

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

# مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي

إعداد

أمل عاصم محمود جرار

إشراف

د. سامح العطوط

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

2021م

# مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي

إعداد

أمل عاصم محمود جرار

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2021/01/14م، وأجيزت.

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

.....  
.....

1. د. سامح العطوط / مشرفاً رئيسياً

.....  
.....

2. د. عبد الفتاح السرطاوي / ممتحناً خارجياً

.....  
.....

3. د. مفيد الظاهر / ممتحناً داخلياً

# الإهداء

إلى من شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية، رفيق دربي زوجي معتز  
إلى رباحي حياتي في الشدة والرخاء أبنائي الأعزاء الذين تحملوا معي مشاق الدراسة، فكانوا نعم  
الأبناء

إلى أستاذي الذي قدم لي كل الدعم الكثر وسامح العطووط  
إلى الزملاء والزميلات الذين لم يدخلوا جهداً في مدي بالمعلومات

أمل

## الشكر والتقدير

أشكر الله تعالى وأحمده، فهو المنعم والمتفضل قبل كل شيء، وأشكره أن حقق لي ما أصبو إليه في استكمال درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، بأن هيا لي في كل السبل للوصول إلى هنا. وأشكر الدكتور المشرف علي رسالتي الدكتور سامح العطوط الذي قدم لي كل الدعم، فتعلمت منه كيف أصوغ العبارات وأختتم إلى القواعد في مجال كتابة رسالة الماجستير وأشكر أساتذتي الكرام لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة.

الباحثة

## الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدّمة الرسالة التي تحمل العنوان:

# مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنّما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه  
حيثما ورد، وأنّ هذه الرسالة كاملة، أو أيّ جزء منها، لم يقدّم من قبل لنيل أيّ درجة علميّة، أو  
لقب علمي، أو بحث لدى أيّ مؤسسة تعليميّة أو بحثيّة أخرى.

## Declaration

The work provided in this 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 الطالبة: أمل مكرم محمود مبرر

Signature:

التوقيع: أمل مكرم مبرر

Date:

التاريخ: ١٦-٠١-٢٠٢٢

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
م	فهرس الملاحق
ن	الملخص
<b>1</b>	<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>
2	مقدمة الدراسة
4	مشكلة الدراسة وأسئلتها
5	أهمية الدراسة
7	أهداف الدراسة
7	فرضيات الدراسة
8	حدود الدراسة
9	مصطلحات الدراسة
<b>10</b>	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>
11	مقدمة
11	أولاً: الإطار النظري
11	تعريف محاسبة المسؤولية
13	أهمية محاسبة المسؤولية
14	أهداف محاسبة المسؤولية
15	خصائص محاسبة المسؤولية
16	شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
18	فروض محاسبة المسؤولية
19	عناصر نظام محاسبة المسؤولية

الصفحة	الموضوع
20	الهيكل التنظيمي ومحاسبة المسؤولية
22	نظام الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية
24	أنواع مراكز المسؤولية
25	النظام المحاسبي الشامل ومحاسبة المسؤولية
26	النظام الفعال للتقارير الإدارية ومحاسبة المسؤولية
28	مزايا نظام محاسبة المسؤولية
29	تعريف التحصيل الضريبي
30	طرق التحصيل الضريبي
31	مراحل التحصيل الضريبي
32	موعد تحصيل الضريبة
33	ضمانات التحصيل الضريبي
35	أثر محاسبة المسؤولية على التحصيل الضريبي
36	ثانياً: الدراسات السابقة
36	الدراسات العربية
41	الدراسات الأجنبية
45	ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة
47	<b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>
48	مقدمة
48	منهجية الدراسة
48	طرق جمع البيانات
49	مجتمع الدراسة
49	عينة الدراسة
51	أداة الدراسة
52	صدق الأداة
54	ثبات الأداة
56	إجراءات الدراسة
57	تصميم ومتغيرات الدراسة
58	نموذج الدراسة

الصفحة	الموضوع
58	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
<b>60</b>	<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>
61	مقدمة
61	نتائج تحليل أسئلة الدراسة
76	نتائج تحليل فرضيات الدراسة
<b>94</b>	<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>
95	النتائج
97	التوصيات
<b>99</b>	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
<b>106</b>	<b>الملاحق</b>
<b>b</b>	<b>Abstract</b>

## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
50	توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة (ن = 92)	جدول (1)
53	قيم معاملات ارتباط الفقرات مع البعد الذي تنتمي اليه ومع الدرجة الكلية	جدول (2)
54	نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد الاداة	جدول (3)
55	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	جدول (4)
63	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.	جدول (5)
66	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود نظام محاسبي شامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	جدول (6)
68	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود مراكز المسؤولية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.	جدول (7)
71	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود لا مركزية إدارية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.	جدول (8)
73	نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود نظام للتقارير الإدارية فعال يهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.	جدول (9)
75	ترتيب المحاور والدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي.	جدول (10)
77	المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعا لمتغير المؤهل العلمي.	جدول (11)

الصفحة	الجدول	الرقم
78	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.	جدول (12)
79	نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.	جدول (13)
81	المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.	جدول (14)
82	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.	جدول (15)
83	نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.	جدول (16)
85	المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.	جدول (17)
86	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.	جدول (18)
88	المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.	جدول (19)

الصفحة	الجدول	الرقم
89	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.	جدول (20)
91	المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.	جدول (21)
92	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.	جدول (22)

## فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
56	بوضح توزيع الطبيعي للبيانات	شكل (1)
56	توزيع الطبيعي للبيانات	شكل (2)
58	نموذج الدراسة	شكل (3)

## فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
107	الاستبانه	ملحق (1)
112	قائمة المحكمين	ملحق (2)

## مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي

إعداد

أمل عاصم محمود جرار

إشراف

د. سامح العطوط

### الملخص

هدفت الدراسة للتعرف إلى مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي والتحليلي، وتم الاعتماد على أداة الاستبانة، التي تكونت من (36) فقرة موزعة على مجالات (وجود موازنات تخطيطية، وجود نظام محاسبي شامل، وجود مراكز المسؤولية، وجود لا مركزية إدارية، وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال). وتكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال (جنين، طولكرم، نابلس، سلفيت، قلقيلية)، والبالغ عددهم (182) موظف وموظفة، اختير منهم عينة مكونة من (92) موظف وموظفة، بعد المسح الشامل لمجتمع الدراسة واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل معلومات الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة ما يأتي:

أولاً: يوجد إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية (وجود موازنات تخطيطية، وجود نظام محاسبي شامل، وجود مراكز المسؤولية، وجود لا مركزية إدارية، وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال) في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال تؤثر إيجابياً على التحصيل الضريبي.

ثانياً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغيرات (عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، تحمل شهادة مهنية).

وتوصي الدراسة بالتوصيات الآتية: أولاً: حث الدوائر الضريبية على إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدا وليس على مستوى الدوائر كافة من خلال تخصيص موازنة لكل قسم في الدوائر الضريبية وتجميع هذه الموازنات لتشكيل وحدة رئيسية كموازنة شاملة للدوائر الضريبية، ثانياً: العمل على تطوير النظام المحاسبي الشامل الذي يعتمد على نظم المعلومات المحاسبية والذي يعمل على تتبع التكاليف وتتبع الإيرادات والحصيلة الضريبية مما يزيد من كفاءة تخصيص الموارد المتاحة للحصيلة الضريبية وضبطها.

الفصل الأول  
الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### مقدمة الدراسة

نشأت عدة أنواع من المحاسبة ومنها نشوء محاسبة المسؤولية فتعتبر منذ زمن بعيد، ووجدت مع بداية خلق الإنسان وبداية حركته وتعامله مع غيره من الناس، فكان يكلف بأداء أعمال محددة ويتم محاسبته على نتائج أداء هذه الأعمال (كحالة، 1997)، ومع ذلك فقد ظهرت أول تطبيقات محاسبة المسؤولية والتي تعتبر من أساليب المحاسبة الإدارية حديثاً ورصدت هذه البداية عام (1952م)، فظهرت أول الأبحاث التي تناولت هذه المحاسبة حين قام (Higgins. A. John) بنشر أول تقرير صحفي بعنوان محاسبة المسؤولية والتي كانت انطلاقة قوية نحو تطبيق محاسبة المسؤولية فاعتبرت أول إطار علمي متكامل لها ولعناصرها، وتبع ذلك عدة محاولات تشكلت عبر العديد من المقالات والبحوث لكتاب آخرين من خلال إشارتهم لما تناوله (Higgins. A. John) لأنه له أثر كبير في تطوير عناصر محاسبة المسؤولية (حوري والعمرى، 2013، ص372).

وقد عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب محاسبي وطرق محاسبية تهدف إلى تحقيق الرقابة وتقييم أداء موظفي المؤسسات بمختلف المستويات الإدارية، فتعمل على مسائلتهم عن نتائج وظائفهم ومهامهم مقارنة مع ما هو مخطط له ومحدد مسبقاً، للتعرف من خلال ذلك على الانحرافات في الأداء والقيام بتصحيحها، من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية والعمل على تطوير الأنظمة المحاسبية الخاصة بالمسؤولية، فظهر نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الهادفة إلى توفير كافة المعلومات المحاسبية من خلال تقارير عن أداء الوظائف والمهام للقيام برقابة المسؤولين في جميع الأقسام التي تتبع المؤسسة، والعمل على تقييم أدائهم في إطار محاسبة المسؤولية التي يتم من خلالها محاسبة المسؤولين عن الأداء المخالف والناבעة من الصلاحيات الممنوحة للمسؤولين عن ذلك من قبل الإدارة العليا في المؤسسة (الجنابي والجبوري، 2016، ص2).

وتعتمد محاسبة المسؤولية على المداخل الحديثة لتحسين وتطوير أنواع وطرق المحاسبة، والتقارير الرقابية التي تتسجم مع ما ورد في نظريات ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ويتطلب إعادة صياغة أسس وعناصر محاسبة المسؤولية والمتمثلة في النظام المحاسبي الشامل، ونظام التقارير الإدارية الفعال، والذي يتصف بالشمولية والتفصيل لجميع أوجه أداء العمل في المؤسسة ولكافة المهام، ويتدرج في عدة مستويات وتبدأ من المستوى الإداري الأدنى وصولاً إلى المستوى الإداري الأعلى في تفاصيل هيكل المؤسسة التنظيمي، ويساهم نظام محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متنوعة ومختلفة تحتوي على مراكز تسمى مراكز المسؤولية، التي يكون لها هيكل إداري واحد غير مختلف لكافة مراكز المسؤولية، وبالتالي يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تقييم أداء مراكز المسؤولية المتنوعة، كما تقوم الموازنات التخطيطية وهي جزء من نظام محاسبة المسؤولية بتحديد كافة المهام والمسئوليات لكل مراكز المسؤولية لتسهيل تطبيق قواعد محاسبة المسؤولية (كحيل، 2017، ص 1).

ومن أهم المؤسسات التي تطبق مبادئ وقواعد محاسبة المسؤولية هي الدوائر الضريبية الفلسطينية، وهي الدوائر التي تقوم بجمع الموارد الضريبية لخزانة الحكومة والتي تعتبر من أهم الإيرادات المالية للحكومة الفلسطينية، على اعتبار أن الدين الضريبي هو دين ممتاز، يفرض على المكلفين بكافة اعتبارهم وأنواعهم الشخصية الاعتبارية والمعنوية (لبادة، 2006، ص 137).

