتي الدخل والأملاك.

وعليه تناولت الباحثة في هذا المبحث الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي للدوائر الضريبية

في فلسطين:

**المطلب الأول: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الدخل.**

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل: (وزارة المالية، دائرة الشؤون الإدارية ، رام الله، 2012)



## 1-2 مكونات دائرة ضريبة الدخل: (وزارة المالية الفلسطينية، دائرة ضريبة الدخل، رام الله، سنة 2012)

### • مدير عام الإدارة العامة لضريبة الدخل:

يعد مدير عام الإدارة العامة لضريبة الدخل قمة الهرم في دائرة ضريبة الدخل، ويتبع مباشرة لوزير المالية، وهو يقوم بإدارة كافة أعمال الإدارة، وتنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل، وإصدار التعليمات بموجب القانون، ووضع الأهداف ورسم السياسات العامة للإدارة، وتنسيق مهامه من أجل تحقيق أهداف الإدارة، والعمل على إعادة تنظيم الدائرة وبما يتلاءم مع الظروف والمتغيرات، وكلما دعت الحاجة إلى ذلك.

### • نائب مدير ضريبة الدخل:

يقوم نائب مدير ضريبة الدخل مقام المدير العام في حال غياب المدير؛ وذلك حتى لا تتوقف الدائرة عن العمل حال غياب المدير، وعليه فإنه يسند إليه القيام بمساعدة المدير في أعمال المكتب الضريبي، والقيام بأعمال المدير في الحالات التي يكون فيها المدير غائباً أو في حال عدم وجوده، والقيام بتوجيه المرؤوسين لضمان تحقيق أهداف خطة المكتب المرسومة والإشراف على أدائهم وتقييمهم، وممارسة صلاحياته ضمن القانون، وإبداء رأيه في تقارير الإنجاز التي يتم دراستها من قبله.

### • السكرتيرة:

تعد السكرتيرة حلقة الوصل بين المدير والمكلفين وكذلك الزوار، فهي تقوم بتنظيم وتخطيط وتنسيق أعمال الدائرة، وتقوم بعملية تنظيم المواعيد والمقابلات الرسمية الخاصة بالمدير، والاجتماعات التي يعقدها المدير، وحفظ الأوراق الخاصة بالمدير بملفات مرتبة بحيث يسهل عملية الرجوع إليها كلما دعت الحاجة لذلك، واستقبال مراجعي المدير والزوار، واستقبال المكالمات وتمريدها من وإلى المدير.

## • مكاتب ضريبة الدخل الإقليمية:

إن الهدف من هذه المكاتب هو توزيع العبء الوظيفي بينها في محافظات فلسطين، وهي تابعة لوزارة المالية، ومقسمة إلى اثني عشر مكتباً في محافظات الضفة الغربية، وتتلخص وظيفتها في تحصيل الضرائب من المكلفين على مجموع دخلهم الخاضع للضريبة، وتدقيق ملفات المكلفين، والتحقق من أن الضريبة المفروضة عليهم تمثل العدالة الضريبية، والعمل على تقدير مبلغ الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الدخل من مأمور التقدير ووفقاً لما ورد بقانون ضريبة الدخل المطبق حالياً.

## • دائرة الجباية والحاسوب:

تقوم دائرة الجباية والحاسوب بحفظ الملفات الضريبية ومتابعتها من خلال الحاسوب، وكذلك إعداد التقارير الشهرية بالجباية الشهرية، والإشراف الكامل على عمل الدائرة وتوزيعه على كافة الأقسام، وتفويض الصلاحيات لمن يراه مناسباً ويحقق المصلحة العامة للدائرة، والقيام بوضع البرامج والخطط والتقديرات المستقبلية لمواجهة الاحتياجات الفنية والإدارية بما يتفق مع الخطة والمصلحة العامة للإدارة.

## • دائرة الرقابة والتدقيق:

وهي من أهم الدوائر التي تقوم بعملية تدقيق الملفات الضريبية من خلال عمليات الرقابة المتبعة وفقاً لنظام رقابي قوي وفعال، لذا فإنه يسند لها القيام بتقييم النتائج وإعطاء التوصيات المتعلقة بعملية التدقيق، والقيام بوضع خطة للتدقيق ومتابعتها، والإشراف على أعمال التدقيق في جميع المكاتب واستلام تقارير الإنجاز الشهرية.

## • دائرة الرقابة والسلوك المهني:

تقوم هذه الدائرة بتقييم ما تم إنجازه وتدقيق ملفات المكلفين التي تمت مخالفتها وفقاً للأسس والمعايير المحاسبية المتعارف عليه، والقيام بمراقبة إنجاز الموظفين وفحصه من خلال عينة عشوائية، ورفع تقارير إنجاز الموظفين إلى المدير العام.

- **دائرة المتابعة والتفتيش:**

إن الهدف من هذه الدائرة هو الحرص على تحقيق المصلحة العامة من خلال الفحص والمتابعة من أجل ضمان عمليات التحصيل، وعليه فإن مهام هذه الإدارة هو التأكد من أن القانون المطبق هو قانون ضريبة الدخل، وأن التعليمات الصادرة هي من ذات القانون، ومتابعة المسح الميداني من أجل غاية التسجيل وتوسيع القاعدة الضريبية، ومراقبة إجراءات الجباية والتفصيل والالتزام بها، وكذلك عمليات الإيداع في البنوك ومتابعة الشيكات الراجعة.

- **دائرة النماذج والمطبوعات:**

يسند لهذه الدائرة توفير كل ما يلزم الدوائر الضريبية، والإشراف على مستودعات الدوائر الضريبية، ويسند إليها أيضا طلب اللوازم والمطبوعات من المستودعات العامة، والإشراف على استلامها وتخزينها وصرفها للمكاتب والمديريات، والإشراف على تنظيم مستندات الإدخال والإخراج، بعملية الجرد للمستودعات وبصورة دورية.

- **دائرة كبار المكلفين:**

يوكل إلى هذه الدائرة القيام بمتابعة القضايا الضريبية الخاصة بالشركات التي تتمتع بامتيازات خاصة كأن تتعامل مع ملفات المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين، وتتعامل مع المؤسسات الخاصة التي تزيد دورتهم عن عشرة ملايين (10,000,000)، و الأفراد الذين تزيد دورتهم عن خمسة ملايين (5,000,000).

- **دائرة تشجيع الاستثمار والإعفاء الضريبي:**

تقوم هذه الدائرة بالسماح بإعطاء رخص لمشاريع تشجيعية؛ كأن تقوم بإعطاء إعفاء ضريبي لمشاريع منشأه في مناطق نائية بهدف إحياء تلك المناطق، وتقوم بالاشتراك مع هيئة تشجيع الاستثمار بعمل الدراسات المحاسبية لطالبي الإعفاء الاستثماري، والقيام بالزيارات الميدانية لأماكن عمل طالبي الإعفاء وعمل الدراسات الضرورية لذلك، والتنسيق ما بين دائرة ضريبة الدخل وهيئة تشجيع الاستثمار.

## • دائرة التحقيقات الضريبية:

تهتم هذه الدائرة بالشؤون القانونية، وتقوم بتمثيل الدوائر الضريبية أمام المحاكم في القضايا الموجهة لها أو التي تكون لصالحها، ويسند إليها القيام بالتحقيق بالقضايا والملفات المخالفة لأحكام قانون ضريبة الدخل، واستدعاء المكلفين أو الموظفين ذوي العلاقة لأخذ إفاداتهم، وإعداد تقارير التحقيق ورفعها للمدير العام لأخذ الإجراءات القانونية اللازمة، وحفظ ملفات التحقيق بصورة سرية.

## • دائرة المعلومات والدراسات والبيانات:

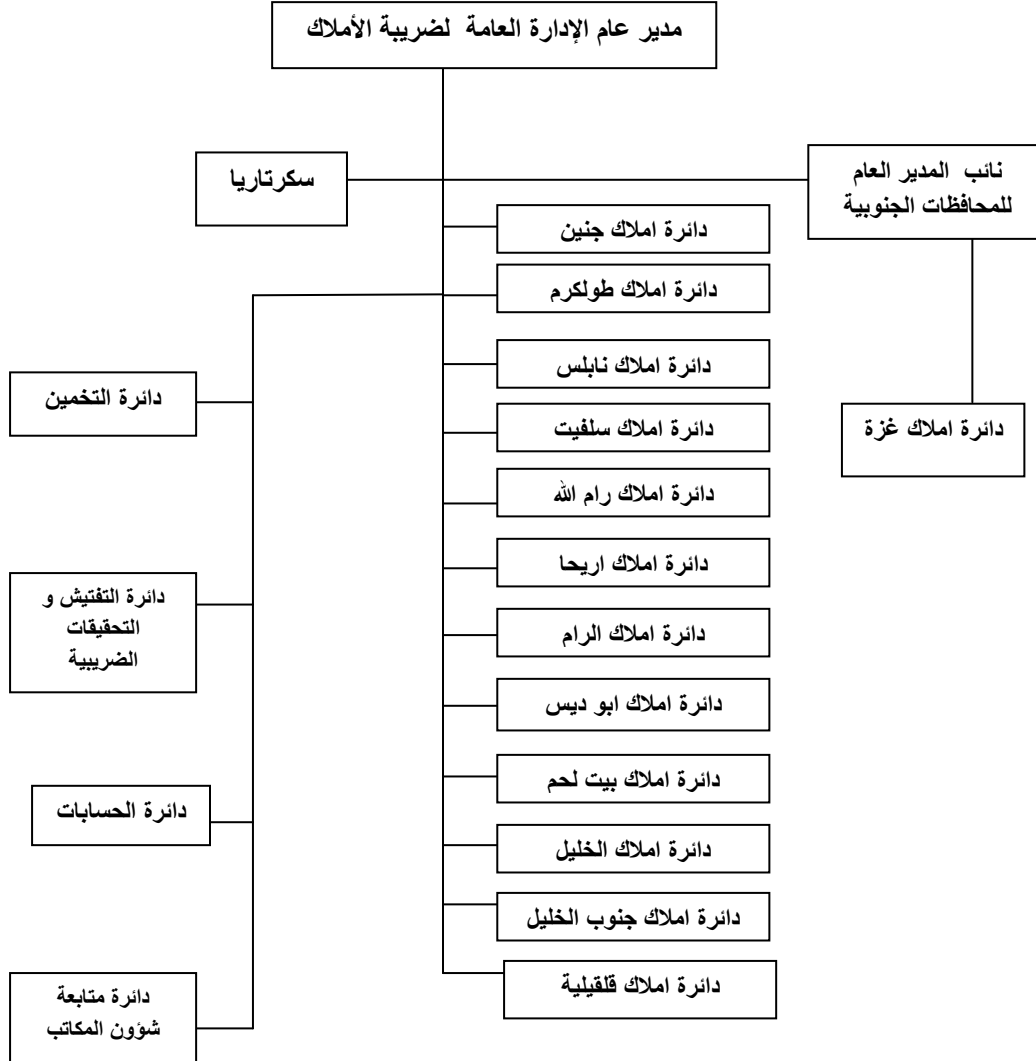
تهتم هذه الدائرة بجمع البيانات والمعلومات التي تساهم وتساعد أصحاب القرار على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وعليه فإن هذه الإدارة تهتم بالمشاركة في الندوات والدراسات والهادفة إلى مواجهة ومواكبة التطورات والمستجدات، والقيام بعملية تقييم أداء وعمل الموظفين، والمساهمة في عملية تنمية قدراتهم وإعداد تقارير عن إنجازاتهم لرفعها للمسؤولين عنهم، والقيام بعملية جمع المعلومات ما بين الدائرة والجهات الخارجية من خلال عملية الاتصال.

ويستنتج مما سبق؛ أن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي من خلال مراجعة (دليل الإجراءات) لدائرة ضريبة الدخل والذي يحدد المسؤوليات والصلاحيات يساعد على تحقيق نظام رقابي قوي وفعال، وأن دور دائرة الرقابة والتدقيق الموجودة داخل دائرة ضريبة الدخل لها دور ملحوظ في تفعيل عملية نظام الرقابة الداخلي وكما هو معروف ومن خلال قيام مأموري الضرائب بتنفيذ أعمالهم كما هو موجود ضمن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي من حيث تدقيق الملفات وفحص المعلومات والتأكد من صحة البيانات المصرح عنها من قبل المكلفين ويتم بناءً على ذلك تقدير قيمة المبلغ الخاضع للضريبة والمبلغ المستحق للدفع، وأما قسم التدقيق الداخلي والموجود داخل وزارة المالية يقوم بعملية الرقابة على هذه الدائرة من خلال الزيارات المفاجئة وفحص عينات (ملفات) عشوائية للتدقيق من تنفيذ جميع العمليات المراد تنفيذها والتأكد من صحة تنفيذها ولإتخاذ الإجراء اللازم في حال وجود خطأ.

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الأملاك

1 1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الأملاك (وزارة المالية، دائرة الشؤون الإدارية ، رام الله،

سنة 2012)



## 1-2 مكونات دائرة ضريبة الأملاك: (وزارة المالية الفلسطينية، دائرة ضريبة الأملاك، رام الله، سنة 2012)

### • مدير الدائرة:

وهو المشرف على كل ما يتعلق بالدائرة الضريبية، ووضع خطط تنظيمية لتنفيذ الأعمال الضريبية.

### • نائب المدير:

حيث يقوم مقام المدير في حال غيابه ويتم تفويضه ليطم تسير الأعمال.