ولما كانت الدوائر الضريبية الفلسطينية تمثل عصب الحياة الاقتصادية في المجتمع الفلسطيني لأنها تقدم عدة إسهامات في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وفي ظل التطور التقني والعلمي الذي يواكب تطور الأداء والواجبات في المؤسسات وكبر حجم المهام والعمليات التي يشترك بها المكلفين الموظفين في الدوائر الضريبية المختلفة، الأمر الذي أدى بدوره إلى صعوبة إدارة كافة العمليات التي تنجز بشكل يومي واتخاذ الحلول المناسبة لها بصورة مركزية (مهنا، 2016، ص 3).

الأمر الذي دفع الإدارة العليا للدوائر الضريبية إلى تفويض سلطة اتخاذ بعض القرارات الإدارية للمستويات الإدارية الأقل والأدنى لتحسين سير أداء الأعمال وإنجاز كافة المهام بسرعة عالية وفاعلية كبيرة وصولاً نحو زيادة الحصيلة الضريبية فيها، الأمر الذي دفع بالدوائر الضريبية إتباع نظم محاسبة المسؤولية المتمثل بنظام اللامركزية في صنع واتخاذ القرار، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي، لما لهذا النظام من أهمية في تحسين مستوى أداء الدوائر الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق أهداف الإدارة العليا لهذه الدوائر.

### مشكلة الدراسة وأسئلتها

تبرز مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ظواهرها، حيث تتبع الدوائر الضريبية في فلسطين مجموعة من السياسات الهادفة إلى زيادة التحصيل الضريبي من خلال إتباع أنظمة وسياسات وأساليب محاسبية منهجية ومنظمة تهدف إلى زيادة التحصيل الضريبي من خلال تحصيل أكبر قدر من الموارد الضريبية اللازمة لتمويل نفقات خزينة الحكومة الفلسطينية، التي تنفقها على المرافق العامة والبنى التحتية في فلسطين، ولهذا تقوم على أساس تطبيق محاسبة المسؤولية والتي بدورها تقوم بتقسيم أداء مهام الأعمال إلى أجزاء معنية لصالح تحسين أداء الدوائر الضريبية وخدمتها لتحقيق أهدافها ومنها زيادة التحصيل الضريبي، حيث يوجد في فلسطين دائرة ضريبية لكل محافظة فلسطينية تعنى بعملية تحصيل الضريبة بكفاءة وفعالية في ظل الأهداف الموضوعية من قبل الحكومة الفلسطينية.

ووفق ما ورد في دراسة (كحالة، 2017) ودراسة (حوري والعمري، 2013) فإن عدم قدرة الدوائر الضريبية الفلسطينية على ضبط إيراداتها من التحصيل الضريبي والعمل على زيادتها، والتي بدورها لا تساهم في المساعدة في توفير البيانات والمعلومات المحاسبية التحليلية خلال الفترة المالية، مما يشكل صعوبة في توفر نظام رقابي فاعل يعمل بداية على تقييم الأداء ومن ثم تحفيز الموظفين على القيام بأداء المهام المخطط لها والمطلوب منهم إنجازها، والعمل على تحليل الانحرافات السلبية المرافقة للأداء لمنع حدوث هذه الانحرافات في المستقبل، من خلال

وضع الحلول المناسبة ضمن عملية التغذية العكسية لعملية الرقابة، ويتم ذلك عن طريق تقسيم الإدارة الضريبية إلى إدارات فرعية كما هو معمول به في الوقت الحالي.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

وينبثق عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:

1. ما مدى وجود موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

2. ما مدى وجود نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

3. ما مدى وجود مراكز المسؤولية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

4. ما مدى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

5. ما مدى وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

### أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

### أولاً: الأهمية النظرية

1. أهمية موضوع الدراسة الذي يتناول تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، حيث تطبق هذه الدوائر نظام إداري فعال يقوم على تنظيم آليات التحصيل الضريبي من خلال عدة مجالات معينة.

2. تعتبر هذه الدراسة على حد علم الباحثة من أوائل الدراسات التي تتناول تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، وسيكون مرجعاً للباحثين والمختصين يمكن الاستفادة من نتائجها.

3. إن نتائج الدراسة الحالية ستقدم إضافة علمية تساعد العديد من الأطراف أهمها إدارة الدوائر الضريبية الفلسطينية المهتمة بموضوع محاسبة المسؤولية في تقييم فاعلية أو تطبيق محاسبة المسؤولية وتأثير ذلك على التحصيل الضريبي.

### ثانياً: الأهمية التطبيقية

1. يعتبر موضوع الدراسة من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة الإدارية التطبيقية، ويتوقع أن تقدم نتائج الدراسة دليلاً عملياً لإدارة الدوائر الضريبية الفلسطينية حول علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية على التحصيل الضريبي وكفاءتها التشغيلية مما يساهم في تشجيع الدوائر الضريبية الفلسطينية على تبني محاسبة المسؤولية في حال ثبات فاعلية وأهمية التطبيق.

2. السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وما هي المعوقات التي تقف حائلاً أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.

3. أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال وجود موازنات تخطيطية أو أنظمة محاسبية وإدارية معدة للتقارير المحاسبية والإدارية وإمكانية تحقيق نظام حوافز فعال لمحصيلي الضرائب ولهذا فإن دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة للمسؤولية يساهم في تحقيق الرقابة على الدائرة الضريبية وقدرتها على التحصيل الضريبي.

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية لتحقيق الهدف الرئيس وهو التعرف إلى مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، إضافة إلى التعرف إلى الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف إلى مدى وجود موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.
2. التعرف إلى مدى وجود نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.
3. التعرف إلى مدى وجود مراكز المسؤولية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.
4. التعرف إلى مدى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.
5. التعرف إلى مدى وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.

## فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة تسعى الدراسة لفحص الفرضيات الصفرية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي تعزى لمتغير الوظيفة.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات التدريبية.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي تعزى لمتغير تحمل شهادة مهنية.

#### حدود الدراسة

الدراسة محددة بعدة حدود وهي:

الحدود الزمانية: العام (2020).

الحدود المكانية: الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية- محافظات شمال الضفة الغربية.

الحدود البشرية: موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية.

الحدود الموضوعية: مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.

## مصطلحات الدراسة

**محاسبة المسؤولية:** نظام من أنظمة المحاسبة يعمل على جمع تقارير عن الإيرادات والتكاليف من خلال مراكز المسؤولية، وتقوم بتخطيط النظام المحاسبي على أساس أن المسؤولين عن أدائهم وأداء موظفيهم، وأي أنشطة أخرى تعقد في مركز المسؤولية التابع لهم (كحالة، 2017، ص18).

**الموازنات التخطيطية:** أحد الأساليب المحاسبية يتم من خلاله وضع قيم التقديرات والكمية للبرامج المراد تنفيذها في فترة مستقبلية، وهي تعبير نقدي كمي للخطة الشاملة لعمليات المشروع خلال مدة محددة (سمارة، 2015، ص35).

**نظام المعلومات المحاسبي الشامل:** مجموعة من الموارد المادية المتمثلة في الوثائق والسجلات والتقارير والتعليمات المستعملة في الدورة المحاسبية لتحقيق هدف المحاسبة (سعد، 2017، ص37).

**اللامركزية:** توزيع الإدارة العليا جزء من سلطاتها على المستويات الإدارية الأدنى في المؤسسة من خلال المشاركة في اتخاذ القرارات وإدارة المؤسسة (شرفي، 2015، ص41).

**مراكز المسؤولية:** عبارة عن حدة إدارية وظيفية يرأسها مدير يكون مسئولاً عن أنشطة تلك الوحدة (مكي، 2010، ص36).

**التقارير الإدارية:** أحد أساليب الرقابية للتعرف على أسباب الانحرافات في الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مسبقاً، والعمل على إبلاغ المسؤولين بها، ومتابعتها، والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة لتصحيحها (الجنابي والجبوري، 2016، ص11).

**التحصيل الضريبي:** نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الدوائر الضريبية التي تنقلها إلى الخزينة العامة وذلك طبقاً للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار (إغيت وحمدوش، 2015، ص10).

## الفصل الثاني

# الإطار النظري والدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### مقدمة

في هذا الفصل أتناول مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي. حيث أتناول الإطار النظري الذي يتناول متغيرات الدراسة وهي: متغير محاسبة المسؤولية ومتغير التحصيل الضريبي. ثم عرض الدراسات العربية والأجنبية، ومن ثم التعقيب على الدراسات السابقة عن طريق عرض أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، وأوجه التميز ما بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

#### أولاً: الإطار النظري

في الإطار النظري يتم التعرف على محاسبة المسؤولية من خلال تعريفها وتناول أهميتها وأهدافها وأبعادها وعناصرها وخصائصها ودورها، ومميزات استخدامها، ومن ثم يتم التعرف على التحصيل الضريبي من خلال تعريفه والتعرف على طرق التحصيل ومراحل التحصيل الضريبي وموعد التحصيل الضريبي، وبعد ذلك يتم التعرف على دور تطبيق محاسبة المسؤولية في التحصيل الضريبي.

#### تعريف محاسبة المسؤولية

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها عبارة عن نظام قياس ونظام مقارنة بين المهام المخطط لها (الموازنة التخطيطية) وبين المهام التي تنفذ بشكل فعلي وتسمى بالنتائج الفعلية، لكل مركز من مراكز المسؤولية لوحدها وبشكل منفصل، كما تعرف بأنها النظام الذي يسعى لجمع البيانات المحاسبية وغير المحاسبية التي تعكس مهام ونشاط كل إدارة ومسئولها خلال فترة محددة مسبقاً، وإجراء المقارنات بين ما هو فعلي وما هو محدد من مسؤوليات مسبقاً، ويتم التعبير عنها عن طريق نشرها في تقارير محاسبية بغرض تقييم أداء المسئول وقدرته على الأداء والتحكم (كلاب، 2008، ص19).

وعرف (Taussic and Vance) محاسبة المسؤولية بأنها مصطلح محاسبي إداري يدل على نظام محاسبي يهدف إلى جمع البيانات المحاسبية، وتلخيصها وفرزها، إضافة للقيام بإعداد التقارير المالية المحاسبية طبقاً لمسؤوليات المدراء، ويهدف إلى تقديم البيانات المحاسبية عن نتائج أداء المهام في كل وحدة من الإدارة في المؤسسات، والتي يرأسها مسئول يقوم بإدارة وتنفيذ المهام والأنشطة بشكل عملي وفعلي، مع التحديد الواضح لكافة المهام التي يكون المدير مسئولاً عنها وعن متابعتها وتقييمها، والمهام التي لا يكون مسئولاً عنها، إضافة إلى ربط التقارير بالموظفين بداية من مشرف العاملين وصولاً إلى مستويات الإدارة العليا بشكل متسلسل وهرمي وصولاً ل قمة الهرم المتمثل بمدير أو مسئول المؤسسة (مكي، 2009، ص 25).

وتستند محاسبة المسؤولية إلى فرضية أساسية مفادها أن موظفي المؤسسة يجب أن يستعدوا للمحاسبة والمساءلة عن أداء مهامهم الوظيفية كما هو مخطط له، والمحاسبة عن أداء مرؤوسيه ومهامهم الوظيفية الموكلة إليهم، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة الربط بين المعايير المخططة مسبقاً، والبيانات والمهام المنفذة فعلياً، والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدراء الذين يطلب منهم تقديم تقارير محاسبية تتضمن الأداء وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات بشكل منفصل لكل وحدة إدارية في المؤسسة (ميدة، 2003، ص 324).

وقد عرفها روس بأنها: "اتجاه حديث نسبياً يعمل على تصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بمراكز المسؤولية المختلفة"، ويتم من خلاله تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز مسؤولية وفق طبيعة مهامها وأنشطتها ووفق هيكلها التنظيمي، ومساءلة كل رئيس مركز من مراكز المسؤولية المختلفة عن كل البنود الخاصة بالإيرادات والبنود الخاصة بالتكاليف التي تتميز بالرقابة عليها ومتابعتها ومقارنتها مع ما هو مخطط بشكل مسبق ومتحكم بها، أما بنود التكاليف غير المتحكم فيها أو لا يتم الرقابة عليها فتدخل في نطاق عمل رئيس مركز مسؤولية آخر، من خلال ربط نظام تقارير الأداء من خلال متابعة الأداء المخطط ومقارنته بالأداء الفعلي فيما يتعلق ببنود التكاليف المتحكم بها من خلال متابعة رئيس مركز المسؤولية في كل وحدة إدارية منفصلة عن الوحدة الأخرى، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط، والبحث عن أسبابها

وعن الموظفين المسؤولين عن أدائها، وإجراءات التصحيح لذلك للعودة إلى خط سير العمل المخطط له في الوقت المناسب (روس، 1983، ص13).

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها: أحد الأنظمة الرقابية التي تهدف إلى ربط كافة بنود التكاليف والإيرادات بالمسؤولين عن حدوثها ممثلاً بمراكز المسؤولية وفق الصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة إليهم من قبل إدارة المؤسسة.

### أهمية محاسبة المسؤولية

تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها تعتبر جزءاً من أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة، الذي وجد ليقوم بخدمة أعمال التخطيط والتنظيم والرقابة على موارد المؤسسة التي تستخدم في المؤسسة، وصولاً لتحقيق الكفاءة والفعالية في أدائها وفق ما هو مخطط له، وكذلك تستخدم في تقييم أداء الوحدات الإدارية في المؤسسات، كما يمكن اعتبارها أحد أدوات المحاسبة التي تساعد إدارة المؤسسة في تحديد مساهمة كل مركز من مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة بشكل متكامل (كلاب، 2008، ص20).

وإن نظام محاسبة المسؤولية من الأنظمة التي تعتبر من المداخل الهامة لتطوير المحاسبة عامة، والمحاسبة الإدارية خاصة، لأنه يربط بشكل مباشر بين كافة بنود التكاليف والإيرادات من جهة، وبين المسؤولين عن أدائها من جهة أخرى، لتنفيذ العمليات الرقابية بشكل فعال وأفضل، وتعمل على تمكين كل من مستويات الإدارة في المؤسسة من معرفة مسؤولياتها ضمن المسؤوليات الموزعة من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والعمل على تقييم أداء كل موظف في الوحدة الإدارية للتعرف على مدى مساهمته في ذلك، لذا تعتبر محاسبة المسؤولية من الأنظمة والأساليب الحديثة للإدارة أيضاً، من خلال تركيزها على الموظفين باعتبارهم جوهر محاسبة المسؤولية (الفضل، وشعبان، 2003، ص248).

وتأتي أهمية محاسبة المسؤولية من خلال القيام بعمليات الرقابة على أداء الوحدات الإدارية في المؤسسة، من خلال الإجراءات والسياسات المتابعة للتنفيذ الفعلي والمقارنة مع الأداء المخطط

له، بمعنى أن الرقابة كوظيفة إدارية تبدأ مع بداية التنفيذ الفعلي للمهام والواجبات الوظيفية، وتبقى مستمرة مع وجوده لكي تساهم في الكشف عن الانحرافات في التطبيق والتنفيذ، وتحديد الموظفين المسؤولين عن أداء هذه المهام، والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المحدد والمناسب، بعد القيام بالتحري عن أسباب حدوث الانحرافات، وبالتالي العمل على إعداد التقارير الخاصة بذلك عن مختلف الأنشطة والمهام للمستويات الإدارية المختلفة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات وتعديل مسار المهام، فالرقابة تعتبر كنتيجة أساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية (ميدة، 2003، ص326).

وترى الباحثة أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية يتشكل من أنها تعتبر جزءاً من نظم الرقابة والمحاسبة على أداء الموظفين في المؤسسة لأنها تقارن الأداء الفعلي بالأداء المخطط وترصد أسباب الانحرافات وتضع العلاج لها للعودة إلى الطريق الصحيح للأداء بالإضافة لمحاسبة كل مركز مسؤولية عن أداء موظفيه، وتحديد مدى تحقيق أهداف المؤسسة بشكل متكامل.

### أهداف محاسبة المسؤولية

يتمثل الهدف الرئيس لنظام محاسبة المسؤولية أنها تساهم في تحقيق التمكين للمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، ومدرائها في دوائر الرقابة للإشراف والرقابة على عناصر وبنود الإيرادات والتكاليف الخاصة بأدائها، كما تمكن المدراء من قياس الأداء الفعلي للوحدة الإدارية واتخاذ الإجراءات الصحيحة في المؤسسة وصولاً للأهداف المحددة مسبقاً والخطط المعدة لأداء المهام في المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي، كما توجد عدة أهداف أخرى لمحاسبة المسؤولية تتمثل في الآتي (حوري والعمري، 2013، ص374):

1. يهدف نظام محاسبة المسؤولية لتحديد العلاقة بين التكاليف والإيرادات لكل وحدة إدارية والمدراء المسؤولين عن أدائها، من خلال عمليات الرقابة من خلال التحكم وتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات لكافة الوحدات الإدارية بشكل منفصل.

2. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تجميع البيانات والعمل على تبويب وفرز وتحليل بنود التكاليف والإيرادات باختلاف مراكز المسؤولية، لتسهيل تحديد الانحرافات عن الخطط لكل

موظف في الوحدات الإدارية المختلفة وصولاً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بخصوص أدائها.

3. يعد نظام محاسبة المسؤولية من الأساليب الرقابية الهامة الذي يساعد إدارة المؤسسة في تنفيذ المهام والرقابة على أداء هذه المهام الوظيفية بصورة أكثر فاعلية.

4. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق عدة أنظمة من نظم الإدارة مثل الإدارة بالأهداف، ومن خلال تحديد اتفاق المدراء في مختلف الوحدات الإدارية في المؤسسة مع موظفي وحداتهم الإدارية على الأهداف التي يجب الوصول إليها في مدة محددة مسبقاً، بشكل تفصيلي دقيق (مكي، 2009، ص28).

5. تسمح محاسبة المسؤولية بتطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء، فأى مستوى إداري في المؤسسة لا يقوم بالرقابة على أداء المهام إلا من خلال السلطات والمسؤوليات الممنوحة لهم بحكم الموقع الوظيفي في الهيكل التنظيمي، وبالتالي توفر الكثير من الوقت على الإدارة العليا وتجنبها الانشغال بتفاصيل الأعمال والأداء التي تؤذيها المستويات الإدارية الأقل بكفاءة وفاعلية (مكي، 2009، ص28).

وترى الباحثة أن أهم أهداف محاسبة المسؤولية العمل على تشجيع مدراء مراكز المسؤولية في الوحدات الإدارية للقيام بمهامهم بجد ونشاط، من خلال العمل على وضع نظام حوافز فعال وملائم لتشجيع الموظفين لتمكينهم بأداء مهامهم بكفاءة عالية، إضافة إلى تمكين المستويات الإدارية المختلفة من الرقابة على بنود التكاليف والإيرادات.

### خصائص محاسبة المسؤولية

من أهم خصائص محاسبة المسؤولية (ميدة، 2003، ص 324):

1. تعتبر محاسبة المسؤولية عبارة عن مجموعة من المفاهيم والأدوات والإجراءات المحاسبية التي تساهم في قياس كفاءة المدراء والموظفين والوحدات الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة.

2. إن محاسبة المسؤولية تعمل على تحديد مراكز المسؤولية في اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة والعمل على ربط التكاليف والإيرادات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات.

3. تعد محاسبة المسؤولية أسلوباً إدارياً يعمل على الربط بين النظام المحاسبي وبين التنظيم الإداري القائم في المؤسسة ويركز على تقسيمها إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط المهام المختلفة بالمدراء المسؤولين عنها من خلال التحكم فيها والرقابة عليها.

4. تقوم محاسبة المسؤولية على عدة أنظمة محاسبية ومنها نظام الموازنات التخطيطية، ونظام التكاليف المعيارية وهي جزء من المحاسبة الإدارية، لتتمكن من القيام بالتخطيط والرقابة وتقييم أداء المؤسسات والربط بين الأداء المخطط والفعلي للمهام، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

وترى الباحثة أن من أهم خصائص محاسبة المسؤولية أنها تعتبر نظام محاسبي يحقق الرقابة على أداء المهام وتقييمها من خلال قيام المدراء المسؤولين بتنفيذ واجباتهم بتحديد الصلاحيات المفوضة لهم اعتماداً على الكلفة المناسبة في الوقت المناسب.

### شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

هناك عدة شروط أساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح وموضوعي وتتلخص في (فخر، 1998، ص118-107):

أولاً: توافر نظام محاسبة شامل؛ بحيث يكون النظام المحاسبي قد صمم بشكل علمي تقني ويتوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطبيعة أعمالها.

ثانياً: يتم تطبيق النظام المحاسبي المعياري الشامل والموازنات التخطيطية؛ فقد نشأ نظام التكاليف المعيارية كي يحقق احتياجات وتوجهات الإدارة العلمية، وقد أصبح مدخلاً إدارياً مهماً من خلال التطورات التي أدخلت عليه كي يستخدم في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء،

وأهم ما يميز نظام التكاليف المعيارية هو المنهجية العلمية التي تساهم في تحديد مستويات المعايير الأدائية في ظل مستوى أداء جيد للموظفين في الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة. ثالثاً: عمق درجة تحليل الانحرافات في الأداء؛ فعمق التحليل للانحرافات يساعد على الوقوف على الأسباب الحقيقية لهذه الانحرافات، والعمل على تقييم الأداء بصورة أكثر موضوعية ويقوم على إمكانية المساءلة الإدارية والعمل على تطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح.

رابعاً: المعالجة الالكترونية للبيانات والمعلومات؛ فالمطلب الأساسي لمحاسبة المسؤولية العمل على تنفيذ الشروط السابقة هو توفر المعالجة الالكترونية للبيانات الخاصة بطبيعة الأداء وبنود التكاليف والإيرادات، والسماح بتوفير الوقت والجهد والموارد وصولاً لسرعة الانجاز، وتحديد النتائج بعد عرض الانحرافات وتحليلها، وتقييم الأداء وتصحيحها، ومحاسبة المسؤولين في الوقت المحدد (فخر، 1998، ص 118-107).

خامساً: تعبر محاسبة المسؤولية عن النظام الجيد للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية؛ فالالاتصال الجيد يتحقق من خلال توفر نظام فعال للاتصالات، ألا وهو تقارير الأداء الفعلي لمقارنتها بالمخطط، بحيث تتمتع تقارير الأداء بعدة خصائص أهمها (فخر، 1998، ص 118-107):

- أ. أن يتناسب التقرير مع طبيعة مهام ووظائف الهيكل التنظيمي.
- ب. أن يتناسب التقرير مع المستخدمين من حيث توفر الإيجاز والاختصار.
- ج. أن يكون موضوع التقرير محدداً ويحتوي على معالجة مشكلة واحدة ومحددة.
- د. ارتباط التقرير بمركز مسؤولية معينة، وأن يركز أداء المهام القابلة للرقابة والتي تخضع لسلطة المسئول عن مركز المسؤولية، فالهدف تقييم أداء المسئول.

وترى الباحثة أن من أهم شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية العمل على قياس بنود التكلفة على كافة الأقسام والمراكز الخاصة بالمسؤولية في الوحدات الإدارية المختلفة بدلاً من العمل

على قياسها على مستوى كلي، لأنه يساعد على قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الوحدات الإدارية التي تؤديها.