### • قسم الحاسوب:

يقوم بمتابعة إدخال البيانات ومراقبة عمل البرامج وتطويرها، ومتابعة مشاكل الدائرة من خلال الشبكات الإلكترونية.

### • قسم التخمين:

العمل الميداني الهندسي؛ حيث يقوم بكشف ميداني عن العقارات للتأكد من طبيعة استخدامها ووضع القيم الضريبية عليها، ومتابعة عمليات مراجعة واعتراضات التخمين وتخمين البلديات المستحدثة.

### • إخراج القيد (الملكية):

إصدار إخراجات القيد (اثبات الملكية) سند الملكية للحفاظ على ملكية الأشخاص لممتلكاتهم، وتنفيذ قرارات المحاكم للحجز وفك الحجز.

### • قسم الجباية:

متابعة كبار المكلفين والمتخلفين عن الدفع، والقيام بزيارات ميدانية للمكلفين.

- قسم المحاسبة:

إصدار الإيصال الضريبي، وتسديد الدفع/ تسويات الحسابات الشهرية، والقيام بأعمال التسويات السنوية، وإصدار براءات الذمة لغايات الأعمال والعقار.

- قسم الرخص والمهن:

إصدار رخص مهن، وكشف ميداني على مخالفات رخص المهن، والقيام بتجديد رخص المهن، وإصدار إيصالات رخص مهن عمل التسويات المحاسبية الخاصة برخص المهن الشهرية.

- دائرة التخمين في الإدارة العامة:

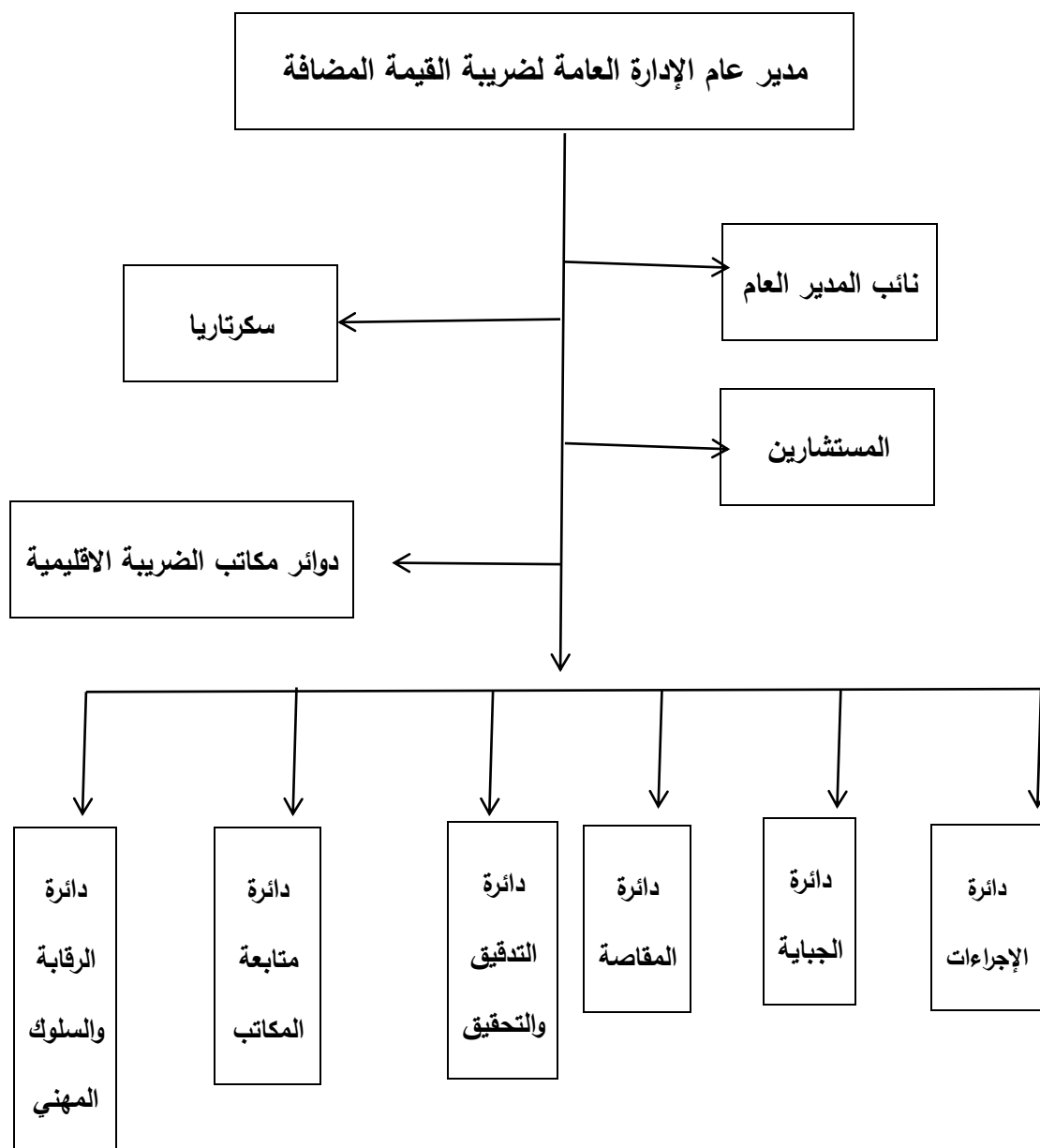
مهمتها وضع خطط استراتيجية السنوات القادمة من قوائم البلديات التي سيتم تخمينها أو إعادة تخمينها، وقيامها بتشكيل لجان تخمين تكون مقسمة إلى ثلاثة أقسام: (الشمال، والوسط، والجنوب).

يستنتج مما سبق؛ أن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي من خلال مراجعة (دليل الإجراءات) لدائرة ضريبة الأملاك والذي يحدد المسؤوليات والصلاحيات يساعد على تحقيق نظام رقابي قوي وفعال، وأنه لا يوجد في داخل هذه الدائرة، دائرة رقابة وتدقيق وذلك لأنه يتم رفع وإرسال جميع الملفات والبيانات أولاً بأول إلى قسم التدقيق الداخلي في الإدارة العامة داخل وزارة المالية ومن ثم يقوم هذا القسم بمراجعة ومتابعة تنفيذ الأعمال والمهام وفق الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي لتلك الأعمال، ويقوم أيضاً بعملية الزيارات المفاجئة وفحص عينات (ملفات) عشوائية للتأكد من صحة ودقة المهام.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة

#### 1-1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة القيمة المضافة: (وزارة المالية، دائرة الشؤون الإدارية، رام

الله، سنة 2012)



## 1-2 مكونات دائرة ضريبة القيمة المضافة: (وزارة المالية الفلسطينية، دائرة القيمة المضافة،

رام الله، سنة 2012)

### • مدير عام القيمة المضافة:

يقوم بإدارة كافة أعمال الإدارة، وتنفيذ أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة، وإصدار التعليمات بموجب القانون، ووضع الأهداف، ورسم السياسات العامة للإدارة، والعمل على إعادة تنظيم الدائرة بما يتلاءم مع الظروف والمتغيرات وكلما دعت الحاجة إلى ذلك، وتكون مسؤولياته وصلاحياته جميع الأعمال المتعلقة بدائرة القيمة المضافة.

### • دوائر مكاتب ضريبة القيمة المضافة الإقليمية:

حيث يتم توزيع الأعمال الضريبية على المكاتب الضريبية لتخفيف العبء الوظيفي، ويتم تحصيل الدفعات والضرائب من المكلفين، وتدقيق وفحص ملفات المكلفين.

### • دائرة الإجراءات الضريبية:

تقوم هذه الدائرة بالتأكد من مدى تنفيذ القوانين واللوائح الصادرة عن المدير العام.

### • دائرة التدقيق والتحقيق:

تتولى هذه الدائرة مهمة تدقيق وفحص ملفات الدوائر والإعدادات النقدية.

### • دائرة الجباية:

متابعة جباية المكاتب ومتابعة الفروع الاقتصادية على مستوى الضفة.

#### • دائرة المقاصة:

تتولى هذه الدائرة مهمة استلام فواتير المقاصة الإسرائيلية من المكلف الذي قام بالشراء من إسرائيل، وتسليم فواتير المقاصة الفلسطينية للمكلف الذي سيبيع لإسرائيل، ومتابعة أعمال مقاصة بالدوائر، وجلسات شهرية مع إسرائيل.

#### • دائرة متابعة المكاتب:

تقوم هذه الدائرة بتوزيع عبء العمل الضريبي، ومتابعة أعمال كافة المكاتب في المحافظات المختلفة والمكونة من ثلاثة عشر مكتبا ضريبيا، وتقوم بتحصيل الضرائب من المكلفين من خلال وصل يدفع في البنك.

#### • دائرة الرقابة والسلوك المهني:

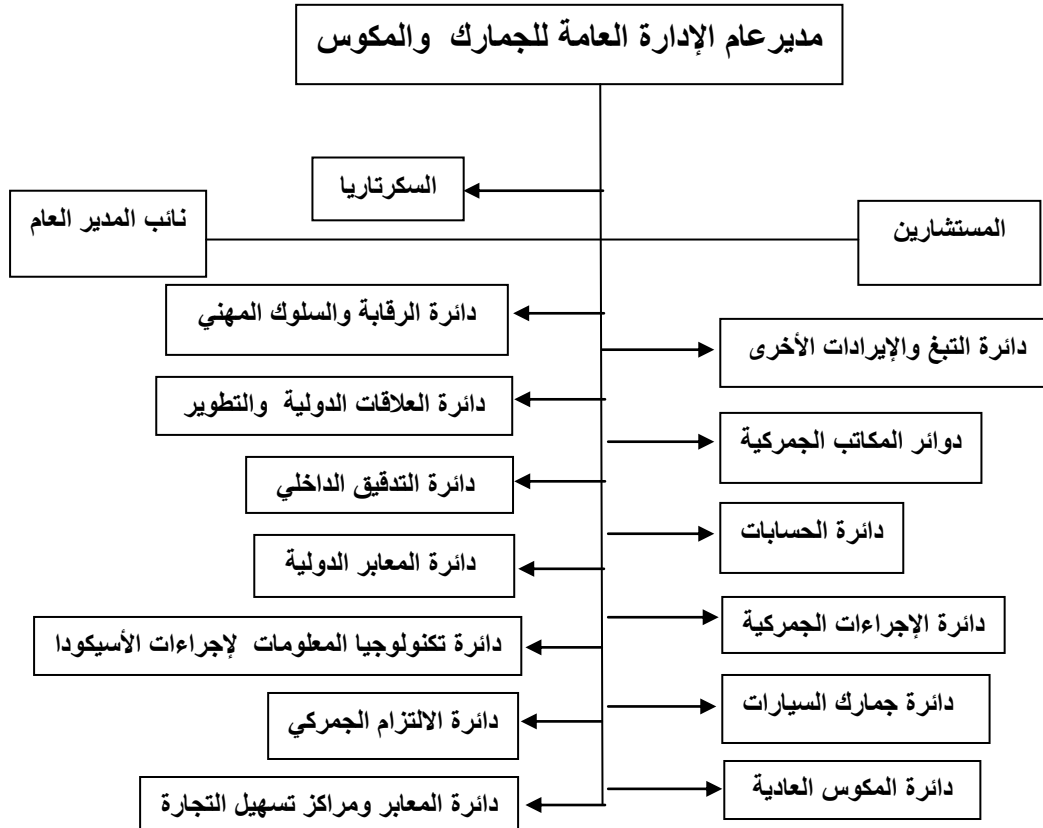
مهمتها مراقبة أداء وسلوك الموظفين ومدراء الدوائر الإدارة العامة.

يستنتج مما سبق؛ أن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي من خلال مراجعة (دليل الإجراءات) لدائرة ضريبة القيمة المضافة والذي يحدد المسؤوليات والصلاحيات يساعد على تحقيق نظام رقابي قوي وفعال، وأنه يوجد داخل ضريبة القيمة المضافة قسم التدقيق مكون من رئيس قسم وموظفين داخل هذا القسم يقومون بعملية التدقيق ومراجعة الملفات وإجراء التسويات وفحص فواتير مبيعات ومشتريات المكلفين، وأيضاً متابعة وتدقيق ملفات الإعادة وغيرها من الأعمال وكما هي موجودة ضمن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي، أما قسم التدقيق الداخلي الموجود في وزارة المالية فيقوم بعملية التدقيق الشامل للملفات المدققة سابقاً من قبل الدائرة الضريبية والتأكد من صحة تنفيذ الأعمال.

## المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي ومكونات دائرة ضريبة الجمارك

### 1-1 الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الجمارك: (وزارة المالية، دائرة الشؤون الإدارية ، رام الله،

سنة 2012)



### 2-1 مكونات دائرة ضريبة الجمارك: (وزارة المالية، دائرة ضريبة الجمارك، رام الله، سنة

2012)

#### • مدير عام الجمارك والمكوس:

حيث يقوم بإدارة الجمارك بشكل عام في الإدارة العامة والمحافظات، ويشرف على الاستيراد

والتصدير.

- **مدير دائرة التبغ والإيرادات الأخرى:**

مسؤول عن التبغ المستورد والإنتاج المحلي، وتحصيل الرسوم الجمركية من شركات التبغ.

- **دوائر المكاتب الجمركية:**

تقوم بعملية فحص ملفات المستوردين وتدقيقها، وتحصيل الإيرادات الضريبية من المكلفين.