### فروض محاسبة المسؤولية

يوجد عدة فروض يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية كالتالي (ميده، 2003، ص223):

1. إن كل مدير أو مسئول مركز للمسؤولية يجب عليه تحمل مسؤولية المهام التي تتجزأ في نطاق وحدته الإدارية.
2. إن كل مدير يترتب عليه تحقيق الأهداف والأعمال والمهام المطلوبة منه في وحدته الإدارية.
3. يجب اشتراك جميع مسئولي الوحدة الإدارية في وتصميم ووضع تقرير للأهداف التي يتم محاسبتهم عليها والعمل على تقييم أدائهم.
4. أن الأهداف من محاسبة المسؤولية يجب أن تكون واقعية التحقق في ظل تحقيق أداء فعال وكفؤ.
5. توصيل تقارير الأداء والتغذية العكسية للأداء لكل مدير في الوقت المحدد والمناسب.
6. تحديد دور محاسبة المسؤولية في تطوير وتقديم المؤسسة ونموها بشكل واضح ومفهوم.
7. العمل على تبويب بنود التكاليف والإيرادات المختلفة في الوحدات الإدارية، وأن تكون في حدود مسؤولية كل منها.
8. خضوع التكاليف المخصصة لمستوى إداري معين لرقابة هذا المستوى.
9. استخدام بيانات الموازنة العامة كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفقاً لمسبباته.

وترى الباحثة أن أهم الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية أن تكون بنود التكاليف المخصصة لمركز مسؤولية معين قابلة للرقابة عليها واتخاذ القرارات بشأن وضعها ودقتها ومدى الالتزام بها.

### عناصر نظام محاسبة المسؤولية

يقوم نظام محاسبة المسؤولية على أساس اشتراك كافة المستويات الإدارية في دوائر المؤسسة والعمل على تحقيق هدف الرقابة على بنود التكاليف والإيرادات التي ترافق مهام وأنشطة المؤسسة المتنوعة، فكل مسئول في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يقوم برقابة بنود التكاليف من خلال الصلاحيات والمسؤوليات المسندة إليه في المستوى الإداري الذي يقوم بأداء وظائفه من خلاله، وفي الوقت ذاته يكون مسئولاً عن نتائج الأداء في الوحدة الإدارية التي يعمل خلالها في المستوى الإداري ذاته (الفطيسي، وآخرون، 2019، ص10).

كما توفر محاسبة المسؤولية أدوات فاعلة للقيام بتقييم أداء المستويات الإدارية بالاعتماد على التقارير الإدارية التي صممت ووجدت من أجل تحقيق هدف التقييم للوقوف على مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بما هو مخطط له، ويتم ذلك في الاتجاهين من الهيكل التنظيمي، المستوى من الأعلى إلى الأسفل والمستوى من الأسفل إلى الأعلى، ليساهم في توفير الاستفادة من توافر وتبادل المعلومات في عملية تحسين تقييم الأداء، ولكي تحقق محاسبة المسؤولية الأهداف المطلوبة منها في تقييم الأداء وتحسينه يجب توافر عدد من المقومات ومنها ( Rowe, 2008, P16):

أ. توفر هيكل تنظيمي بكافة مستوياته ووحداته الإدارية بشكل متسلسل وواضح، وينطوي على كافة خطوط السلطة والمسؤولية مبينة بشكل مفصل وواضح وشامل ودقيق.

ب. توفر نظم محاسبة شاملة وفعالية، إضافة إلى توفر نظم التكاليف التي تساهم في عكس ورصد الأداء الفعلي والعمل على ربطه بمراكز المسؤولية في المؤسسة.

ج. توفر نظم ومعايير للرقابة الإدارية الفعالة، والتي توضع بناء على الخطط والتخطيط الإداري في المؤسسة، مثل نظام التكاليف المعيارية، ونظام الموازنات التخطيطية.

وترى الباحثة أن محاسبة المسؤولية تعتبر أحد مقومات النظام المحاسبي الفعال الملائم للتطبيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية، خاصة عند توفر المقومات السابق ذكرها، ولكن الواقع العملي في الدوائر الضريبية الفلسطينية يشير إلى صعوبة تطبيق محاسبة المسؤولية فيها بسبب غياب التناسق والتناغم بين مراكز المسؤولية المختلفة، والتي تحدد بشكل واضح من خلال الهيكل التنظيمي للدوائر الضريبية الفلسطينية.

### الهيكل التنظيمي ومحاسبة المسؤولية

أول خطوة من خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات المختلفة ضرورة وجود هيكل تنظيمي متكامل وواضح، إضافة إلى ضرورة الإلمام بكافة خطوط السلطة والمسؤولية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وأن المستويات الإدارية يمكن تحديدها من خلال المسؤوليات والسلطات، والعلاقة التي تربط بين الموظفين العاملين داخل هذه الوحدات والمستويات الإدارية، من أجل تحقيق عدة أهداف محققة المؤسسة منها أقصى كفاءة وفاعلية ممكنة، ويختلف الهدف الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، باختلاف نوع الخدمات التي تقوم بتقديمها، والمرحلة الأولى من التنظيم في أي مؤسسة هي القيام بتصميم الهيكل التنظيمي الفعال الذي يحقق الهدف من تركيبها ويزيد من قدرتها على أداء مهامها وأنشطتها، إضافة إلى الوصول إلى التنسيق الملائم والفعال لأداء المهام وتنسيق الاتصالات والتواصل من خلال العلاقات بين الموظفين (جابر، 2013، ص15).

فلكل مؤسسة هيكل تنظيمي وخريطة تنظيمية تعبر عن تشكيلة الوحدات الإدارية والمستويات الإدارية التي تتكامل في أداء المهام وتقديم الخدمات لجمهورها، إضافة إلى طبيعة خطوط التواصل والاتصال الفعال التي ترتبط بها الإدارات في المؤسسة بعضها ببعض، وتتخذ الهياكل التنظيمية عدة أشكال حسب أهميتها، مثلاً الهيكل التنظيمي من أعلى إلى أسفل، أو الهيكل

التنظيمي من اليمين إلى اليسار، ويتم تنظيم الهيكل التنظيمي من خلال خطوتين أساسيتين وهما تصميم الهيكل التنظيمي، وتعيين الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة لمواصفاته الوظيفية ووفق أسس علمية (الغرايبة وآخرون، 2011، ص221).

كما يتم ربط عناصر محاسبة المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة بالهيكل التنظيمي للوحدات الإدارية في المؤسسة، والذي يظهر تسلسل خطوط السلطة، وخطوط المسؤولية باعتبار أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعتبر الأساس لبناء نظام محاسبة المسؤولية، من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، وهي جوهر الدعامات الرئيسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتم بناء نظام رقابي يقوم بمتابعة تنفيذ الخطط الإدارية، وتقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، وعليه يتم ربط الأدوات الآتية بمراكز المسؤولية (غلاء، 2005، ص34):

1. القيام بربط التسجيل والتبويب للأداء التاريخي بمراكز المسؤولية.
2. القيام بربط التسجيل والتبويب للأداء المخطط بمراكز المسؤولية.
3. القيام ببناء المعايير الخاصة بتطبيق محاسبة المسؤولية، وإعداد الموازنات التخطيطية وربطها بمراكز المسؤولية.
4. القيام بإعداد وتصميم كافة التقارير الإدارية اللازمة لأغراض الرقابة وربطها بمراكز المسؤولية.

وهناك بعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية المرتبطة بالهيكل التنظيمي ودور محاسبة المسؤولية وهي كما يلي (حوري والعمرى، 2013، ص375):

**السلطة:** وهي الدعامات والمقومات التي تمنح المدير القدرة على أداء وظائفه ومهامه الإدارية في المؤسسة، لتحقيق أهداف المؤسسة، والقدرة على اتخاذ القرارات الإدارية التي تتناسب مع مراكز المسؤولية.

**تفويض السلطة:** القيام بتفويض جزء من السلطات في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من المستويات الإدارية العليا، إلى المستويات الإدارية التي تليها بالتسلسل الإداري، ويبقى المدير الذي يفوض الصلاحيات مسئولاً أمام الإدارة عن أعمال المفوضين، فالمسؤولية لا يمكن أن يتم تفويضها.

**المساءلة:** نظام مساءلة الموظفين المرؤوسين عن أداء مهامهم ووظائفهم، عن النتائج التي وصلوا إليها من خلال منح المسؤولية وتفويض السلطات من المستويات الإدارية العليا، وتتم المسائلة في حدود المسؤوليات والصلاحيات التي تمنح لهم.

**المسؤولية:** التزام الموظفين بتنفيذ كافة الأنشطة والمهام والوظائف التي يطلب إليهم أدائها من قبل الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة بكفاءة وفاعلية، وهي تعبر عن العلاقة بين المسئول وموظفيه والتي يملك بموجبها الأول حق إطاعة موظفيه له.

وترى الباحثة أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعتمد على تقسيم المؤسسة إلى مستويات ووحدات إدارية لتسهيل قيام المؤسسة ودوائرها بأنشطتهم ومهامهم الوظيفية وتقديم الخدمات لجمهورها بسهولة، وكل مستوى من المستويات الإدارية يرأسه مدير إداري يكون مسئولاً عن الأداء والنتائج، كما أن المستويات الإدارية الدنيا في المؤسسة تقسم إلى مراكز مسؤولية متنوعة، والإدارة العليا تقسم أيضاً إلى عدة مراكز مسؤولية، وهي تشمل مراكز المسؤولية الموجودة في المستويات الإدارية الدنيا، حيث إن المؤسسة يمثلها مركز مسؤولية واحد وشامل.

### **نظام الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية**

ترتبط الموازنات التخطيطية في المؤسسة بكل مركز من مراكز المسؤولية، حيث أن من خلال الموازنات التخطيطية يتم العمل على قياس الأداء الفعلي للوحدات الإدارية في كل مستوى إداري من خلال مراكز المسؤولية وتقييم أدائها، كما أن وجود الموازنات التخطيطية التي تحدد مسبقاً، ومن خلال المقارنة بين ما هو مخطط وما هو مطبق فعلياً لمعرفة وتشخيص الانحرافات عن الخطط الموضوعة مسبقاً، من خلال فحص الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة، حيث يوجد موازنة تخطيطية خاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية التي تعكس أهداف هذه المراكز

المستقبلية، ويشترك في إعداد الموازنات موظفي المركز لخبرتهم لواقع الأداء الفعلي، وإمكانية التحقيق من خلال الالتزام بالخطط وتنفيذها (الغرايبة وآخرون، 2011، ص221).

والموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية الشاملة، والتحكم في أنشطة المؤسسة، ويتم من خلال الموازنات التخطيطية إجراء مقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة، وتحديد الموظفين المسؤولين عن هذه الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للرجوع إلى الخطط (الرزقي، 2007، ص42).

وحتى تحقق الموازنات التخطيطية فعاليتها كعنصر فعال من عناصر محاسبة المسؤولية يجب توفر الآتي (الفطيسي، وآخرون، 2019، ص11):

1. وجود هيكل إداري محاسبي، وهيكل إداري تشغيلي للوحدات الإدارية في المؤسسة يتم من خلاله تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل إدارة من إدارات المؤسسة والتي تسمى مراكز المسؤولية، ويساعد ذلك في تحديد مسؤوليات كل إدارة في الوحدات الإدارية المختلفة، في تنفيذ المهام والأنشطة المطلوبة في الخطط والموازنة، والقيام بالرقابة على تنفيذ الخطط.

2. وجود نظام محاسبي يتضمن التكاليف المعيارية، والتي تقوم على أساس تحديد التكاليف المعيارية لتنفيذ كافة المهام والأنشطة المختلفة مستقبلاً.

3. ضرورة توفير المعرفة لمراكز المسؤولية في الإدارات المختلفة بالمسؤوليات والواجبات التي تتضمنها للوصول إلى تنفيذ الموازنة، والوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

وترى الباحثة أن أهداف الموازنات التخطيطية تتوافق مع أهداف محاسبة المسؤولية لاتصافها بالمرونة وقابلية التكيف مع حالة المؤسسة الداخلية، والخارجية، فهي مبنية على أسس شاملة لكافة وحدات المؤسسة، وترتبط التقديرات المتوقعة لكل بند بمركز المسؤولية.

## أنواع مراكز المسؤولية

تقوم المؤسسة عادة بقياس وتقييم أداء الأقسام والوحدات الإدارية باستخدام مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، ومن أكثر أنواع مراكز المسؤولية تداولاً في المؤسسات الخدمية هي مراكز التكلفة، ومراكز الربحية، ومراكز الاستثمار، ومراكز الإيراد، حيث تختلف مراكز المسؤولية من حيث خطوط السلطة والمسؤولية، ونطاق الرقابة التي يمارسها المسئول عن الوحدة الإدارية، وفيما يلي أنواع مراكز المسؤولية (Garrison,2006, p542):

1. مركز التكلفة: الوحدة الإدارية الفرعية في المؤسسة التي يكون فيها مسئول الوحدة الإدارية مسئولاً عن حدوث التكاليف المتعلقة بها فقط.
  2. مركز الإيراد: الوحدة الإدارية الفرعية في المؤسسة التي يكون المدير فيها مسئولاً عن تحقيق الإيرادات المستهدفة من المهام والأنشطة التي تؤديها فقط.
  3. مركز الربحية: الوحدة الإدارية الفرعية في المؤسسة التي يكون فيه المدير مسئولاً عن عناصر الإيرادات والتكاليف التي تحدث في مركزه ووحدته الإدارية وتخضع لرقابته ويتم التقييم على هذه الأسس.
  4. مركز الاستثمار: الوحدة الإدارية الفرعية في المؤسسة يكون مديره مسئولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الاستثمارات التي تحقق العائد من أنشطة المؤسسة.
- وترى الباحثة أن دور محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم الوحدات الإدارية على مستوى المؤسسة إلى ما يسمى بمراكز المسؤولية لتحقيق أهداف الرقابة على كافة بنود التكاليف، والعمل على تصنيف كافة بنود التكاليف لكل مركز من مراكز المسؤولية إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وإلى تكاليف قابلة للرقابة وتكاليف غير قابلة للرقابة، من أجل مساعدة إدارة المؤسسة في تحقيق أهداف مسائلة كل مركز من مراكز المسؤولية عن بنود التكاليف الخاصة به.

## النظام المحاسبي الشامل ومحاسبة المسؤولية

إن النظام المحاسبي الشامل الذي يعبر عن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد أنظمة المعلومات المتوفرة في المؤسسة، والذي يعتبر أهم وأكبر نظم المؤسسة الذي يوصف بالشمولية، لأنها تشمل كل أنشطة المؤسسة بكافة وحداتها ومستوياتها الإدارية، إضافة إلى أنه يعمل على توفير جميع المعلومات المفيدة والدقيقة والملائمة للمديرين في كل مراكز المسؤولية في المؤسسة، وتحتاج مراكز المسؤولية إلى العديد من المعلومات الناتجة والمتوفرة من قبل النظام المحاسبي، للمساهمة في اتخاذ القرار الأمثل (كلاب، 2008، ص42).

ويعتمد النظام المحاسبي على ثلاثة عناصر رئيسية وهي (حماد، 2006):

1. الوثائق والمستندات المالية: والتي تعتبر مدخلات للنظام المحاسبي الفعال والتي تتمثل في المستندات الأصلية ومن أمثلتها فواتير القبض أو الصرف، أو المستندات الفرعية الناتجة عن المستند المحاسبي الأصلي.

2. السجلات المالية: حيث تنقسم السجلات المحاسبية إلى قسمين وهما: سجل دفتر اليومية، وسجل دفتر الأستاذ، ويتم من خلاله تسجيل العمليات المحاسبية، والقيود المختلفة في تلك السجلات إضافة لعمليات المعالجة والتشغيل المتنوعة.

3. التقارير المالية: التقارير المحاسبية التي تعتبر الحلقة الأخيرة في من حلقات النظام المحاسبي، أو الدورة المحاسبية، وتعتبر مخرجات للنظام المحاسبي، ومن هذه التقارير قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية وغيرها.

وعند إتباع أساليب ومداخل محاسبة المسؤولية تصبح مراكز المسؤولية في المؤسسة، ذات أهمية كبيرة في تصميم النظام المحاسبي، وتجميع المعلومات المحاسبية (الحارس، 2004، ص429).

ويتكون نظام المحاسبة الشامل للمؤسسة من عدة عناصر وهي (جابر، 2013، ص15):

1. نظام المحاسبة المالية: النظام الذي يهدف إلى تحقيق أهداف المحاسبة المالية، ويتضمن عرض النتيجة الفعلية لأعمال المؤسسة للفترة المالية المحددة، وتصوير الميزانية العمومية

لها، لنفس الفترة، ويتم ذلك من خلال القيام بإعداد القوائم المالية من واقع المعلومات المتوفرة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تسجل فيها كافة العمليات المحاسبية التي حدثت فعلياً.

2. نظام محاسبة التكاليف: تعد محاسبة التكاليف من أنواع المحاسبة التحليلية، لأنها تعالج كل فرع من فروع النشاط المالي، وكل إدارة من إدارات المؤسسة على حدة، من أجل تحديد نتيجة كل نشاط من أنشطة المؤسسة؛ ومن خلال الدراسة التفصيلية لعناصر التكاليف وتحليلها، وبعد ذلك طرق توزيعها على مراكز التكلفة لتحديد التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الإدارية.

3. نظام المحاسبة الإدارية: تهدف نظم المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات المحاسبية التي لا يستطيع تقديمها كل من النظامين المحاسبين السابقين لخدمة أهداف المؤسسة في مجال التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات.

وترى الباحثة أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب توفر نظام محاسبي شامل يحتوي على كافة عناصر وبنود النظام المحاسبي المتكامل، ومن أنواع هذه العناصر نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة الإدارية، من أجل قياس نتيجة الأداء الفعلي لكافة الأنشطة الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية.

### **النظام الفعال للتقارير الإدارية ومحاسبة المسؤولية**

تعتبر التقارير الإدارية من أهم عناصر النظام الإداري الفعال الذي يسعى لتحقيق الهدف منه، وتعد التقارير الرقابية من أهم مقومات وعناصر محاسبة المسؤولية، لأنها تسعى لتحقيق أهدافها بالتعاون مع العناصر الأخرى كالنظام المحاسبي الشامل (غلاء، 2005، ص49). وفي ظل زيادة حجم أعمال المؤسسة وتداخل أنشطتها ومهامها، وزيادة حجم المعلومات والبيانات المحاسبية والإحصائية المحاسبية، إضافة إلى تعدد المستويات الإدارية التي تحتاج لزيادة الاتصال والتواصل بينها، برزت الحاجة لوجود نظام التقارير الإدارية لأهميتها لأداء العديد من المهام في المؤسسة (الرزقي، 2007، ص53).

وفي نظام محاسبة المسؤولية تعد التقارير الإدارية من أهم وسائل عرض المعلومات ونقلها إلى رؤساء مراكز المسؤولية في المؤسسة بكافة وحداتها ومستوياتها الإدارية، ويتم إعداد التقارير الإدارية الفعالة من خلال إتباع مبادئ وأساليب محددة لتحقيق عدة أهداف ومنها العمل على متابعة الخطط الإدارية، ومتابعة سير الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية في الوحدات الإدارية طبقاً لما هو مخطط له في كل مركز من مراكز المسؤولية، فنظام محاسبة المسؤولية تساهم في ربط التقارير الإدارية بموظفين معينين أو بمراكز مسؤولية معينة تهدف إلى تحديد كافة خطوط وحدود المسؤولية وصولاً إلى تطبيق التقارير المعدة بالاستثناء (ميدة، 2003، ص339).

وعلى ضوء ما سبق يحاسب كل مدير مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة عن الأداء والمهام في كل مركز خاص فيه والذي يتبع لهذا المدير والذي يقع تحت رقابته وإشرافه، وهناك دور كبير لمدرء مراكز المسؤولية من خلال اشتراكهم في وضع الموازنات التخطيطية الخاصة بمراكزهم، إضافة إلى دورهم الفاعل في تحمل كل المسؤوليات عن أي انحرافات قد تظهر عن الخطط الموضوعية، وتعد التقارير الإدارية الفعالة التي تقوم بقياس وتحليل أسباب الانحرافات في تطبيق الخطط الموضوعية، كما يتم بعد ذلك تقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية، ورفع التقارير الرقابية لكل مدير مركز مسؤولية في المؤسسة في الوقت المناسب بعيداً عن التأخير (الغرايبة وآخرون، 2011، ص222).

ومن أهم طرق إعداد التقارير الإدارية الرقابية هو مركز محاسبة المسؤولية، فهي تفرض أن كل الأنشطة والمهام التي يتم القيام فيها في المؤسسة تخضع لرقابة ومسؤولية مدير معين ضمن مراكز المسؤولية في الوحدات الإدارية، ويتم تصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة لتنفيذ كافة الأنشطة والمهام بسهولة، وفق قواعد تفويض السلطة وتحمل المسؤولية، لذا يتم إعداد تقارير الأداء لتقييم الأنشطة على أسس واضحة وعادلة من قبل مدير الوحدة الإدارية (قاسم، 2003، ص254-255).

وترى الباحثة أن التقارير الإدارية الفعالة تعتبر وسيلة وليست غاية في محاسبة المسؤولية لأن محور الاستفادة منها تحسين أداء مراكز المسؤولية، وتحقيق أهداف الرقابة الإدارية، والمساهمة في تقييم الأداء، وتحسين مستويات التخطيط المستقبلية.

## مزايا نظام محاسبة المسؤولية

يوجد عدة مزايا لنظام محاسبة المسؤولية وهي:

1. تعطي دافعاً محرّكاً نحو الإصلاح الإداري والمالي، فتوفر المساءلة الموضوعية التي تستند إلى أسس وقواعد ستؤدي للأداء نحو الأحسن، كما تساهم في قياس تكلفة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة حسب نوع تلك الخدمات، وطبيعة الأقسام التي تؤديها أو تشترك في أدائها.
2. استخدام الموارد المادية وغير المادية على مستوى المؤسسة لكل وحدة إدارية ضمن المستويات الإدارية الفعالة، بطريقة عادلة وذلك للاستفادة من عدالة الإنفاق، والتخصيص المتوازن للموارد حسب احتياجات الوحدات الإدارية.
3. المساعدة في تقييم أداء المؤسسة لكافة مستوياتها الإدارية ووحداتها الإدارية، بالاعتماد على معايير خاصة لتقييم الأداء باختلاف المستوي التنظيمي، وتتنوع المعايير حسب الموقع الإداري ففي قمة الهيكل التنظيمي تكون معايير التقييم شاملة لارتباطها بتحقيق الأهداف المؤسسية، فكفاءة الوحدات الإدارية تؤدي إلى كفاءة التنظيم ككل.
4. تساهم في جعل الموظفين على إدراك عال لأهمية المعلومات المحاسبية المتوفرة في اتخاذ القرارات التي تساهم في زيادة ترشيد الإنفاق وضبط التكاليف سواء كانت ضمن مركز مسؤوليتهم أو خارج نطاقها، مما يزيد من تحسين الأداء، ويعتبر محفزاً للموظفين لأداء مهامهم وأعمالهم كما هو مخطط ومطلوب.
5. تساعد محاسبة المسؤولية في إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية وشاملة، مما يساهم في تعزيز مقارنة التكاليف لكل وحدة إدارية بشكل مستقل عن الوحدات الأخرى ومقارنة

كل مركز من مراكز المسؤولية، لتحقيق ضبط التكاليف لكافة الهيكل التنظيمي في المؤسسة.