- **مدير دائرة الحسابات:**

رفع التقارير المالية الخاصة بإدارة الجمارك، وتدقيق عمليات الاستيراد والتصدير

- **مدير الإجراءات الجمركية:**

متابعة كافة الإجراءات الجمركية، والتفتيش والتعرفة الجمركية وأعمال الجمارك، ومتابعة سلامة الإجراء الجمركي.

- **مدير دائرة جمارك السيارات:**

فحص سيارات المستوردين الجديدة والمحولة.

- **مدير إجراءات المكوس العادية:**

وهي الدائرة المسؤولة عن ضريبة الشراء.

- **مدير دائرة الرقابة والسلوك المهني:**

مهمتها مراقبة أداء عمل الموظفين وحل المنازعات واستلام الشكاوي عن الموظفين.

- **مدير دائرة العلاقات الدولية والتطوير:**

مسؤول عن الدورات وورش العمل من منظمات الدول المانحة مثل UNDP.

- دائرة المعابر ومراكز تسهيل التجارة:

معبر الكرامة، رفح، مطار غزة، والسيطرة على الاستيراد والتصدير وحركة عبور المسافرين، شرطة جمارك وارتباط مدني وعسكري ومخابرات.

- مدير دائرة التدقيق الداخلي:

وهي عبارة عن لجنة تدقيق يشكلها المدير العام، ومهمتها فحص السيارات والمعابر والمكاتب الجمركية والبيانات الجمركية الصادرة والواردة.

- مدير دائرة المعابر الدولية:

غير موجودة.

- مدير تكنولوجيا المعلومات لإجراءات الأسكودا:

برامج حوسبة البيانات الجمركية ومسؤولة عن البرنامج ويوجد مبرمجين ومشتغلين.

- مدير دائرة الالتزام الجمركي:

مسؤول عن مدى التزام المكلف (المستورد) بالاستيراد واللوائح الخاصة بالاستيراد.

يستنتج مما سبق؛ أن الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي من خلال مراجعة (دليل الإجراءات) لدائرة ضريبة الجمارك والذي يحدد المسؤوليات والصلاحيات يساعد على تحقيق نظام رقابي قوي وفعال، وأنه لا يوجد داخل هذه الدائرة ما يسمى بدائرة الرقابة والتدقيق وذلك لأنه يتم رفع وإرسال جميع الملفات والبيانات أولاً بأول إلى قسم التدقيق الداخلي في الإدارة العامة داخل وزارة المالية ومن ثم يقوم هذا القسم بمراجعة ومتابعة تنفيذ الأعمال والمهام وفق الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي لتلك الأعمال، ويقوم أيضاً بعملية الزيارات المفاجئة وفحص عينات (ملفات) عشوائية للتأكد من صحة ودقة المهام.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

- منهج الدراسة.
- مجتمع الدراسة.
- عينة الدراسة.
- أداة الدراسة.
- صدق الأداة.
- ثبات الأداة.
- إجراءات الدراسة.
- متغيرات الدراسة.
- المعالجات الإحصائية.

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وبناء أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف متغيرات الدراسة والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

### منهج الدراسة:

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي منهاجاً للدراسة، وذلك لملاءمته لطبيعتها.

### مجتمع الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين، وقد بلغ عددهم (718) عاملاً وفق إحصاءات دوائر الضريبة لسنة 2012/2011.

### عينة الدراسة:

اختارت الباحثة عينة عشوائية ممثلة لعدد العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين، وبلغ حجمها (170) موظفاً أي ما نسبته (24%) من مجتمع الدراسة، وقد تمكنت الباحثة من جمع (170) استبانة وهي صالحة لإجراء الدراسة، والجدول رقم (2) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات المستقلة :

### جدول رقم (2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر:

| المتغير | التصنيف      | التكرار | النسبة المئوية % |
|---------|--------------|---------|------------------|
| العمر   | أقل من 30    | 45      | 26.5             |
|         | 30-أقل من 40 | 51      | 30.0             |
|         | 40-أقل من 50 | 57      | 33.5             |
|         | 50 فأكثر     | 17      | 10.0             |
| المجموع |              | 170     | 100              |

يتبين من الجدول السابق أن نسبة من هم بين 40-50 سنة قد حصلت على أعلى نسبة من المستطلعين، حيث بلغت نسبتهم 33.5%، في حين كانت نسبة من هم بين 30-40 سنة 30%،

اما نسبة من هم اقل من 30 سنة فكانت 26.5%، بينما وصلت نسبة من هم اكثر من 50 سنة 10%.

#### جدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجهة الوظيفية:

| المتغير        | التصنيف              | التكرار | النسبة المئوية% |
|----------------|----------------------|---------|-----------------|
| الجهة الوظيفية | ضريبة الدخل          | 30      | 17.6            |
|                | ضريبة الأملاك        | 20      | 11.8            |
|                | ضريبة القيمة المضافة | 30      | 17.6            |
|                | ضريبة الجمارك        | 21      | 12.4            |
|                | وزارة المالية        | 69      | 40.6            |
| المجموع        |                      |         | 100             |

يتبين من الجدول السابق ان اعلى نسبة ممن تم استطلاعهم هم من موظفي وزارة المالية حيث بلغت نسبتهم 40.6%، في حين كانت نسبة من هم من موظفي ضريبة الدخل 17.6%، بينما وصلت نسبة موظفي ضريبة القيمة المضافة الى 17.6%، اما نسبة من هم موظفين في ضريبة الجمارك فكانت 12.4%، بينما وصلت نسبة من هم موظفين في ضريبة الاملاك نسبة 11.8%.

#### جدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة:

| المتغير      | التصنيف        | التكرار | النسبة المئوية% |
|--------------|----------------|---------|-----------------|
| سنوات الخبرة | أقل من 5       | 49      | 28.8            |
|              | من 5-أقل من 10 | 28      | 16.5            |
|              | 10 فأكثر       | 93      | 54.7            |
| المجموع      |                |         | 100             |

يتبين من الجدول السابق ان اعلى نسبة ممن تم استطلاعهم هم من ذوي الخبرة العالية في هذا العمل (10 سنوات فأكثر) حيث بلغت نسبتهم 54.7%، في حين كانت نسبة من هم من ذوي الخبرة المنخفضة (اقل من 5 سنوات) حوالي 28.8%، بينما وصلت نسبة من هم من ذوي الخبرة المتوسطة (من 5-10 سنوات) 16.5%.

جدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

| المتغير       | التصنيف          | التكرار | النسبة المئوية% |
|---------------|------------------|---------|-----------------|
| المؤهل العلمي | ثانوية عامة فأقل | 11      | 6.5             |
|               | دبلوم متوسط      | 39      | 22.9            |
|               | بكالوريوس        | 103     | 60.6            |
|               | دراسات عليا      | 17      | 10.0            |
| المجموع       |                  | 170     | 100             |

يتبين من الجدول السابق ان اعلى نسبة ممن تم استطلاعهم هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 60.6%، في حين كانت نسبة من هم من حملة شهادة الدبلوم المتوسط 22.9%، بينما وصلت نسبة من يحملون شهادة الدراسات العليا الى 10%، اما نسبة من هم يحملون الثانوية العامة فكانت أقل قيمة وبلغت 6.5% .

جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص:

| المتغير | التصنيف | التكرار | النسبة المئوية% |
|---------|---------|---------|-----------------|
| التخصص  | محاسبة  | 82      | 48.2            |
|         | مالية   | 13      | 7.6             |
|         | قانون   | 5       | 2.9             |
|         | إدارة   | 41      | 24.1            |
|         | اقتصاد  | 4       | 2.4             |
|         | غير ذلك | 25      | 14.7            |
| المجموع |         | 170     | 100             |

يتبين من الجدول السابق ان اعلى نسبة ممن تم استطلاعهم هم من يحملون شهادة تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 48.2%، في حين كانت نسبة من يحملون شهادة تخصص الادارة 24.1%، بينما وصلت نسبة من يحملون شهادة تخصص مالية الى 7.6%، اما نسبة من هم يحملون شهادة تخصص قانون فكانت 2.9%، بينما وصلت نسبة من يحملون شهادة تخصص في الاقتصاد نسبة 2.4%، اما نسبة 14.7% ممن تم استطلاعهم فقد كان تخصصهم غير ذلك.

جدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات في مجالي الرقابة والتدقيق:

| المتغير                              | التصنيف    | التكرار | النسبة المئوية% |
|--------------------------------------|------------|---------|-----------------|
| عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق | لا توجد    | 71      | 41.8            |
|                                      | أقل من 3   | 50      | 29.4            |
|                                      | 3-أقل من 5 | 19      | 11.2            |
|                                      | 5 فأكثر    | 30      | 17.6            |
| المجموع                              |            | 170     | 100             |

يتبين من الجدول السابق ان اعلى نسبة ممن تم استطلاعهم هم من لم يحصلوا على دورات تدريبية حيث بلغت نسبتهم 41.8%، في حين كانت نسبة من حصلوا على اقل من 3 دورات 29.4%، بينما وصلت نسبة من حصلوا على اكثر من 5 دورات الى 17.6%، اما نسبة من حصلوا على 3 او 4 دورات تدريبية فكانت 11.2% .

أداة الدراسة:

استخدمت الباحثة المقابلات الشخصية والاستبانة أداة لدراستها:

أولاً: المقابلات الشخصية

حيث تضمن محور المقابلات الشخصية حول مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقومات نظام الرقابة الداخلية وخصائصه، حيث تم إجراء هذه المقابلات مع مدراء الدوائر الضريبية المختلفة: (دائرة ضريبة الدخل ودائرة ضريبة الأملاك، ودائرة ضريبة القيمة المضافة، ودائرة الجمارك، وبالإضافة إلى وزارة المالية) أو من ينوب عنهم، وتم وضع هذه المقابلات في الجداول التالية:

1\_ جداول المقابلات الشخصية حول مكونات نظام الرقابة الداخلية:

جدول رقم (8): أولاً: جدول البيئة الرقابية: Control environment

| السؤال                                                                                     | ضريبة الدخل                                                                                                                                                                                | ضريبة الأملاك                                                                           | ضريبة القيمة المضافة                                                                          | ضريبة الجمارك                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ما مدى توفر القيم الأخلاقية والمبادئ في الدوائر الضريبية؟                                  | يوجد هناك دائر السـلوك المهني؛ حيث تهتم بمسلكيات الموظفين وتعاملهم مع المكلفين بمفهومها العام، والتعامل مع خدمات الجمهور.                                                                  | إن درجة توفر القيم الأخلاقية والمبادئ هي درجة مقبولة.                                   | هناك قيم ومبادئ لأخلاقيات المهنة.                                                             | تتوفر في الدائرة قيم ومبادئ الشفافية في العمل، وأيضاً معاملة الناس بالمثل، وكذلك تدقيق ورقابة.                                                                                               |
| هل تعتمد الإدارة عند ممارستها لعملية الرقابة على التقارير المالية والرقابية المسندة إليها؟ | هناك ما يسمى بالرقابة الداخلية المهنية (الإدارية) والمالية: لكل مديرية في وزارة المالية دائرة تسمى دائرة تدقيق لكل فرع، ويوجد دائرة تدقيق رئيسة تابعة لوزارة المالية وحسب الهيكل التنظيمي. | تعتمد الإدارة عند ممارستها لعملية الرقابة على التقارير المالية والرقابية المسندة إليها. | تعتمد الإدارة عند ممارستها لعملية الرقابة عن طريق المتابعة اليومية للأعمال والتقارير المالية. | تعتمد الإدارة عند ممارستها لعملية الرقابة من خلال تنفيذ الأوامر والتعليمات الواردة من الإدارة العامة (جهة تنفيذية) وتتم عملية التقييم والرقابة من خلال دائرة الرقابة ودائرة التدقيق الداخلي. |
| ما هي الطرق التي تتبعها الإدارة لجعل الموظفين                                              | يوجد هناك تقارير الإنجاز الشهري التفصيلي لكل                                                                                                                                               | تقوم الإدارة بتزويد الموظفين بإرشادات وتعليمات حول                                      | من خلال قرارات جماعية تكون بصيغة أمر بما تخدم المصلحة العامة وتكون تشاورية.                   | من خلال نظام الحوافز والرواتب والترقيات، وزيادة الإيرادات والمكافآت                                                                                                                          |

|                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                              |                                                                                                              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>يتقبلون أسلوها وفلسفتها؟ هل من خلال إشارات يتم تزويدها لهم حول أهمية الإدارة؟</p>                  | <p>موظف، وكذلك تقرير سنوي لمعرفة مدى إنجاز كل موظف من أجل التقييم والمكافآت، ويتم رفع هذه التقارير من الفرع إلى الوزارة.</p> <p>لا يوجد نظام علمي إداري يحدد مقومات الإدارة، ولا يوجد إشارات تعرف الموظف بالإدارة، ولكن تعطي تعاميم بكيفية إدارة العمل وتكون حسب أولوية العمل وتطبيق النظرية الشخصية وما يتوافق مع التعاميم الصادرة من الوزارة.</p> | <p>كيفية تنفيذ الأعمال.</p>                                                                                  | <p>من خلال قانون الخدمة المدنية، ومن خلال دورات تدريبية، وزيارات ميدانية.</p>                                |
| <p>هل هناك هيكل تنظيمي يتم من خلاله معرفة الوصف الوظيفي للعناصر الضريبية لتحقيق نظام رقابي داخلي.</p> | <p>هناك هيكل تنظيمي يتم من خلاله معرفة الوصف والعناصر الوظيفية للدوائر الضريبية لتحقيق نظام رقابي داخلي.</p>                                                                                                                                                                                                                                        | <p>هناك هيكل تنظيمي يتم من خلاله معرفة الوصف والعناصر الوظيفية للدوائر الضريبية لتحقيق نظام رقابي داخلي.</p> | <p>هناك هيكل تنظيمي يتم من خلاله معرفة الوصف والعناصر الوظيفية للدوائر الضريبية لتحقيق نظام رقابي داخلي.</p> |

|                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                  |                                                             |                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| الوظيفية<br>للدوائر<br>الضريبية<br>لتحقيق نظام<br>رقابي داخلي؟                                                                                         |                                                                                                                                                                  | نظام رقابي<br>داخلي.                                        | داخلي.                                                                       |
| كيف يتم حفظ<br>التقارير<br>المالية<br>وتخزينها<br>للرجوع إليها<br>عند الحاجة<br>لها؟                                                                   | تورد وتحول<br>إلى مدير<br>التدقيق، ثم<br>تحتفظ في ملف<br>خاص بها، ثم<br>بالأرشيف<br>حسب الرقم<br>التسلسلي لها،<br>ومن ثم يتم<br>حفظ آخر<br>نتيجة للملف<br>آلياً. | يتم الحفظ يدوياً وآلياً<br>وتوضع في الأرشيف.                | يتم الحفظ يدوياً<br>وآلياً من خلال<br>نظام تواصل.                            |
| ما درجة توفر<br>كفاءة الموارد<br>البشرية في<br>الدوائر<br>الضريبية<br>لتأمين نظام<br>رقابي داخلي<br>فعال؟                                              | إن توفر كفاءة<br>الموارد البشرية<br>تقررها وزارة<br>المالية.                                                                                                     | إن درجة توفر<br>كفاءة الموارد<br>البشرية هي<br>درجة مقبولة. | درجة توفر الكفاءة<br>للموارد البشرية عالية<br>ولكن الموارد البشرية<br>قليلة. |
| لا يوجد كفاءة<br>موارد بشرية، أما<br>حالياً فإنه يتم<br>تعيين موظفين<br>متخصصين، حيث<br>يكون المؤهل<br>العلمي مناسباً<br>للعمل في الدوائر<br>الضريبية. |                                                                                                                                                                  |                                                             |                                                                              |

جدول رقم (9): ثانيا: جدول تقدير المخاطر: Risk assessment

| السؤال                                                                           | ضريبة الدخل                                                                                                                                                                                                                                   | ضريبة الأملاك                                                                    | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                 | ضريبة الجمارك                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل تأخذ الدائرة الضريبية بالاعتبار احتمالية أن يكون هناك ملفات ومعاملات لم تسجل؟ | هناك خطوتان: الأولى ما يسمى بالتوسع العمودي، والثانية ما يسمى بالتوسع الأفقي. أولاً: التوسع العمودي؛ حيث يتم من خلال السجلات الموجودة داخل الدائرة، وفي بداية كل سنة يتم تقديم الإقرار الذاتي ويتم عمل إحصاء بعدد الإقرارات التي يتم تقديمها، | تأخذ دائرة ضريبة الأملاك بالاعتبار احتمالية أن يكون هناك ملفات ومعاملات لم تسجل. | هناك ما يسمى بقاصة حديدية غير قابلة للسرقة أو الحرق، يتم فيها حفظ الملفات والسجلات، وأيضا يتم أرشفتها على الكمبيوتر. | يوجد دائرة جديدة داخل دائرة الجمارك تسمى دائرة المخاطر؛ يتم من خلالها فحص الملفات والمعلومات وبعد التحليل يحدد مستوى الأسعار والقيم ومستوى ضياع الإيرادات. |

|                           |                      |                          |                                                                                                                                                                                                                                                 |                        |
|---------------------------|----------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
|                           |                      |                          | <p>ومن ثم يتم استخراج نسبة من الإجمالي الموجود، ثم تلجأ إلى التقدير الإداري للملفات التي لم يتم تقدير لها.</p> <p>ثانيا: التوسع الأفقي؛ يتم اللجوء إلى خطة التوسع الأفقي عن طريق فتح ملفات جديدة من خلال حضور المكلف نفسه أو زيارة ميدانية.</p> |                        |
| ما أثر التغيير المستمر في | لا يؤثر ذلك على ظهور | يؤثر إيجابا حيث تعمل على | يؤثر إيجابا إذا كان التغيير أو التجديد مثلا                                                                                                                                                                                                     | إن تدوير الموظفين يعمل |

|                                                                                                                                                 |          |                            |                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الدوائر<br>الضريبية من<br>حيث موظفيها<br>والتجديد الدائم<br>لهم وللتعليمات<br>الصادرة عنها<br>أو استخدام<br>برامج جديدة<br>على ظهور<br>المخاطر؟ | المخاطر. | تقليل الأضرار<br>والمخاطر. | كل ثلاث سنوات أي أن<br>تكون فترة معتدلة، أما<br>إذا كان التغيير أو<br>التجديد مثلاً أقل من سنة<br>أي فترة قصيرة أو عشر<br>سنوات أي لفترة طويلة<br>فإنه يؤثر سلباً وليس<br>إيجاباً على العمل. | على جعل<br>الموظف ملماً<br>بالعمل في الدوائر<br>الضريبية<br>بالإضافة إلى أن<br>تغيير الموظفين<br>يؤثر إيجاباً من<br>حيث تقليل<br>المخاطر. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

جدول رقم (10): ثالثاً: جدول الأنشطة الرقابية: Control activities

| السؤال                                                                                                                                                               | ضريبة الدخل                                                                                                                                                                                                                              | ضريبة الأملاك                                                                                                                                                                                        | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                                       | ضريبة الجمارك                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل الموظف<br>الذي يقوم<br>بعملية<br>الرقابة أو<br>النشاط<br>الرقابي على<br>دراية<br>ومعرفة<br>كافية بما<br>يقوم به من<br>أعمال<br>رقابية من<br>أجل تحديد<br>الأخطاء؟ | إن الموظف الذي يقوم<br>بعملية الرقابة<br>الداخلية يكون على<br>معرفة ودراية تامة لما<br>يقوم به من أعمال<br>وأنشطة رقابية، وأن<br>عملية التدقيق لا<br>تعني عدم الثقة وإنما<br>التأكيد على الثقة<br>لمراجعة البيانات<br>وخروجها بشكل سليم. | إن الموظف<br>الذي يقوم<br>بعملية الرقابة<br>ليس لديه أدنى<br>معرفة لما يقوم<br>به من أعمال<br>رقابية؛ إذ إنه<br>يطلب<br>المساعدة من<br>الموظف الذي<br>سيتم إجراء<br>التدقيق<br>والرقابة على<br>عمله. | إنه يتم وبشكل مستمر<br>إجراء أعمال رقابية<br>ولكن الموظف الذي<br>يقوم بذلك ليس لديه<br>إلمام كامل لما يقوم به<br>من أعمال وأنشطة<br>رقابية | إن الموظف الذي<br>يتم تعيينه ليقوم<br>بعملية الرقابة<br>والتدقيق على<br>المكاتب والدوائر<br>الضريبية ليس<br>لديه المعرفة<br>الكافية ليقوم<br>بذلك. |

جدول رقم (11): رابعاً : جدول المعلومات والاتصالات: Information and communication

| السؤال                                                                                                  | ضريبة الدخل                                                                                               | ضريبة الأملاك                                                                                                         | ضريبة القيمة المضافة                                                                | ضريبة الجمارك                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| هل هناك قنوات اتصال مفتوحة؟                                                                             | هناك قنوات اتصال مفتوحة.                                                                                  | هناك قنوات اتصال مفتوحة.                                                                                              | هناك قنوات اتصال مفتوحة.                                                            | هناك قنوات اتصال مفتوحة.                                    |
| هل يتم توزيع المعلومات المراد تدقيقها على جميع المستويات؟                                               | يتم توزيع المعلومات المراد تدقيقها على جميع المستويات.                                                    | لا يتم توزيع تلك المعلومات على جميع المستويات؛ وإنما الذي يقوم بعملية التدقيق هو نفس الموظف الذي يقوم بعملية التخمين. | يتم توزيع المعلومات المراد تدقيقها على جميع المستويات ولكن كل حسب تخصصه.            | يتم توزيع المعلومات المراد تدقيقها على جميع المستويات.      |
| هل يتم تدقيق المعلومات التي يتم توزيعها من خلال الرجوع لأي عمل منفذ بالأصل سواء كان قانوناً أو تعميماً. | تتم عملية تدقيق المعلومات التي تم توزيعها من خلال الرجوع لأي عمل منفذ بالأصل سواء كان قانوناً أو تعميماً. | لا يتم تدقيق المعلومات التي يتم توزيعها من خلال قنوات الاتصال.                                                        | يتم تدقيق المعلومات التي يتم توزيعها من خلال قنوات الاتصال، ويتم التأكد من تنفيذها. | يتم تدقيق المعلومات التي يتم توزيعها من خلال قنوات الاتصال. |

جدول رقم (12): خامساً : جدول المتابعة: Monitoring

| السؤال                                                                                                       | ضريبة الدخل                                                                                                                                          | ضريبة الأملاك                                                                                                                 | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                                                                                                                         | ضريبة الجمارك                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| كيف يتم تقدير مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال عملية المراقبة والرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية؟ | تتم عملية الرقابة من خلال ما يسمى بالرقابة الإدارية والرقابة المهنية؛ أما الرقابة الإدارية تكون من المدير مباشرة، وفي حال غيابه توكل المهام إلى نائب | إن عملية الرقابة تكون من خلال دائرة الرقابة المركزية، فجميع الأعمال يتم رفعها أولاً بأول من خلال الحاسوب إلى الدائرة المركزية | تتم عملية الرقابة في الدوائر الضريبية من خلال ما يسمى بالتدقيق الرقابي والتدقيق الإداري؛ حيث يتم التدقيق الرقابي من خلال الموظفين داخل القسم، ومن ثم رئيس القسم، ومن ثم رؤساء الأقسام يليها المدير. أما التدقيق الإداري يعني | يتم التدقيق فقط من المدير العام. |

|                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                   |                                                                                   |                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                      | المدير، وفي حال غيابهما فإنه يتم تفويض المهام إلى رئيس القسم. وأما الرقابة المهنية تكون من خلال المدير والمدقق فقط، وفي حال غياب المدير تفوض إلى نائب المدير مع نفس المدقق، وفي حال غياب كل من المدير ونائبه فإنها تفوض إلى رئيس القسم ولنفس المدقق. | ففي وزارة المالية.                                                                | عدم انفراد شخص باتخاذ قرار سواء كان موظفاً أو رئيساً أو مديراً.                   |                                                                                   |
| هل يتم إجراء تعديل أو تغيير للسياسات المتبعة والمرسومة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة؟ | يتم إجراء تعديل أو تغيير للسياسات المتبعة والمرسومة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة.                                                                                                                                                                    | يتم إجراء تعديل أو تغيير للسياسات المتبعة والمرسومة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة. | يتم إجراء تعديل أو تغيير للسياسات المتبعة والمرسومة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة. | يتم إجراء تعديل أو تغيير للسياسات المتبعة والمرسومة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة. |

2\_ جداول المقابلات الشخصية حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وخصائصه:

جدول رقم (13):أولا :جدول (تحديد الصلاحيات والمسؤوليات)

| السؤال                                                          | ضريبة الدخل                                                                                                                              | ضريبة الأملاك                                                                                               | ضريبة القيمة المضافة                                            | ضريبة الجمارك                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل هناك خطة تنظيمية للدائرة الضريبية مطبقة ومتبعة؟              | يوجد خطة تنظيمية تبين آلية العمل من بدايته حتى نهايته.                                                                                   | يقوم كل قسم بوضع خطط عمل مقترحة لفترة مستقبلية، وكل قسم له خطة تنظيمية مستقلة تحدد صلاحياته مع ثبات الأساس. | هناك تقارير تقدم كل ثلاثة شهور، يتم مقارنتها بالإنجاز.          | يوجد هيكلية إدارية تصدر من ديوان الموظفين.                                                 |
| هل هناك خطة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ بالمستقبل؟ | لا يوجد خطة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ بالمستقبل، وإنما هي نفس آلية العمل المتبعة ويتم التعديل عليها لمواجهة تلك التطورات. | لا يوجد خطة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ بالمستقبل.                                             | لا يوجد خطة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ بالمستقبل. | يوجد خطة لمواجهة التطورات والمستجدات التي قد تطرأ بالمستقبل.                               |
| هل يتم تنفيذ المهام من الموظفين ضمن الخطة التنظيمية؟            | يتم تنفيذ المهام من الموظفين ضمن الخطة التنظيمية.                                                                                        | يتم تنفيذ المهام من الموظفين ضمن الخطة التنظيمية.                                                           | يتم تنفيذ المهام من الموظفين ضمن الخطة التنظيمية.               | يتم تنفيذ المهام من الموظفين ضمن الخطة التنظيمية، وتكون هذه الخطة صادرة من الإدارة العامة. |

|                                                                                 |                                                                                                                                                        |                                                                            |                                                                                                  |                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل هناك تعاون بين الأقسام داخل الدوائر الضريبية لإنجاز المهام المطلوبة بانتظام؟ | هناك تعاون بين الأقسام؛ يقوم قسم باستلام المعاملات ليتم تحويلها إلى قسم التدقيق ومن ثم إلى قسم اقتطاع السيارات ويليها قسم الجباية وأخيراً قسم الجباية. | هناك تعاون بين الأقسام داخل الدوائر الضريبية لإنجاز المهام المطلوبة        | هناك تعاون بين الأقسام داخل الدوائر الضريبية لإنجاز المهام المطلوبة وتأكيد تنفيذها كما هو مطلوب. | هناك تعاون بين الأقسام داخل الدوائر الضريبية لإنجاز المهام المطلوبة.                          |
| هل هناك دليل لوائح (وصف وظيفي) مطبق وموجود بالدائرة الضريبية؟                   | يوجد وصف وظيفي يحدد صلاحيات ومسؤوليات كل موظف وما يحدد له من أعمال وما يخص الإجراء المتبع.                                                             | هناك دليل إجراءات لكافة الأعمال في الدائرة.                                | هناك دليل إرشاد للمكلف حتى يعلم ما هو مطلوب.                                                     | هناك دليل إجراءات ووصف وظيفي مطبق ومعتمد في الدوائر الضريبية ويحدد مسؤوليات وصلاحيات كل موظف. |
| هل هذا الدليل شامل لجميع الوظائف الموجودة داخل الخريطة التنظيمية؟               | لا يوجد دليل مكتوب، وإنما تعليمات ولوائح تصدر في حينها من المدير العام، ومن القانون.                                                                   | يكون دليل الإجراءات شاملاً لجميع الوظائف للدوائر الضريبية لكافة المحافظات. | هناك دليل ووصف وظيفي شاملاً لجميع الأعمال.                                                       | يكون هذا الدليل (الوصف الوظيفي) شاملاً لجميع وكافة الأعمال والوظائف الضريبية.                 |