6. إن نظام محاسبة المسؤولية يعتبر نظام داخلي في المؤسسة، يساعد الإدارة في المؤسسة والأجهزة الرقابية الخارجية من الاعتماد عليها وتطبيقها.

وترى الباحثة أنه عند تطبيق محاسبة المسؤولية يتم أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار عند وضع الخطط والأهداف والمعايير، وأهمها العامل الإنساني، كما يوفر نظام محاسبة المسؤولية الأساس العادل لنظام الحوافز لموظفي المؤسسة على حد سواء.

### تعريف التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل الضريبي أهم مراحل ووظائف الإدارة الضريبية ويعد المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، ويتم الوصول إليها بعد تحديد الوعاء الضريبي من قبل مقدر الضريبة وفقاً للإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلف الضريبية للدوائر الضريبية، ومرحلة التحصيل الضريبي يعتبر عملية هامة لتصفية المبالغ الضريبية، من خلال حساب قيمة المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة العامة للحكومة، فغيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لا قيمة لها (محرزي، 2008، ص156).

ويعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من الإجراءات والأعمال التي تؤدي إلى نقل مبالغ الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العامة للحكومة، وفقاً للقواعد الضريبية المطبقة (ديالم وبروناس، 2017، ص15).

وتعتبر عملية التحصيل الضريبي مجموعة من الإجراءات التي هدفها الأساسي نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الدوائر الضريبية، والتي تقوم بنقلها إلى الخزينة العامة للحكومة، طبقاً للقواعد القانونية المطبقة للتحصيل الضريبي، وتتم العملية إما (إخلف، 2016، ص16):

1. الحوالات البريدية الخاصة بنقل الحصيلة الضريبية.

2. الدفع المباشر بشكل نقدي للدوائر الضريبية، أو عن طريق الشيكات.
  3. الدفع العيني وقد اختفت حالياً في العديد من الدول بالرغم من عدم إلغائها باستثناء المجتمعات الزراعية التي ما زالت تتعامل بها.
  4. استعمال بعض من السندات الحكومية لدفع المبالغ الضريبية المترتبة على المكلفين.
- وترى الباحثة أن التحصيل الضريبي يعرف على أنه دفع مبالغ ضريبية مستحقة للدوائر الضريبية بسبب قيام المكلف بأعمال تدر دخلاً عليه ويحقق الأرباح من خلالها، لنقلها لخزينة الحكومة، وهذه المبالغ إجبارية ملزمة الدفع بعد تقديرها على المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب دفعه.

### طرق التحصيل الضريبي

يتم تحصيل الضريبة وفق لعدة طرق أهمها (ديالم وبلوناس، 2017، ص15):

**التوريد المباشر:** تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل المبالغ الضريبية باستخدام التوريد المباشر لهذه المبالغ، وقيام المكلف بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الإدارة الضريبية بعد عملية الربط النهائي لها.

**الأقساط المقدمة:** قيام المكلف بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الدخل الضريبي، وفق القرارات من قبل المكلف عن مصادر دخله المختلفة، أو تقدير الضريبة حسب قيمة الضريبة المستحقة في السنة السابقة، وبعد ذلك يتم إجراء تسوية نهائية للمبالغ الضريبية بعد ربط الضريبة، بحيث يمكن للمكلف استرداد ما يزيد من مبالغ ضريبية تم دفعها للدوائر الضريبية عن قيمة الضريبة المربوطة، وقد يدفع الفروقات في حال قلت المبالغ التي وردها للدوائر الضريبية.

**الحجز من المنبع:** تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل المبالغ الضريبية من خلال طريقة الحجز من المنبع، فتقوم الإدارة الضريبية بتطبيقها في لحظة حصول المكلف على الدخل، مما يزيد من المبالغ المدفوعة لخزينة الدولة مما يزيد الحصيلة المجمعة من هذه المبالغ بشكل مستمر.

ويوجد عدة طرق للتحويل الضريبي من خلال قيام فرد معين بدفع الضريبة لفائدة شخص آخر غير مكلف بالضريبة، وتعد هذه الطريقة استثناء على القاعدة العامة لتحويل الضريبة، وتطبق هذه الطريقة على الضرائب غير المباشرة، إضافة إلى عدد محدود من الضرائب المباشرة، وتتضمن أن تكلف الدائرة الضريبية فرداً آخر يسمى المكلف القانوني، ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل خصوصاً، وتدعى هذه الطريقة بالاقطاع عند المنبع، وتقتضي أن يقوم رب العمل باعتباره المكلف القانوني الذي يدفع الرواتب والأجور إلى موظفيه المكلفين بدفع الضريبة بخصم قيمة الضريبة المحددة من قبل القانون الضريبي من الدخل قبل توزيعه عليهم، بحيث يستلم الموظف بصفته المكلف الفعلي راتبه صافياً من الضريبة، أي أن تحويل الضريبة في هذه الحالة يتم عند نشوء الدخل وليس عند استلامه (ديالم وبلوناس، 2017، ص15).

وترى الباحثة أن الإدارة الضريبية تضع عدة طرق لتحويل الضريبة كي تقوم بوظيفتها بجمع مختلف المبالغ الضريبية من المكلفين بها، فمنها ما هو منظم من طرفها مباشرة، كما يمكن أن يكون عن طريق القرارات التي يقدمها المكلف للدائرة الضريبية.

### مراحل التحويل الضريبي

يتم التحويل الضريبي بطريقتين (عبد الوهاب، 2016، ص44):

#### المرحلة الأولى: وتشمل ما يلي:

أ. الإثبات: القرارات المقدمة من قبل المكلفين، أو ما تحدده الإدارة الضريبية كمعايير لتحويل المبالغ الضريبية المحققة للشروط الموجبة لتحقيق الضريبة.

ب. التصفية: المبالغ الضريبية المستحقة على المكلف ويجب دفعها للإدارة الضريبية.

ج. تقرير أمر الإقرار: يعرف بالمرحلة الإدارية لدى تحويل الضريبة من المكلفين.

## المرحلة الثانية، وتشمل ما يلي:

أ. المحاسبة: التحصيل الفعلي للمبالغ الضريبية من المكلفين بدفعها.

ب. إجراءات التحصيل: تعتمد الإدارة الضريبية على عدة طرق لتحصيل المبالغ الضريبية من خلال طريق التوريد المباشر، والتوريد غير المباشر، والتحصيـل من المنبع أو الأقساط المقدمة.

وترى الباحثة أن مراحل التحصيل تبدأ من تعبئة الإقرار الضريبي من قبل المكلف وتحديد نتائج أعماله وتسليمها للدائرة الضريبية، والعمل على مراجعتها ومنح الإدارة الضريبية الموافقة على ما ورد في الإقرار ومن ثم إجراء الحسابات الضريبية اللازمة وتحديد طرق التسديد للحصيلة المتفق عليها.

### موعد تحصيل الضريبة

على الإدارة الضريبية أن تبلغ المكلف بدفع المبالغ الضريبية بشكل خطي بمقدار المبالغ الضريبية المستحقة عليه، وتاريخ استحقاقها، مما يتوجب على المكلف دفع هذه الضريبة المقررة للدائرة الضريبية وفق ما تم إقراره من قبله (ياسين، 2013، ص10).

وإن موعد التحصيل عبارة عن الوقت الذي يقوم به المكلف بدفع المبالغ الضريبية للدوائر الضريبية التي تستقبل هذه المبالغ باختلاف مصدر الضريبة، فإن كان رأس المال الذي يخضع للضريبة عبارة عن التنازل أو البيع أو الوراثة يكون الدفع في موعد ذلك لأنه يعاد تقديره، أما إذا كان الدخل المحقق للمكلف مصدر الضريبة كالأجر والراتب، فيكون الوقت المناسب لدفع الضريبة وقت الحصول عليه، وفي حال اتفاقية شراء السلع يتم التحصيل الضريبة بشكل شهري أو ثلاثية، أما إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة مختلطة مثلاً رأس المال والدخل وأرباح الشركات يكون التحصيل سنوي وعبر أقساط (أبو حشيش، 2004، ص17).

وترى الباحثة أنموذج التحصيل الضريبي يكون إما في نهاية السنة الضريبية المحددة بالقانون الضريبي، أو بعد تحقق الدخل الناتج عن النشاط الذي يقوم به المكلف، أو عند حصوله على دخل وأرباح نتيجة هذا النشاط.

### ضمانات التحصيل الضريبي

تضع القوانين الضريبية الحديثة عدد من الضمانات لتحصيل المبالغ الضريبية، وأهم هذه الضمانات الآتي (الدخلة، 2004، ص42-43):

#### أولاً: ضمانات تتعلق بدين الضريبة

وهي الضمانات التي قررها القانون الضريبي لدين الضريبة حيث يتمتع هذا الدين بعدة امتيازات، ومنها:

أ. أن دين الضريبة هو دين ممتاز، فللحكومة ممثلة بدوائر الضريبة لديها حق الحصول على دين الضريبة وتحصيله، وهو مقدم على سائر الديون للمكلف وجميع أمواله من عقار ومنقول، من أجل تحقيق هدف حماية أموال الحكومة وحق الخزينة العامة.

ب. دين الضريبة يعتبر دين محمول لا مطلوب، ومن خلال ذلك يجب على المكلف أن يقوم بسداده بنفسه للدوائر الضريبية في موعد استحقاقه، دون انتظار الدولة للمطالبة به.

ج. دين الضريبة واجب الأداء بالرغم من المنازعة في صحة مقداره، وبذلك تطبق قاعدة الدفع ثم المعارضة، فالمكلف ملزم بدفع الضريبة المقررة عليه، وبعد ذلك يمكن له أن يتقدم باعتراض لدى الدوائر الضريبية حول صحة فرض الضريبة عليه، أو اعتراض على مقدار الضريبة، تحقيقاً لأهداف الدولة، وحتى لا يتوقف التحصيل الضريبي من قبل المكلفين بحجة الدعاوى والمنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، فتضيع حقوق الدولة، وخاصة وأن إجراءات التقاضي تستهلك الكثير من الوقت، فيؤثر ذلك في مقدرة الدولة على تحصيل إيراداتها بشكل منتظم، وضمان حسن سير المرافق العامة.

## ثانياً: ضمانات تتعلق بالجزاءات التي نصت عليها القوانين الضريبية

حدد القانون الضريبي ضمان تحديد دين الضريبة تحديداً وافياً، بحيث يتم تحصيله كاملاً، حيث قام بفرض مجموعة من العقوبات والجزاءات على المتهربين من الضريبة كالحبس والغرامة، أو الاثنين معا والتي وردت ضمن بنود القانون الضريبي، إضافة إلى وجود جزاءات مالية لتعويض خزينة الدولة عن المبالغ غير المسددة المستحقة لها، وقوة العقوبة الرادعة للمكلفين المتهربين من دفع المستحق عليهم من الضريبة.

ثالثاً: ضمانات تتعلق بالامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية ومنها (عطية، 1960، ص166-167):

1. **حق الاطلاع:** يحق لموظفي الإدارة الضريبية الاطلاع على كافة المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالأفراد والشركات والمؤسسات، لتحقيق هدف فحص إقرارات المكلفين والتأكد من المعلومات التي تحتويها، من أجل تحديد أرباحهم بدقة.