جدول رقم (14): ثانيا: جدول (كفاءة العناصر البشرية من العاملين)

| السؤال                                                                               | ضريبة الدخل                                                                                                                      | ضريبة الأملاك                                                                                                                                 | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                                              | ضريبة الجمارك                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل لعامل الكفاءة والخبرة لدى الموظفين أثر في فشل أو تحقيق الدائرة الضريبية لأهدافها؟ | إن خبرة الموظف لها تأثير إيجابي، حيث إن كفاءة الموظف الذي يعمل منذ فترة طويلة أجدر من الموظف الجديد أو الذي يعمل منذ فترة قصيرة. | إن لعامل الخبرة والكفاءة أثراً إيجابياً في تحقيق الدوائر الضريبية لأهدافها، حيث إن الموظف الأقدم يكون أجدر وأكفاً من الموظف الجديد.           | يمتاز الموظف الذي مضى في وظيفته سنوات طويلة بدرجة عالية جداً من الخبرة والكفاءة مما يؤثر إيجاباً على الدائرة الضريبية من حيث تقليل الخطأ المتوقع. | إن خبرة الموظف القديم أجدر من الموظف الذي تم تعيينه منذ فترة قصيرة، وأن الموظف الذي يمتاز بكفاءة عالية وخبرة طويلة يؤثر إيجاباً على العمل من حيث تقليل الخطأ والضرر المتوقع. |
| هل يتم تعيين الموظفين على أساس دخولهم لاختبار التوظيف وخضوعهم للتدريب؟               | يتم ذلك من خلال المقابلات التي تجريها الوزارة.                                                                                   | يتم تعيين الموظف من خلال عقود توفرها مؤسسات أجنبية مثل: UNDP, USAID, JAICA, ... يتم تدريبهم شهرين أو ثلاثة شهور ثم يجدد العقد أو يثبت الموظف. | يخضع الموظف لاختبار التعيين ويتم فحص أدائه العملي ويخضع للتدريب العملي.                                                                           | يتم فحص واختبار الموظف الجديد، وتدريبه وأحياناً يتم عشوائياً.                                                                                                                |

جدول رقم (15): ثالثاً: جدول (معايير سلامة الأداء)

| السؤال                                                                                                                                            | ضريبة الدخل                                                                                                                                                                | ضريبة الأملاك                                                                 | ضريبة القيمة المضافة                                                                        | ضريبة الجمارك                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| <p>ما هي المعايير المتبعة (المستخدمة) للحكم على مدى سلامة أداء الموظفين وتحديد نقاط الضعف وآلية تصحيحها؟ أي هل يقوم موظف بمراجعة أعمال زميله؟</p> | <p>يتم الحكم على أداء الموظفين من خلال دائرة السلوك المهني حيث تهتم بهذه الأمور، وكذلك من خلال العمليات المسجلة على الحاسوب، ومن خلال الدقة في العمل والمعرفة العلمية.</p> | <p>يتم الحكم على أداء الموظفين من خلال تقييم الموظف وفق التقارير السنوية.</p> | <p>من خلال تقارير إنجاز العمل ومتابعة تنفيذ الأعمال المطلوبة والتقارير الشهري بالإنجاز.</p> | <p>يتم الحكم على أداء الموظفين من خلال تقارير الإنجاز وفق برنامج تواصل.</p> |

جدول رقم (16): رابعا: جدول (السياسات والإجراءات)

| السؤال                                                           | ضريبة الدخل                                                                                                                                                                                                                                         | ضريبة الأملاك                                                                                                                | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                                                                                                    | ضريبة الجمارك                                                                                                                 |
|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| كيف يتم حماية الأصول ومنع تبديلها وتسريبها؟                      | إن الأصول في الدوائر الضريبية هي عبارة عن عهدة، يتم عمل تقرير سنوي يصدر من مسؤول العهدة وقت الاستلام لمطابقة هذه الأصول، أو طلب بالحصول على الجديد أو طلب بالإتلاف، وفي حال الإتلاف يتم تشكيل لجنة من الوزارة مكونة من ثلاثة أشخاص وعضو من الوزارة. | هي ما يسمى بالعهدة، ويتم الجرد لهذه العهدة من خلال لجنة تشكل لاستلامها أو إتلافها أو الحصول على جديد.                        | وهي بمثابة عهدة، يتم إجراء جرد سنوي للموجودات المكتبية ويرفع هذا الجرد إلى الشؤون الإدارية في الإدارة العامة، وفي حال النقص يتم مراجعة مدير الدائرة ليتم تبريره، وفي حالة الإتلاف يتم تشكيل لجنة إتلاف. | هي ما يسمى بالعهدة، يتم تسجيلها في سجلات وملفات الدائرة وعمل كشف سنوي وتشكيل لجنة عند استلامها أو إتلافها أو الحصول على جديد. |
| هل تكون الإجراءات بشكل رسومات معينة تحدد معالمها طريقة تنفيذها ؟ | إن الإجراءات تكون مركزية، ولكن الطابع الشخصي يغلب على المفهوم الإداري                                                                                                                                                                               | إن المدير هو الذي يقوم بتنظيم سير العمل وأداء الموظفين حسب ما يراه مناسباً، وأن كل إدارة ضريبية في المحافظات تختلف عن الأخرى | إن المدير العام هو من يقوم بتحديد الإجراءات المتبعة ويفوض الصلاحيات في أمور معينة لتنفيذ تلك الإجراءات.                                                                                                 | تكون الإجراءات من الإدارة العامة، حيث يتم رجوع المدير إليها في القرارات التي يعجز عن حلها.                                    |

جدول رقم (17): خامسا: جدول (اساليب وأدوات الرقابة المستخدمة):

| السؤال                                                                                                                      | ضريبة الدخل                                                                                        | ضريبة الأملاك                                                                                             | ضريبة القيمة المضافة                                                                                                             | ضريبة الجمارك                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل الأدوات الرقابية المتبعة في الدوائر الضريبية ملائمة وطبيعية عمل ومهام الدائرة الضريبية ؟                                 | إن الأدوات الرقابية المتبعة في الدوائر الضريبية هي أدوات ملائمة لطبيعة عمل ومهام الدائرة الضريبية. | إن الأدوات الرقابية المستخدمة تقوم الوزارة بتحديثها وما يتناسب ويتلاءم مع طبيعة الأعمال والمهام الضريبية. | هناك تلاؤم ما بين الأدوات الرقابية المستخدمة وطبيعة الأعمال والمهام الضريبية.                                                    | هناك نوعان من الرقابة؛ رقابة عامة وهي دائرة مستقلة عن الوزارة، ورقابة داخلية وتكون تابعة للوزارة وموجودة فيها، حيث تقوم بتحديد أدوات رقابية ملائمة لطبيعة ومهام الدائرة الضريبية. |
| هل هناك صعوبة في استخدام الأدوات الرقابية المستخدمة ؟                                                                       | لا يوجد صعوبة في استخدام الأدوات الرقابية، وإنما تمتاز ببساطة وسهولة استخدامها.                    | لا يوجد صعوبة في استخدام الأدوات الرقابية، وإنما هناك سهولة في استخدامها.                                 | لا يوجد صعوبة في استخدام الأدوات الرقابية، وإنما هناك سهولة في استخدامها.                                                        | هناك صعوبة كبيرة، فمن يقوم بعملية الرقابة غير ملم بطبيعة العمل في الدائرة الضريبية.                                                                                               |
| هل هناك ازدواجية عند استخدام الأدوات الرقابية أم تكون مكمله لبعضها البعض.                                                   | عدم ازدواجية الادوات الرقابية المستخدمة، وإنما هي مكمله لبعضها البعض.                              | إن الأدوات الرقابية المستخدمة هي أدوات مكمله لبعضها البعض.                                                | إن الأدوات الرقابية المستخدمة هي أدوات مكمله لبعضها البعض.                                                                       | تكون الأدوات الرقابية المستخدمة هي أدوات مكمله لبعضها البعض.                                                                                                                      |
| عند استخدام الأدوات الرقابية هل يكون هناك مرونة لهذه الأدوات وفق الظروف والتطورات؟ أم يتم إعادة اختيار أدوات رقابية جديدة ؟ | لا يتم إعادة اختيار أدوات رقابية جديدة، وإنما يتم التعديل عليها.                                   | يتم إجراء تعديل وتغيير على الأدوات الرقابية المستخدمة بما يتلاءم والتطورات والمستجدات.                    | يتم إجراء تعديل وتغيير للأدوات الرقابية المستخدمة وإيجاد آلية تتلاءم مع العمل، ويتم تصحيح الخطأ إن وجد ما لم يكن هناك خطأ جوهري. | هناك مرونة عند استخدام الأدوات الرقابية حيث يتم إجراء تعديل أو تغيير للمستجدات والتطورات التي قد تظهر عند استخدام تلك الأدوات.                                                    |

جدول رقم (18) : سادساً: جدول (نظام محاسبي متكامل):

| السؤال                                                                                                           | ضريبة الدخل                                                                                                              | ضريبة الأملاك                                                                          | ضريبة القيمة المضافة                                                                                              | ضريبة الجمارك                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| هل النظام المحاسبي المستخدم في الدائرة الضريبية مركزي، ولكن يتم إرسال المعلومات من الدوائر الضريبية إلى الوزارة. | إن النظام المحاسبي المستخدم في الدائرة الضريبية هو نظام مركزي، ولكن يتم إرسال المعلومات من الدوائر الضريبية إلى الوزارة. | هناك نظام محاسبي مركزي، حيث يتم تسجيل جميع العمليات والملفات آلياً من خلال هذا النظام. | يوجد نظام محاسبي واضح يتم من خلاله تسجيل جميع العمليات المحاسبية والإجراءات الضريبية المنفذة في الدوائر الضريبية. | هناك نظام محاسبي واضح ومطبق في الدائرة الضريبية يتم من خلاله تسجيل جميع الإجراءات الضريبية. |

ثانياً: الاستبانة

تم استخدام الاستبانة في دراسة مجالين، وهما:

- تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية.

- أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي.

وقد قامت الباحثة بتصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الإطار النظري وأدبيات الدراسة المتعلقة بالرقابة الداخلية والتهرب الضريبي.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في الرقابة الداخلية وأثرها؛ مثل دراسة

عياش أبو عياش التي هي بعنوان: "تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية

الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها"، ودراسة سعيد كُلاب التي هي بعنوان: "واقع الرقابة

الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في

قطاع غزة) "، وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين :

الجزء الأول : ويشمل المعلومات الأولية عن موظف الضريبة الذي قام بتعبئة الاستبانة.

الجزء الثاني: ويشتمل على (41) فقرة، موزعة على مجالين، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بموافق جداً ويُعطى (5) درجات، ثم موافق ويُعطى (4) درجات، ثم محايد ويُعطى (3) درجات، ثم معارض ويُعطى درجتين، وينتهي بمعارض جداً ويُعطى درجة واحدة فقط.

#### صدق الأداة:

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في الإدارة والاقتصاد، وبلغ عددهم (3) محكمين، وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة تعديل، وحذف (3) فقرات، وفصل بعض الفقرات إلى فقرتين، وقد تم الأخذ برأي المحكمين، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للاستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 1).

#### ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha ، والجدول رقم (19) يبين معاملات الثبات لمجالي الدراسة.

#### جدول رقم (19) : معاملات الثبات لمجالات أداة الدراسة:

| الرقم | المجال                                       | عدد الفقرات | معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا |
|-------|----------------------------------------------|-------------|----------------------------------|
| 1     | واقع نظام الرقابة الداخلية                   | 33          | 0.89                             |
| 2     | أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | 8           | 0.84                             |

يتضح من الجدول رقم (19) أن معاملات الثبات لمجالي أداة الدراسة (0.89، 0.84) على التوالي، وهما معاملان ثبات عاليتين ويفيان بأغراض البحث العلمي.

#### إجراءات الدراسة:

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة عشوائياً.
- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.
- قامت الباحثة بتوزيع الأداة على عينة الدراسة، واسترجاعها جميعها، حيث قامت الباحثة بالحضور شخصياً بهدف تعبئة الإستبانة واسترجاعها في مكان تعبئتها.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

#### متغيرات الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية ووفق الجدول التالي:

#### جدول رقم (20) : متغيرات الدراسة

|                       |                                                                                                       |
|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المتغير المستقل       | واقع نظام الرقابة الداخلية                                                                            |
| المتغير التابع        | التهرب الضريبي                                                                                        |
| المتغيرات الديمغرافية | العمر، والجهة الوظيفية، وسنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، والتخصص، وعدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق |

أ - المتغير المستقل:

ويتمثل في استجابات العاملين على أحد مجالي الدراسة والمتعلق بواقع نظام الرقابة الداخلية.

ب - المتغير التابع:

ويتمثل في استجابات العاملين على المجال الثاني للدراسة و المتعلق بأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي.

ت - المتغيرات الديمغرافية:

- العمر : وله أربعة مستويات (أقل من 30، 30-أقل من 40، 40-أقل من 50، 50 فأكثر).
- الجهة الوظيفية: وله خمسة مستويات: (ضريبة الدخل، ضريبة الأملاك، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الجمارك، وموظفين من دوائر أخرى من وزارة المالية: (دائرة ضريبة الدخل، دائرة ضريبة الأملاك، دائرة ضريبة القيمة المضافة، دائرة ضريبة الجمارك))
- سنوات الخبرة : وله ثلاثة مستويات (أقل من 5، من 5 - أقل من 10، 10 فأكثر)
- المؤهل العلمي : وله أربعة مستويات : (ثانوية عامة فأقل، دبلوم متوسط، بكالوريوس، دراسات عليا)
- التخصص : وله ستة مستويات : (محاسبة، مالية، قانون، إدارة، اقتصاد، غير ذلك)
- عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق : وله أربعة مستويات : (لا توجد، أقل من 3، 3-أقل من 5، 5 فأكثر)

## المعالجات الإحصائية:

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.
2. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).
3. معادلة كرونباخ - ألفا (Alpha-Cronbach)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

أولاً : النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.

ثانياً : النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

## نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لترتيب أسئلتها وفرضياتها.

أولاً : النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة :

### 1- النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة:

ما درجة تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين؟

وللإجابة عن السؤال الأول للدراسة، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات واقع نظام الرقابة الداخلية، وبالرجوع إلى دراسات سابقة مثل دراسة عياش أبو عياش التي هي بعنوان: " تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها"؛ فقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة المقياس الآتي لتقدير مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية.

(4.21 فأكثر) = مرتفع جداً

(4.20-3.41) = مرتفع

(3.40-2.61) = متوسط

(2.60-1.81) = منخفض

(أقل من 1.81) = منخفض جداً.

ويبين الجدول رقم (21) هذه النتائج.

جدول رقم (21): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال واقع نظام الرقابة الداخلية:

| الترتيب | التسلسل | الفقرة                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | المستوى    |
|---------|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|------------|
| 3       | 1       | يتم توثيق كافة الإجراءات والعمليات في الدوائر الضريبية                                              | 4.55            | 0.68              | 91             | مرتفع جداً |
| 14      | 2       | هناك هيكل تنظيمي معتمد من وزارة المالية للدوائر الضريبية                                            | 4.54            | 0.85              | 90.8           | مرتفع جداً |
| 1       | 3       | يوجد فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية                                                | 4.52            | 0.95              | 90.4           | مرتفع جداً |
| 25      | 4       | تتم عملية الرقابة الداخلية في بعض الأحيان من خلال طلب عينة من الملفات من موظفي الدوائر الضريبية     | 4.38            | 1.03              | 87.6           | مرتفع جداً |
| 19      | 5       | يتم توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها                                   | 4.34            | 1.02              | 86.8           | مرتفع جداً |
| 15      | 6       | هناك وصف لكل وظيفة معتمد من وزارة المالية للدوائر الضريبية                                          | 4.26            | 1.10              | 85.2           | مرتفع جداً |
| 26      | 7       | تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية                                               | 4.25            | 1.07              | 85             | مرتفع جداً |
| 4       | 8       | يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات يدوياً                                                            | 4.24            | 1.06              | 84.8           | مرتفع جداً |
| 28      | 9       | تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية                                                      | 4.20            | 1.10              | 84             | مرتفع      |
| 5       | 10      | يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات إلكترونياً                                                        | 4.19            | 1.09              | 83.8           | مرتفع      |
| 16      | 11      | هناك إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية                                    | 4.19            | 1.13              | 83.8           | مرتفع      |
| 2       | 12      | يوجد مداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية                                                       | 4.15            | 1.16              | 83             | مرتفع      |
| 6       | 13      | يتم مراجعة أداء ومهام الموظفين الموكلة إليهم بالدوائر الضريبية بشكل مستمر                           | 4.15            | 1.12              | 83             | مرتفع      |
| 20      | 14      | يتم مراجعة البيانات والمعلومات بعد إدخالها على جهاز الحاسوب لضمان سلامة هذه البيانات ودقتها         | 4.05            | 1.18              | 81             | مرتفع      |
| 27      | 15      | تؤدي الملاحظة الشخصية إلى تحسين الأداء                                                              | 4.05            | 1.17              | 81             | مرتفع      |
| 18      | 16      | تحقق نظم الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية ضمان دقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات | 4.03            | 1.16              | 80.6           | مرتفع      |
| 24      | 17      | يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها                                            | 4.01            | 1.21              | 80.2           | مرتفع      |

|       |      |      |      |                                                                                                                                    |    |    |
|-------|------|------|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|
| مرتفع | 80   | 1.19 | 4.00 | توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين والأقسام في الدوائر الضريبية                                                      | 10 | 18 |
| مرتفع | 79.6 | 1.26 | 3.98 | توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية                                                                                                  | 8  | 19 |
| مرتفع | 78.4 | 1.17 | 3.92 | تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية                                                                        | 12 | 20 |
| مرتفع | 78   | 1.24 | 3.90 | هناك تحديث دائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة                                                                  | 17 | 21 |
| مرتفع | 77.6 | 1.23 | 3.88 | يوجد نظام معتمد للرقابة الداخلية يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة                                                         | 9  | 22 |
| مرتفع | 77.2 | 1.17 | 3.86 | تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر                                                                                 | 11 | 23 |
| مرتفع | 77.2 | 1.23 | 3.86 | يوجد هناك قوانين وأنظمة كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية                                                          | 22 | 24 |
| مرتفع | 77   | 1.30 | 3.85 | هناك تقييم للأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها                                        | 7  | 25 |
| مرتفع | 76.4 | 1.18 | 3.82 | يوجد هناك لوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية                                                 | 23 | 26 |
| مرتفع | 74.8 | 1.21 | 3.74 | هناك نظام سليم مطبق في الدوائر الضريبية                                                                                            | 13 | 27 |
| مرتفع | 73.6 | 1.29 | 3.68 | تتم عملية الرقابة الداخلية من خلال إرسال المعلومات والبيانات المنجزة والمدخلة على جهاز الحاسوب إلى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق | 21 | 28 |
| مرتفع | 72.4 | 1.10 | 3.62 | يتم هناك إجراء تعديلات على بنود الموازنة خلال العام                                                                                | 33 | 29 |
| مرتفع | 71.4 | 1.14 | 3.57 | يتم إظهار جوانب الإنفاق والإيراد في بنود الموازنة كما هو مرسوم لها                                                                 | 32 | 30 |
| متوسط | 64.8 | 1.48 | 3.24 | يوجد هناك صندوق للشكاوى في الدوائر الضريبية ووزارة المالية                                                                         | 29 | 31 |
| متوسط | 63.2 | 1.19 | 3.16 | يتم إقرار الموازنة في الموعد القانوني لها                                                                                          | 31 | 32 |
| متوسط | 62.2 | 1.27 | 3.11 | تستخدم تلك الشكاوى كأداة رقابية                                                                                                    | 30 | 33 |
| مرتفع | 79.6 | 0.54 | 3.98 | الدرجة الكلية لمجال واقع نظام الرقابة الداخلية                                                                                     |    |    |

يشير الجدول رقم (21) إلى أنّ مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، قد أتى بمتوسط (3.98) ونسبة مئوية مقدارها ( 79.6 ) وانحراف معياري ومقداره

(0.54)، وهذا يدل على درجة مرتفعة لواقع نظام الرقابة الداخلية في فلسطين. وقد تراوح المستوى بين مرتفع جداً (91%) ومتوسط (62.2%).

وحققت الفقرات (3، 14، 1، 25، 19، 15، 26، 4) مستوى مرتفعاً جداً فقد جاءت على النحو التالي:

- يتم توثيق كافة الإجراءات والعمليات في الدوائر الضريبية.
- هناك هيكل تنظيمي معتمد من وزارة المالية للدوائر الضريبية.
- يوجد فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية.
- تتم عملية الرقابة الداخلية في بعض الأحيان من خلال طلب عينة من الملفات من موظفي الدوائر الضريبية.
- يتم توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها.
- هناك وصف لكل وظيفة معتمدة من وزارة المالية للدوائر الضريبية.
- تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية.
- يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات يدوياً.
- وحققت الفقرات (28، 5، 16، 2، 6، 20، 27، 18، 24، 10، 8، 12، 17، 9، 11، 22، 7، 23، 13، 21، 33، 32) مستوى مرتفعاً و جاءت كما يلي:
- تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية.
- يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات إلكترونياً.
- هناك إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية.
- يوجد مداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية.

- يتم مراجعة أداء ومهام الموظفين الموكلة إليهم بالدوائر الضريبية بشكل مستمر.
- يتم مراجعة البيانات والمعلومات بعد إدخالها على جهاز الحاسوب لضمان سلامة هذه البيانات ودقتها.
- تؤدي الملاحظة الشخصية إلى تحسين الأداء.
- تحقق نظم الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية ضمان دقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات.
- يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها.
- توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين والأقسام في الدوائر الضريبية.
- توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية.
- تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية.
- هناك تحديث دائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة.
- يوجد نظام معتمد للرقابة الداخلية يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة.
- تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر.
- يوجد هناك قوانين وأنظمة كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية.
- يكون هناك تقييم للأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها.
- يوجد هناك لوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية.
- هناك نظام سليم مطبق في الدوائر الضريبية.

- تتم عملية الرقابة الداخلية من خلال إرسال المعلومات والبيانات المنجزة والمدخلة على جهاز الحاسوب إلى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق.
- يتم إجراء تعديلات على بنود الموازنة خلال العام.
- يتم إظهار جوانب الإنفاق والإيراد في بنود الموازنة كما هو مرسوم لها.
- وحقت الفقرات (29، 31، 30) مستوى متوسطاً وكانت على النحو التالي:
- يوجد صندوق للشكاوى في الدوائر الضريبية وفي وزارة المالية.
- يتم إقرار الموازنة في الموعد القانوني المحدد لها.
- تستخدم تلك الشكاوى كأداة رقابية.

## 2- النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة:

ما أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي؟

يبين الجدول رقم (22) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي.

جدول رقم (22): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال أثر نظام الرقابة

الداخلية على التهرب الضريبي:

| الترتيب | التسلسل | الفقرة                                                                                                                                             | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | المستوى    |
|---------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|------------|
| 39      | 1       | إن وجود نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                      | 4.49            | 0.93              | 89.8           | مرتفع جداً |
| 41      | 2       | إن عملية توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها تساعد على الحد من التهرب الضريبي                                            | 4.35            | 1.05              | 87             | مرتفع جداً |
| 38      | 3       | إن تحقيق ضمان ودقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات من خلال نظام الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي | 4.32            | 0.99              | 86.4           | مرتفع جداً |
| 34      | 4       | إن عملية الفصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                        | 4.12            | 1.17              | 82.4           | مرتفع      |
| 35      | 5       | إن عملية المداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                               | 4.10            | 1.21              | 82             | مرتفع      |
| 40      | 6       | إن عملية تبديل الموظفين في الدوائر الضريبية لمهامهم يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                               | 4.08            | 1.21              | 81.6           | مرتفع      |
| 37      | 7       | إن عملية التحديث الدائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                         | 3.94            | 1.27              | 78.8           | مرتفع      |
| 36      | 8       | إن وجود إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                               | 3.81            | 1.32              | 76.2           | مرتفع      |
|         |         | الدرجة الكلية لمجال أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي                                                                                   | 4.15            | 0.97              | 83             | مرتفع جداً |

يشير الجدول رقم (22) إلى أنَّ أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي قد أتى بمتوسط

(4.15) وانحراف معياري (0.97)، ودرجة مئوية بلغت (83)، وهذا يدل على أثر مرتفع جداً

لنظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي، فقد تراوحت النسبة المئوية للفقرات ما بين (89.8% - 76.2%).

وحققت الفقرات (6، 8، 5) مستوى مرتفعاً جداً وهي على النحو التالي:

- إن وجود نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن عملية توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن تحقيق ضمان ودقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات من خلال نظام الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

وحققت الفقرات (1، 2، 7، 4، 3) مستوى مرتفعاً وكانت على النحو التالي:

- إن عملية الفصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن عملية المداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن عملية تبديل الموظفين في الدوائر الضريبية لمهامهم يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن عملية التحديث الدائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- إن وجود إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

## ثانياً : النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

### 1. النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر. ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (23) و (24) تبين ذلك.