2. **الحجز التحفظي والتنفيذي:** يعطي القانون الضريبي للإدارة الضريبة الحق في اتخاذ إجراءات تحفظية لكي تحقق الهدف من المحافظة على أموال المكلف حتى تتمكن من التنفيذ عليها، وتوضح هذه الحالة عند حصول الإدارة الضريبية على معلومات مؤكدة حول تعرض أموال المكلف للضياع، والتي تتسبب بضياع حق الخزنة العامة، فعند ذلك يحق للإدارة الضريبية القيام بحجز تحفظي على كافة الأموال الخاصة بالمكلف التي تستحق فيها الضريبة في أي يد كانت بإجراءات إدارية سريعة، ودون الالتجاء إلى القضاء.

رابعاً: إلزام الأفراد الذين في ذمتهم أموال مستحقة للمكلفين دفع الضريبة قبل تسليمها إليهم (طريقة الحجز من المصدر) (الدلة، 2004، ص43).

وترى الباحثة أن ضمانات التحصيل الضريبي تتمثل في القانون الضريبي الذي يحتوي على بنود القانون الخاص بتنظيم وتحصيل الضريبة وعلى نظام العقوبات المذكور فيه.

## أثر محاسبة المسؤولية على التحصيل الضريبي

إن جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو عمليات تقييم الأداء من خلال عدة أساليب ناتجة عن الرقابة، ومن خلال التقارير الرقابية عن الأداء، ومن خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط يتم محاسبة المسؤولين عن الانحرافات السلبية على أعمالهم المناطة بهم بعد التعرف على أسبابها ووضع العلاج لهذه الظاهرة التي قد تؤدي إلى تراجع أعمال المؤسسة، وزيادة الانحرافات السلبية فيها.

وتبدأ العملية الرقابية في نظام محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بداية من المستويات الإدارية الدنيا، وتتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى إداري تنظيمي في المؤسسة، وفي ظل ذلك يزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة، حيث أن كل مدير في وحدة إدارية لكل مستوى إداري يعتبر مسئول عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته (الجديبة، 2007، ص49).

فعملية تقييم الأداء تعتبر عملية إدارية رقابية تساهم في توفير كافة المعلومات عن سلوك الموظفين وأدائهم والتي يتم رصد نقاط القوة والضعف لديهم ومن ثم المساهمة في تقييم وتطوير الأداء وبالتالي زيادة دافعيتهم وتوجههم لإنجاز المهام الوظيفية، ومن الممكن أن تستفيد دائرة الموارد البشرية من معلومات محاسبة المسؤولية في التخطيط للموارد البشرية المستقبلية في كافة المستويات الإدارية على مستوى المؤسسة (عطية، 1989، ص156).

ويبرز دور محاسبة المسؤولية في التحصيل الضريبي من خلال توفر عناصر الأداء الفعال للدوائر الضريبية وهي (حماد، 2006):

1. الكفاءة: القدرة على استخدام الموارد البشرية والمالية للقيام بالأداء الفعال لمهام الوظيفة وإنجاز الأعمال.

2. الفاعلية: مستوى تحقيق الأهداف التي يتم تحديدها بشكل مسبق من قبل إدارة المؤسسة.

3. الاقتصاد: استخدام الموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة للوصول إلى النتائج والمخرجات لأداء المهام والوظائف.

وترى الباحثة أن الدوائر الضريبية يجب عليها تطبيق محاسبة المسؤولية فهي تقوم بأداء أعمال تتسم بارتفاع مسؤوليتها عنها، لما تقدمه من إسهامات في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إذ تعد الحصيلة الضريبية أساساً تستند عليه المجتمعات في دفع العجلة الاقتصادية والتنموية، وفي ظل التطور العلمي والتقدم التقني الذي يواكب المجتمعات والدوائر الضريبية في أدائها لواجباتها.

### ثانياً: الدراسات السابقة

يوجد عدة دراسات سابقة عربية وأخرى أجنبية تناولت متغيرات الدراسة وهي كما يلي:

#### الدراسات العربية

دراسة (حوري، 2013) بعنوان : تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تطبيق الدراسة على الجامعات الأردنية، وتمثلت عينة الدراسة في الأفراد العاملين في الجامعات الأردنية، وكانت عينة الدراسة عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (180)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يعتبر مستوى التقدير للعاملين في الجامعات المبحوثة للممارسات التي تدل على محاور محاسبة المسؤولية كان بدرجة متوسطة، وأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية تعزي إلى العوامل الديموغرافية والوظيفية بشكل عام، وكانت أهم التوصيات: أن تقوم إدارة الجامعات في المملكة الأردنية الهاشمية المبحوثة بالمساهمة في تطبيق مقومات نظام محاسبة المسؤولية خاصة في الجانب الذي يتعلق بنظام الحوافز، وضرورة أن تعمل إدارة الجامعات الأردنية المبحوثة

بالاعتماد على بعض من الجوانب للأنظمة المعيارية والموازنات في مشاركة العاملين في إعداد تخطيطية وتحديد الموازنات التخطيطية حسب الدائرة التي يتبع لها، وضرورة زيادة درجة المرونة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية عن موازنة الجامعة الإجمالية.

**دراسة (التتر، 2015)، بعنوان "دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الموازنة المرنة على تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها بكل أبعاده وقد قام الباحث بعمل دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية وتمثلت عينة الدراسة بأصحاب القرار بالمؤسسات (مراكز المسؤولية)، وكانت عينة الدراسة (60) من أصحاب القرار في المؤسسات (مراكز المسؤولية)، والمحاسبين، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية، ونسبة مشاركة العاملين في وضع الموازنة المرنة متوسطة، بالإضافة إلى أن هناك ضعف في جانب ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة، وكانت أهم التوصيات: ضرورة التخطيط لتطبيق نظام الموازنة المرنة بشكل جيد، وضرورة الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات والتدريب الهادف، وضرورة ربط الموازنات بمراكز المسؤولية.

**دراسة (علي، 2015)، بعنوان "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في دولة السودان"**

هدفت الدراسة إلى التعرف مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في جمهورية السودان، وقد تم استخدام مناهج البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي والتاريخي والوصفي.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تقسيم المستشفى إلى وحدات ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية، إتباع أسلوب الحوافز بجانب التدريب المستمر للعاملين بالمستشفى يزيد الكفاءة الإنتاجية، يتم تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى جزئياً وليس بصورة كاملة. وكانت أهم التوصيات: ضرورة وضع قانون يلزم المستشفيات الحكومية في محلية مروى بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأن يتم تحديد مراكز المسؤولية بالمستشفيات الحكومية في محلية مروى بطريقة تجعل من السهل تحديد المسؤولية من عناصر التكلفة أو الأداء بطريقة مباشرة، وضرورة أن يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام للحوافز والدوافع بطريقة علمية موضوعية وإعلام كافة العاملين بالمنشأة بذلك.

**دراسة (كنزة، 2015) بعنوان : محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة S.CCL**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة S.CCL في الية ورقلة في دولة الجزائر وقد اهتمت الدراسة بدراسة نظرية وتطبيقية عن طريق استخدام أدوات البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة، واستهدفت المقابلة رؤساء بعض المصالح كمصلحة نائب مدير المالية والمحاسبية وذلك من أجل الوصول إلى المعلومة مباشرة وذلك من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة ودقيقة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات من خلال الطالع على الكتب والمراجع والدراسات السابقة وتم استخدام أداتي المقابلة والملاحظة في الجانب التطبيقي من البحث، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: للمؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، ومحاسبة المسؤولية، وعملية مراقبة التسيير، وعند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسئول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته ويتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات، وكانت أهم التوصيات: ضرورة إشراك العاملين في

مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، وإعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية.

**دراسة (سمارة، 2015) بعنوان : أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت عينة الدراسة بالعاملين في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة في المملكة الأردنية، والبالغ عددها (69) شركة، وكانت عينة الدراسة عبارة عن (100) فرد في قسم المحاسبة والإدارة العليا عن طريق المعاينة العشوائية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، ووجود مستوى عالي من الرقابة، وجود أيضا كذلك مستوى عالي من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، ويوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء، وكانت أهم التوصيات: على الشركات الصناعية الأردنية العمل على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الأسس العلمية لمحاسبة المسؤولية، والعمل على زيادة إدراك العاملين في قسم المحاسبة بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية، ورفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز.

**دراسة (صالح، 2016) بعنوان دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم أداء البنك الإسلامي السوداني، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج في البنوك السودانية وتحديد التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي وقد استخدم الباحث أداة

الاستبانة، وكانت عينة الدراسة تتمثل بالعاملين في البنك الإسلامي السوداني، حيث وزع الباحث (31) استبانة على عينة الدراسة المستهدفة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يوجد دور إيجابي لمحاسبة مركز المسؤولية في رفع كفاءة الأداء في البنوك السودانية، تحقيق الرقابة الفعالة يتم عن طريق الربط بين مراكز المسؤولية وتكاملها مما يعمل على رفع كفاءة الأداء للبنوك، تمكن محاسبة المسؤولية من إحكام الرقابة عند المنبع، إن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى إحكام الرقابة وجودة تقييم الأداء وفعالية التقارير المالية ومن ثم اتخاذ قرارات رشيدة وكانت أهم التوصيات: ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين وذلك حتى يتم تعريفهم بأهمية العمل بمراكز المسؤولية باعتبارها أحد الاستراتيجيات التي تعمل على الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه البنوك وهو تحقيق أعلى درجات الأداء، مع ضرورة محافظة البنوك على تصميم نظام التقارير الرقابية بحيث يمكن هذا النظام من تطابق النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة.

دراسة (كحيل، 2017)، بعنوان "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واعتمد على أداة الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مراكز المسؤولية والقيادات الإدارية في الجامعة الإسلامية بغزة (أكاديمي بمنصب إداري، إداري) أصحاب المناصب والمراتب العليا من رتبة (موظف وحتى رئيس القسم)، واختيرت عينة والبالغ عددهم (175)، واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل معلومات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية ومنها وجود هيكل تنظيمي معد وفقا للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقا للأسس العلمية، في حين أن تطبيق نظام

الحوافز وفقا حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة. وبناء على نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: العمل على توافق التغيير في الهيكل التنظيمي للجامعة مع التغيير في إستراتيجيتها، وإعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لاتخاذ القرارات لمسؤولين ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة، وأن يتم ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة، والعمل على تطوير نظام الحوافز والمكافآت والعلوات المعمول به في الجامعة.

### الدراسات الأجنبية

دراسة (Fowzia, 2011) بعنوان : أنظمة محاسبة المسؤولية الممارس في الأنواع المختلفة للمنظمات الخدمائية في بنغلادش

هدفت الدراسة إلى فحص أي نوع من أنظمة محاسبة المسؤولية الممارس في الأنواع المختلفة للمنظمات الخدمائية في بنغلادش، والتركيز على مستوى الرضا عن نظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق هذه الأغراض كانت عينة الدراسة (88) من المنظمات الخدمائية في بنغلادش، وتم استخدام النموذج اللوغاريتمي لدراسة تأثير المتغيرات على المتغير التابع، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: لا تتبع أي من المنظمات الخدمائية نوع من الأنظمة الفريدة لمحاسبة المسؤولية من بين النظم القائمة، كنظام تخصيص تكاليف بالأنشطة، مستويات الرضا عن الأربع عناصر في نظام محاسبة المسؤولية بين خمسة أنواع من المنظمات الخدمائية هي نفسها باستثناء مركز المسؤولية، الرضا العام عن نظام محاسبة المسؤولية يتأثر بالمسؤولية الواجبة وتقنيات قياس الاداء ونظام الحوافز، ومستويات الرضا العام لأنواع المختلفة من المنظمات المختلفة كانت في مستوى مرضي. وكانت أهم التوصيات: محاسبة المسؤولية من أحد أفضل أدوات إدارة التكلفة والتي تستخدم في المنظمة الكبيرة اللامركزية للحد من صعوبة إدارة المنظمة والتي من المستحسن أن تعتمد عليها المنظمات الخدمائية في بنغلادش.