جدول رقم (23) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير العمر:

| المجال                                       | العمر        | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----------------------------------------------|--------------|-------|-----------------|-------------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | أقل من 30    | 45    | 4.02            | 0.52              |
|                                              | 30-أقل من 40 | 51    | 3.95            | 0.51              |
|                                              | 40-أقل من 50 | 57    | 3.98            | 0.60              |
|                                              | 50 فأكثر     | 17    | 3.93            | 0.49              |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | أقل من 30    | 45    | 4.21            | 0.76              |
|                                              | 30-أقل من 40 | 51    | 4.18            | 0.85              |
|                                              | 40-أقل من 50 | 57    | 4.12            | 0.73              |
|                                              | 50 فأكثر     | 17    | 3.99            | 0.96              |

جدول رقم (24) : نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة

الداخلية وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 0.164          | 3            | 0.055          | 0.185  | 0.907         |
|                                              | خلال المجموعات | 49.060         | 166          | 0.296          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 0.688          | 3            | 0.229          | 0.360  | 0.782         |
|                                              | خلال المجموعات | 105.893        | 166          | 0.638          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول (24) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر.

## 2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (25) و (26) تبين ذلك.

**جدول رقم (25) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير الجهة الوظيفية:**

| الجهة الوظيفية       | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المجال                                       |
|----------------------|-------|-----------------|-------------------|----------------------------------------------|
| ضريبة الدخل          | 30    | 3.94            | 0.50              | واقع نظام الرقابة الداخلية                   |
| ضريبة الأملاك        | 20    | 4.12            | 0.48              |                                              |
| ضريبة القيمة المضافة | 30    | 3.93            | 0.41              |                                              |
| ضريبة الجمارك        | 21    | 3.91            | 0.72              |                                              |
| وزارة المالية        | 69    | 4.00            | 0.57              |                                              |
| ضريبة الدخل          | 30    | 3.73            | 0.95              | أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي |
| ضريبة الأملاك        | 20    | 4.46            | 0.60              |                                              |
| ضريبة القيمة المضافة | 30    | 4.03            | 0.75              |                                              |
| ضريبة الجمارك        | 21    | 4.33            | 0.72              |                                              |
| وزارة المالية        | 69    | 4.24            | 0.75              |                                              |

جدول رقم (26) : نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير الجهة الوظيفية:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 0.664          | 4            | 0.166          | 0.564  | 0.689         |
|                                              | خلال المجموعات | 48.560         | 165          | 0.294          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 8.807          | 4            | 2.202          | 3.716  | *0.006        |
|                                              | خلال المجموعات | 97.774         | 165          | 0.593          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول (25) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجال واقع نظام الرقابة الداخلية تعزى لمتغير الجهة الوظيفية، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير الجهة الوظيفية، ولتعرف مصدر الفروق، فقد استخدمت الباحثة اختبار شيفيه للمقارنة البعدية، ويبين الجدول (26) نتائج المقارنة البعدية.

### 3. النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (27) و (28) تبين ذلك.

جدول رقم (27) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة

الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير سنوات الخبرة:

| المجال                                       | سنوات الخبرة   | العدد | الموسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----------------------------------------------|----------------|-------|----------------|-------------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | أقل من 5       | 49    | 4.01           | 0.50              |
|                                              | من 5-أقل من 10 | 28    | 3.94           | 0.53              |
|                                              | 10 فأكثر       | 93    | 3.97           | 0.56              |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | أقل من 5       | 49    | 4.29           | 0.74              |
|                                              | من 5-أقل من 10 | 28    | 4.21           | 0.69              |
|                                              | 10 فأكثر       | 93    | 4.06           | 0.85              |

جدول رقم (28): نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة

الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 0.085          | 2            | 0.043          | 0.145  | 0.865         |
|                                              | خلال المجموعات | 49.139         | 167          | 0.294          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 1.884          | 2            | 0.942          | 1.502  | 0.226         |
|                                              | خلال المجموعات | 104.698        | 167          | 0.627          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول (28) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

#### 4. النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي. ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (29) و (30) تبين ذلك.

جدول رقم (29): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير المؤهل العلمي:

| المجال                                       | المؤهل العلمي    | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----------------------------------------------|------------------|-------|-----------------|-------------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | ثانوية عامة فأقل | 11    | 4.23            | 0.70              |
|                                              | دبلوم متوسط      | 39    | 3.91            | 0.54              |
|                                              | بكالوريوس        | 103   | 3.98            | 0.51              |
|                                              | دراسات عليا      | 17    | 3.99            | 0.60              |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | ثانوية عامة فأقل | 11    | 4.41            | 0.62              |
|                                              | دبلوم متوسط      | 39    | 4.05            | 0.81              |
|                                              | بكالوريوس        | 103   | 4.15            | 0.82              |
|                                              | دراسات عليا      | 17    | 4.18            | 0.73              |

جدول رقم (30) : نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 0.858          | 3            | 0.286          | 0.981  | 0.403         |
|                                              | خلال المجموعات | 48.367         | 166          | 0.291          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 1.108          | 3            | 0.369          | 0.581  | 0.628         |
|                                              | خلال المجموعات | 105.473        | 166          | 0.635          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول (30) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

#### 5. النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص. ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (31) و(32) تبين ذلك.

جدول رقم (31) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير التخصص:

| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | التخصص  | المجال                                       |
|-------------------|-----------------|-------|---------|----------------------------------------------|
| 0.57              | 4.00            | 82    | محاسبة  | واقع نظام الرقابة الداخلية                   |
| 0.41              | 4.02            | 13    | مالية   |                                              |
| 0.44              | 4.21            | 5     | قانون   |                                              |
| 0.47              | 4.00            | 41    | إدارة   |                                              |
| 0.32              | 4.22            | 4     | اقتصاد  |                                              |
| 0.62              | 3.78            | 25    | غير ذلك |                                              |
| 0.84              | 4.07            | 82    | محاسبة  | أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي |
| 0.71              | 4.41            | 13    | مالية   |                                              |
| 0.80              | 4.22            | 5     | قانون   |                                              |
| 0.78              | 4.17            | 41    | إدارة   |                                              |
| 0.78              | 4.13            | 4     | اقتصاد  |                                              |
| 0.71              | 4.23            | 25    | غير ذلك |                                              |

جدول رقم (32) : نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 1.564          | 5            | 0.313          | 1.076  | 0.376         |
|                                              | خلال المجموعات | 47.661         | 164          | 0.291          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 1.660          | 5            | 0.332          | 0.519  | 0.762         |
|                                              | خلال المجموعات | 104.922        | 164          | 0.640          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول (32) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص.

#### 6. النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق.

ولفحص الفرضية فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (33) و (34) تبين ذلك.

جدول رقم (33) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي وفق متغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق:

| المجال                                       | عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----------------------------------------------|--------------------------------------|-------|-----------------|-------------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | لا توجد                              | 71    | 4.03            | 0.47              |
|                                              | أقل من 3                             | 50    | 3.92            | 0.58              |
|                                              | 3-أقل من 5                           | 19    | 4.10            | 0.60              |
|                                              | 5 فأكثر                              | 30    | 3.88            | 0.60              |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | لا توجد                              | 71    | 4.30            | 0.61              |
|                                              | أقل من 3                             | 50    | 4.08            | 0.81              |
|                                              | 3-أقل من 5                           | 19    | 4.16            | 0.99              |
|                                              | 5 فأكثر                              | 30    | 3.90            | 0.96              |

جدول رقم (34) : نتائج تحليل التباين الأحادي لفحص دلالة الفروق في واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق:

| المجال                                       | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|----------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| واقع نظام الرقابة الداخلية                   | بين المجموعات  | 0.897          | 3            | 0.299          | 1.027  | 0.382         |
|                                              | خلال المجموعات | 48.327         | 166          | 0.291          |        |               |
|                                              | المجموع        | 49.224         | 169          |                |        |               |
| أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي | بين المجموعات  | 3.756          | 3            | 1.252          | 2.021  | 0.113         |
|                                              | خلال المجموعات | 102.825        | 166          | 0.619          |        |               |
|                                              | المجموع        | 106.581        | 169          |                |        |               |

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من الجدول رقم (34) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين متوسطات مجالي واقع نظام الرقابة الداخلية، وأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

## النتائج :

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي بحثت في واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، وأثر ذلك على التهرب الضريبي، وكذلك التعرف إلى دور بعض المتغيرات الديموغرافية في موضوع الدراسة.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من الأسئلة والفروض، وستحاول الباحثة مناقشة النتائج المتعلقة بها.

### أولا النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

#### مناقشة نتائج السؤال الرئيسي الأول:

#### ما مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين؟

تبين أن نسبة مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين بلغت (79.6%) وهي نسبة مرتفعة، وهذا يعني أن العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين ملتزمون بنظام الرقابة الداخلي.

وكانت النسبة مرتفعة لأن العاملين في الدوائر الضريبية، أشاروا إلى أنه يتم توثيق كافة الإجراءات والعمليات في الدوائر الضريبية، كما أشاروا إلى وجود هيكل تنظيمي معتمد من وزارة المالية للدوائر الضريبية، إضافة إلى وجود فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية، كما تتم عملية الرقابة الداخلية في بعض الأحيان من خلال طلب عينة من الملفات من موظفي الدوائر الضريبية، ويتم توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها، وبين العاملين أن هناك وصفا لكل وظيفة معتمدة من وزارة المالية للدوائر الضريبية، وأشاروا أنه يتم استخدام الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية، كما يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات يدوياً، ويتم استخدام التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية، كما يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات إلكترونياً، إضافة إلى وجود إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية، كما يوجد مداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية، ويتم مراجعة أداء ومهام الموظفين الموكلة إليهم بالدوائر

الضريبية بشكل مستمر، كما يتم مراجعة البيانات والمعلومات بعد إدخالها على جهاز الحاسوب لضمان سلامة هذه البيانات ودقتها، كما يرون أن نظم الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية تحقق ضمان دقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات، كما يرى الموظفون أن الملاحظة الشخصية تؤدي إلى تحسين الأداء، ويرون أنه يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها، وأشاروا إلى وجود قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين والأقسام في الدوائر الضريبية، ووجود وحدة مستقلة للرقابة الداخلية، كما أشار الموظفون إلى أن أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، وبين الموظفون أن هناك تحديثاً دائماً للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة، وأنه يوجد نظام معتمد للرقابة الداخلية يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة، وأن أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في تطوير إدارة المخاطر، وأنه يوجد هناك قوانين وأنظمة كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية، كما ويكون هناك تقييم للأداء والمهام الموكلة للموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها، وأنه يوجد هناك لوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية، وأن هناك نظاماً سليماً مطبقاً في الدوائر الضريبية، وأنه تتم عملية الرقابة الداخلية من خلال إرسال المعلومات والبيانات المنجزة والمدخلة على جهاز الحاسوب إلى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق، وأنه يتم هناك إجراء تعديلات على بنود الموازنة خلال العام، ويتم إظهار جوانب الإنفاق والإيراد في بنود الموازنة كما هو مرسوم لها.

وتعزو الباحثة هذه النتيجة في النهاية إلى الاهتمام الكبير الذي توليه وزارة المالية للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية؛ لما لهذا القسم من أهمية كبرى في إدارة الملف الضريبي في الأراضي الفلسطينية، فهناك تنسيق كبير بين الدوائر الضريبية المختلفة حول الملف الضريبي والرقابة على التهرب الضريبي، وكذلك يعود السبب في ذلك لما تشكله الضرائب من دخل مهم وكبير لميزانية السلطة، ومن هنا ينبع الاهتمام الكبير من الجهات المسؤولة فيما يخص الملف الضريبي والرقابة الداخلية عليه لمنع التهرب الضريبي.

وتتفق هذه الدراسة مع دراستي (المقرن، 2005) و (كُلاب، 2004) اللتين أظهرتا أهمية الرقابة الداخلية، وأنه يمكن المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها، وتطوير السياسات الإدارية من خلال أحكام الرقابة الداخلية.

#### مناقشة نتائج السؤال الرئيسي الثاني:

##### ما أثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لأثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي قد بلغت (83%)، وهذا يوضح الأثر الكبير لنظام الرقابة الداخلي على التهرب الضريبي، فوجود نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة يساعد على الحد من التهرب الضريبي، وكذلك فإن عملية توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها تساعد على الحد من التهرب الضريبي، كما أن تحقيق ضمان ودقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات من خلال نظام الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية تساعد على الحد من التهرب الضريبي، كما وأشار الموظفون إلى أن عملية الفصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية تساعد على الحد من التهرب الضريبي، وكذلك فإن عملية المداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية تساعد على الحد من التهرب الضريبي، وأشاروا أيضاً إلى أن عملية تبديل الموظفين في الدوائر الضريبية لمهامهم تساعد على الحد من التهرب الضريبي، كما تبين أن عملية التحديث الدائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة يساعد على الحد من التهرب الضريبي، وأن وجود إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

وتعزو الباحثة هذه النسبة العالية إلى اقتناع الجهات المسؤولة أن الطريقة الوحيدة لمنع التهرب الضريبي هو بناء نظام فعال من الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية، لتلافي محاولة أي شخص أو جهة الالتفاف على دفع الضريبة أو التهرب منها.

وتتفق هذه النتيجة مع دراستي (المقرن، 2005) و (كُلاب، 2004) .

## التوصيات:

في ضوء ما تقدم من نتائج خرجت الدراسة بعدة توصيات هي:

- ضرورة تعزيز الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل أكبر مما هو مطبق.
- على وزارة المالية العمل على تطوير صندوق للشكاوى في الدوائر الضريبية، ليقوم الموظفون بتقديم شكاويهم والعمل على حلها، وأن تقوم بإستخدامها كأداة رقابية.
- بذل العناية المهنية اللازمة في متابعة المستجدات التي تطرأ على عملية تطوير إدارة وكفاءة المخاطر.
- إصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع ومجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة وتطبيقها بصورة فعلية.
- أن يتم استخدام هذا الدليل كمرجع علمي وتطبيقي يعود إليه الموظفون أثناء تنفيذهم عملية الرقابة، وإعتماده كمرجع من مراجع التدريب للموظفين الجدد أثناء قيامهم بالتدريب عملياً من خلال ممارسة عمليات الرقابة.
- يجب أن يتم إستخدام أساليب جديدة لعملية تقييم الأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها.
- ضرورة تعميم اللوائح والتعليمات التنفيذية للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية.
- يجب أن يكون هناك تحديث دائم على جهاز الحاسوب والذي يتم من خلال إرسال المعلومات والبيانات المدخلة والمنجزة إلى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق.
- ضرورة تحديث النظام الذي يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة للحد من التهرب الضريبي.

- العمل على تعزيز ضمان ودقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات من خلال نظام الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية للحد من التهرب الضريبي بشكل أكبر مما هو موجود في هذه الدوائر الضريبية.

## المصادر والمراجع

أولاً: الكتب :

- أبو عياش، عياش إسماعيل، تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها، رسالة ماجستير، لسنة 2000، معهد الدراسات العليا للعلوم التجارية والاقتصادية، جامعة القدس.
- أرنيز، ألفين، لوبك، جيمس: المراجعة (مدخل متكامل)، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، سنة 2002
- بنود، محمد خالد: دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية- الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)، معوقات العمل وآفاق التطوير، رسالة ماجستير، لسنة 2004، جامعة حلب.
- حوسو، محمد محمود: التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، لسنة 2005، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية.
- الصبان، محمد سمير وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الاسكندرية، كلية التجارة، 1996.
- الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الاسكندرية، كلية التجارة، 2006
- سرايا، محمد السيد: المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، الاسكندرية، كلية التجارة، 2007
- سلامة، مصطفى صالح: مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، ط1، عمان، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010.
- الصحن، عبد الفتاح، وآخرون: المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الإسكندرية، 2008/2007

- عبد الصمد، علي عمر: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، لسنة 2008-2009، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة.
- العمور، سالم عميرة: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليلية على قطاع غزة)، رسالة ماجستير، لسنة 2007، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة .
- فضيلة، بوطورة : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة :الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك، رسالة ماجستير، لسنة 2006/2007، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسلية.
- القبح، نائل: أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، رسالة ماجستير، لسنة 2002، جامعة النجاح الوطنية.
- كُلاب، سعيد يوسف: واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، لسنة 2004، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
- معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، الكتاب الأصفر، ط1، سنة 2002.
- المقرن، سطاتم بن عبد العزيز: تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي (دراسة تحليلية وصفية)، بحث، لسنة 2005، ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية.
- نصر، عبد الوهاب، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال (الواقع والمستقبل)، الاسكندرية، كلية التجارة، 2005/2006

## ثانياً: مواقع الإنترنت

(1) <http://www.pmf.ps>

## ثالثاً: الزيارات والمقابلات الشخصية، سنة 2012

(1) وزارة المالية، رام الله.

(2) دائرة ضريبة الدخل.

(3) دائرة ضريبة الأملاك.

(4) دائرة ضريبة القيمة المضافة.

(5) دائرة ضريبة الجمارك.

## الملاحق

## ملحق رقم (1)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: تعبئة إستبانة حول تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية.

بعد التحية،،،

بالإشارة للموضوع أعلاه؛ نرجو من حضرتكم التكرم وتزويدنا بالبيانات والمعلومات من خلال تعبئة هذه الإستبانة لما لهذه المعلومات من أهمية كبيرة في الوصول الى النتيجة المرجوة في تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية من الناحية العملية، مع العلم أن هذه البيانات والمعلومات سيتم التعامل معها بسرية تامة وهي فقط لأغراض الدراسة وتحقيقاً لاستكمال رسالة الماجستير في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية تخصص منازعات ضريبية والتي بعنوان :

" واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي "

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام.

الباحثة:

سلام عزام شاهين

يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة ( X ) أمام الإجابة المناسبة

**القسم الأول:**

(1) العمر: ☐ أقل من 30 ☐ 30-أقل من 40 ☐ 40-أقل من 50

☐ 50 فأكثر

(2) الجهة الوظيفية: ☐ ضريبة الدخل ☐ ضريبة الأملاك ☐ ضريبة القيمة المضافة

☐ ضريبة الجمارك ☐ وزارة المالية (حدد): \_\_\_\_\_

(3) سنوات الخبرة: ☐ أقل من 5 ☐ من 5-أقل من 10 ☐ 10 فأكثر

(4) المؤهل العلمي: ☐ ثانوية عامة فأقل ☐ دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس

☐ دراسات عليا

(5) التخصص: ☐ محاسبة ☐ مالية ☐ قانون

☐ إدارة ☐ إقتصاد ☐ غير ذلك (حدد): \_\_\_\_\_

(6) عدد الدورات في مجال الرقابة والتدقيق: ☐ لا توجد ☐ أقل من 3

☐ 3-أقل من 5 ☐ 5 فأكثر

## القسم الثاني:

| الرقم | الفقرة                                                                                      | موافق | موافق بشدة | محايد | معارض | معارض بشدة |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|-------|-------|------------|
| 1     | يوجد فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية                                        |       |            |       |       |            |
| 2     | يوجد مداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية                                               |       |            |       |       |            |
| 3     | يتم توثيق كافة الإجراءات والعمليات في الدوائر الضريبية                                      |       |            |       |       |            |
| 4     | يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات يدوياً                                                    |       |            |       |       |            |
| 5     | يتم توثيق تلك الإجراءات والعمليات إلكترونياً                                                |       |            |       |       |            |
| 6     | يتم مراجعة أداء ومهام الموظفين الموكلة إليهم بالدوائر الضريبية بشكل مستمر                   |       |            |       |       |            |
| 7     | هناك تقييم للأداء والمهام الموكلة لهؤلاء الموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها |       |            |       |       |            |
| 8     | توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية                                                           |       |            |       |       |            |
| 9     | يوجد نظام معتمد للرقابة الداخلية يحدد إختصاصات ومسؤوليات و صلاحيات كل دائرة                 |       |            |       |       |            |
| 10    | توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين والأقسام في الدوائر الضريبية               |       |            |       |       |            |
| 11    | تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر                                          |       |            |       |       |            |
| 12    | تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية                                 |       |            |       |       |            |
| 13    | هناك نظام سليم مطبق في الدوائر الضريبية                                                     |       |            |       |       |            |
| 14    | هناك هيكل تنظيمي معتمد من قبل وزارة المالية للدوائر الضريبية                                |       |            |       |       |            |
| 15    | هناك وصف لكل وظيفة معتمد من قبل وزارة المالية للدوائر الضريبية                              |       |            |       |       |            |
| 16    | هناك إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية                            |       |            |       |       |            |
| 17    | هناك تحديث دائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة                           |       |            |       |       |            |
| 18    | تحقق نظم الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية ضمان دقة                                       |       |            |       |       |            |

| الرقم | الفقرة                                                                                                                             | موافق | موافق بشدة | محايد | معارض | معارض بشدة |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|-------|-------|------------|
|       | البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات                                                                                      |       |            |       |       |            |
| 19    | يتم توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها                                                                  |       |            |       |       |            |
| 20    | يتم مراجعة البيانات والمعلومات بعد إدخالها على جهاز الحاسوب لضمان سلامة ودقة هذه البيانات                                          |       |            |       |       |            |
| 21    | تتم عملية الرقابة الداخلية من خلال إرسال المعلومات والبيانات المنجزة والمدخلة على جهاز الحاسوب إلى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق |       |            |       |       |            |
| 22    | يوجد هناك قوانين وأنظمة كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية                                                          |       |            |       |       |            |
| 23    | يوجد هناك لوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية                                                 |       |            |       |       |            |
| 24    | يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها                                                                           |       |            |       |       |            |
| 25    | تتم عملية الرقابة الداخلية في بعض الأحيان من خلال طلب عينة من الملفات من موظفي الدوائر الضريبية                                    |       |            |       |       |            |
| 26    | تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية                                                                              |       |            |       |       |            |
| 27    | تؤدي الملاحظة الشخصية إلى تحسين الأداء                                                                                             |       |            |       |       |            |
| 28    | تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية                                                                                     |       |            |       |       |            |
| 29    | يوجد هناك صندوق للشكاوى في الدوائر الضريبية ووزارة المالية                                                                         |       |            |       |       |            |
| 30    | تستخدم تلك الشكاوى كأداة رقابية                                                                                                    |       |            |       |       |            |
| 31    | يتم إقرار الموازنة في الموعد القانوني لها                                                                                          |       |            |       |       |            |
| 32    | يتم إظهار جوانب الإنفاق والإيراد في بنود الموازنة كما هو مرسوم لها                                                                 |       |            |       |       |            |

| الرقم | الفقرة                                                                                                                                             | موافق | موافق<br>بشدة | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|---------------|-------|-------|---------------|
| 33    | يتم هناك إجراء تعديلات على بنود الموازنة خلال العام                                                                                                |       |               |       |       |               |
| 34    | إن عملية الفصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                        |       |               |       |       |               |
| 35    | إن عملية المداورة بين الوظائف داخل الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                               |       |               |       |       |               |
| 36    | إن وجود إجراءات لحماية الموجودات والممتلكات العامة للدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                               |       |               |       |       |               |
| 37    | إن عملية التحديث الدائم للإجراءات المتبعة لحماية الأصول والممتلكات العامة يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                         |       |               |       |       |               |
| 38    | إن تحقيق ضمان ودقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات من خلال نظام الرقابة المطبقة في الدوائر الضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي |       |               |       |       |               |
| 39    | إن وجود نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                      |       |               |       |       |               |
| 40    | إن عملية تبديل الموظفين في الدوائر الضريبية لمهامهم يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                                               |       |               |       |       |               |
| 41    | إن عملية توثيق وإدخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب فور إنجازها يساعد على الحد من التهرب الضريبي                                            |       |               |       |       |               |

**An\_Najah National University**

**Faculty of Graduate Studies**

**The Reality of the Internal Control System at the Tax  
Departments in Palestine and its Impact on Tax Evasion**

**By**

**Salam Azzam Rouhi Shaheen**

**Supervised**

**Dr. Sameh Al-Atout**

**Dr. Hatem Al-Kukhun**

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

**2012**

# **The Reality of the Internal Control System at the Tax Departments in Palestine and its Impact on Tax Evasion**

**By**

**Salam Azzam Rouhi Shaheen**

**Supervised**

**Dr. Sameh Al-Atout**

**Dr. Hatem Al-Kukhun**

## **Abstract**

This study aimed to identify the reality of the internal control system at the tax departments in Palestine and its impact on tax evasion. From this perspective, the researcher attempted to identify the concept of internal control systems and evaluate the reality of the internal control system adopted by the various tax departments including internal revenue service (IRS), properties tax department, value-added tax (VAT), and customs tax department in addition to the Ministry of Finance.

The researcher reviewed the related previous literature and studies in order to determine the theoretical frame of the present study. In order to reach the findings, the researcher used the analytical descriptive methodology. A questionnaire was designed as an instrument for the study including two topics represented by the evaluation of the internal control system and the impact of the internal control system on tax evasion. The questionnaire was distributed on the study sample (n. 170) that was selected from the employees of the various tax departments in addition to related employees at the Ministry of Finance. The researcher herself distributed and retrieved all the copies of the questionnaire since she was personally present in order

to make sure that the questionnaire is completed and retrieved on the location.

The value of consistency coefficients of both fields of the study instrument were (0.89 and 0.84) at the Alpha Cronbach Scale respectively, which are high and adequate for academic research purposes.

The researcher also used another study instrument which was personal interviews with directors of various tax departments or their representatives in order to identify points of weakness or strength of internal control system adopted at the related departments.

The study findings showed that the reality of the internal control system at the tax departments in Palestine was so high that it reached 79.6%, which represents a high percentage.

The study findings also showed that level of the impact of the internal control system on tax evasion was also high (83%) which highlights the significant impact of the internal control system on tax evasion.

Based on the study findings, the researcher put forward the following recommendations:

- 1) It is necessary to promote the importance of internal control system at the tax departments more than before.
- 2) It is necessary to publish a guide book that includes detailed procedures for each control process based on types and fields of work of parties subject to this control and applying them practically.

- 3) It is necessary to use new techniques to the evaluation process of performance and tasks of those employees in order to identify the points of weakness and strength and the potentials of correction.
- 4) It is necessary to update the system that determines the specializations, responsibilities, and jurisdictions of each department in order to delimit tax evasion.