دراسة (Okoye, 2011) بعنوان : أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الاداء الإداري في الشركات الصناعية في والية أناميرا في نيجيريا

هدفت الدراسة للتعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الاداء الإداري في الشركات الصناعية في والية أناميرا في نيجيريا، وقد استخدم الباحث أداة الاستبانة لجمع مستخدما معامل ارتباط بيرسون، وتوصلت البيانات وتكونت عينة الدراسة من (12) شركة تحليل الدراسة على عدة نتائج أهمها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري يعزى لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات موضع الدراسة .وكانت أهم التوصيات: استخدام محاسبة المسؤولية بشكل شامل على الشركات يؤدي إلى زيادة الأداء بشكل أكبر، ويزيد من قدرة هذه الشركات على تحقيق أعلى كفاءة.

دراسة (Safa, 2012) بعنوان : فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل المؤسسة

هدفت الدراسة الي فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل المؤسسة، واستخدم الباحث على الأدب النظري، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :الأسلوب الوصفي اعتمادا الحاجة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات تعتمد على حجم الأعمال، مجلس الإدارة هم المسؤولون عن عملية التخطيط والسيطرة على الشركة عند تنظيم الأعمال التجارية المركزية، عند نقل السلطة لإدارة العمليات اليومية من مدير رفيع المستوى إلى مدير إداري من الدرجة المتوسطة سيكون هناك فرصة أكبر للتركيز على التخطيط الاستراتيجي.وبينت الدراسة أن هناك ثلاثة أنواع أساسية من مراكز المسؤولية: مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار، وأنه عند مقارنة المبالغ المرصودة في الميزانية مع المبالغ والانحرافات الفعلية فإن محاسبة المسؤولية يمكن استخدامها للعثور على أسباب هذا الانحراف، وبذلك تحديد مسؤولية كل مدير عن هذه الانحرافات ومدى تحقيقه الأهداف المنظمة.

دراسة (Allahverdi, 2014) بعنوان : تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقا للإدارة اللامركزية، حيث تعتمد الدراسة على أسلوب الشرح وتوضيح المفاهيم

هدفت الدراسة إلى مناقشة تجهيز وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقا للإدارة اللامركزية، حيث تعتمد الدراسة على أسلوب الشرح وتوضيح المفاهيم. حتى تحافظ الشركة على كيانها وأن تتفوق في متطلباتها التنافسية بين الشركات الأخرى فإنه لا بد من المرونة في تغيير الهيكل التنظيمي للشركة مما يتلاءم مع تنفيذ أنشطتها بالشكل الصحيح ويحقق أهداف المنظمة ويحافظ على استمراريتها ، إن نظام المركزية في الإدارة لا يتوافق مع التطور السريع للشركات مما سبب ظهور توجهات بحث عن أساليب جديدة للإدارة ألا وهي نظام الإدارة اللامركزية . المركزية الإدارة هي أحد أنواع الإدارة التي يكون فيها جميع الوحدات الإدارية حاصلة على تفويض من قبل الإدارة العليا باتخاذ القرارات المناسبة والسريعة حيث يتم تقسيم المنظمة إلى وحدات إدارية مستقلة باتخاذ القرارات عن بعضها تحت مظلة تحقيق أهداف المنظمة الرئيسية، حيث أن المسؤول في الوحدة الواحدة داخل المنظمة قد يتعرض للمساءلة الفردية جراء القرار الذي تم اتخاذه من قبله. إن فهم الإدارة اللامركزية يزيد من أهمية محاسبة المسؤولية في الشركات، حيث أن عملية التوجيه والتخطيط والتنظيم في المحاسبة الإدارية والأنظمة الأخرى تحتاج لإعداد معلومات تساعد في السيطرة على المنظمة والتي يتم تزويدها للإدارة من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمة.

دراسة (Ozele, 2014) بعنوان : محاسبة المسؤولية وعلاقتها مع قضايا وتأثير التسعير التحويلي على الاقتصاد في نيجيريا

هدفت الدراسة إلى التركيز على محاسبة المسؤولية وعلاقتها مع قضايا وتأثير التسعير التحويلي على الاقتصاد في نيجيريا، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج المفاهيمي باستعراض العديد من الأدبيات للتعرف على طرق وتأثير التسعير التحويلي، وتم تعريف محاسبة المسؤولية من قبل مؤلفين مختلفين حيث يتم تقسيم المنشآت إلى عدة مراكز مسؤولية مختلفة وهي مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار . قامت الدراسة بعمل تحليل مفصل على التسعير التحويلي

الذي أصبح في هذه الأيام قضية عالمية نتيجة العديد من الأنشطة المترابطة في الشركات متعددة الجنسيات لتجنب وتقليل العبء الضريبي عن الشركات الخاصة، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: اصدار التشريعات الملائمة والتي تكون قابلة للتطبيق وذلك للحد من تلاعب الشركات متعددة الجنسيات بالتسعير التحويلي، وينبغي لهيئة المحاسبين النيجيريين أن تقدم معيار يضبط عملية التسعير التحويلي والمعاملات المرتبطة بها، وأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة دورية للمعاملات ذات الصلة بالتسعير التحويلي للشركات متعددة الجنسيات.

دراسة (Sawabe, 2015) بعنوان "محاسبة المسؤولية مدفوعة بالقيمة: التوترات الديناميكية الناتجة عن القيم المتنافسة المدمجة في نظام الرقابة الدارية

هدفت الدراسة إلى استكشاف طريقة انشاء التوترات الديناميكية من قبل نظام الرقابة الإدارية عند أقل مستوى من الإدارة في سياق إداري أكثر مرونة، حيث أجريت الدراسة على شركة تصنيع يابانية وركزت على مكتب التخطيط فيها اعتمدت الدراسة على نموذج Simons (LOC) وهو نموذج يستخدم لدراسة العالقات بين الأنواع المختلفة من أنظمة الرقابة الإدارية وسوابقها وتأثيرها في السلوك التنظيمي والأداء، واعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة للتحقيق في الطريقة التي تؤثر فيها القيم الأساسية على تصميم واستخدام نظام محاسبة المسؤولية، والتي بدورها تشكل التحديات التي تواجه المديرين التنفيذيين، وكيفية إنجاز المديرين لمسؤولياتهم من حالا تقديم النتائج المالية على أن يكونوا أوفياء لقيم المنظمة الأساسية في الوقت نفسه، وعلى عكس الأدبيات السابقة أنه يتطلب الاتساق الداخلي للقيم الأساسية من أجل خلق التوترات الديناميكية حيث يتم انشاء التوترات الديناميكية من قبل العناصر المتنافسة للقيم الأساسية والتي تتضمن مختلف جوانب نظام محاسبة المسؤولية. ساهمت هذه الدراسة في الأدبيات الموجودة في التوترات الديناميكية، من خلال اظهار كيف تؤثر العناصر المتنافسة للقيم الأساسية على تصميم واستخدام نظام محاسبة المسؤولية، عن طريق توضيح فهم أكثر دقة عن التوترات الديناميكية من خلال اظهار القنوات النسبية ومتعددة الاتجاهات التي تبذل من قبل نظام الرقابة الإدارية.

## ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في عدة محاور ومن أهمها:

1. تناولت الدراسة الحالية والدراسات السابقة متغيرات الدراسة ومجالاتها المتعلقة بعناصر محاسبة المسؤولية، ومنها دراسة علي (2015) ودراسة كنزة (2015) ودراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحيل، 2017) التي تناولت مجالات وجود هيكل تنظيمي معتمد، الموازنات المخططة، وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وجود نظام فعال للتقارير الدورية.

2. اعتمدت الدراسة الحالية والدراسات السابقة في معظمها في المنهجية المستخدمة وهو المنهج الوصفي والتحليلي ومنها دراسة النتر (2015) ودراسة حوري (2013) ودراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحيل، 2017)، حيث اعتمدت على أداة الاستبانة لتنفيذ الدراسة.

3. تناولت الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية محاسبة المسؤولية بمجالاتها وأبعادها بالتطبيق على المتغيرات الضريبية ومنها العبء الضريبي كما ورد في دراسة (Ozele, 2014)، كما شملت الدراسات الأجنبية كافة مجالات محاسبة المسؤولية.

وقد اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في:

1. أن الدراسة الحالية تناولت بعض مجالات وعناصر محاسبة المسؤولية بينما تناولت الدراسات السابقة كافة عناصر محاسبة المسؤولية وهي وجود هيكل تنظيمي معتمد، الموازنات المخططة، وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وجود نظام فعال للتقارير الدورية ونظام الحوافز الفعال، ونظم الرقابة، وتطبيق اللامركزية، ومنها دراسة النتر (2015) ودراسة حوري (2013) ودراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016).

2. اختلفت بعض الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في المنهج المستخدم في حين استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي والتحليلي استخدمت بعض الدراسات مناهج أخرى ومنها

دراسة (علي، 2015) التي استخدمت مناهج البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي والتاريخي والوصفي، ودراسة كنزة (2015) التي اعتمدت على المنهج الوصفي ومن خلال المقابلات، أما دراسة (صالح، 2016) فقد جمعت عدة مناهج وهي المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، ودراسة (Safa, 2012) ودراسة ( Allahverdi, 2014) ودراسة (Ozele, 2014) استخدمت المنهج الوصفي فقط.

3. تناول الدراسة الحالية مجتمع الدوائر الضريبية بينما تناولت الدراسات السابقة مجتمعات أخرى كما ورد في دراسة (التتر، 2015) التي طبقت على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية ودراسة (Fowzia, 2011) المطبقة على المؤسسات الخدمية، ودراسة (علي، 2015) المطبقة على المستشفيات، ودراسة حوري (2013) ودراسة (كحيل، 2017) المطبقة على الجامعات، ودراسة كنزة (2015) المطبقة على مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة، ودراسة سمارة (2015) ودراسة (Okoye, 2011) ودراسة (Allahverdi, 2014) المطبقة على الشركات الصناعية.

وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في:

1. تعتبر الدراسة الحالية من الدراسات الأولى وعلى حد علم الباحثة التي تناولت محاسبة المسؤولية والتحصيل الضريبي، وستكون مرجعاً يستفيد منه الباحثين والمختصين والعاملين في الدوائر الضريبية.
2. تميزت أن هذه الدراسة أجريت في ظروف خاصة وهي البيئة الفلسطينية التي لها خصوصية اجتماعية وسياسية واقتصادية خاصة بسبب الظروف السائدة.

## الفصل الثالث

# الطريقة والإجراءات

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

#### مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل أنموذج الدراسة ووصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها في تحليل الدراسة، وفيما يلي يوصفاً للعناصر السابقة:

#### منهجية الدراسة

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لملائمته للدراسة الحالية من حيث أنه يوفر بيانات مفصلة عن متغيرات الدراسة، كما يقدم تفسيراً واقعياً للعوامل المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث يصف هذا المنهج ما هو كائن ويفسره ويحدد الظروف والعلاقات بين الوقائع، كما يتضمن تفسيراً للبيانات والمعلومات المتحصل عليها بهدف استخلاص النتائج (النعيمة، البياتي، وخليفة، 2009)، كما أنه يبحث حاضر الحوادث والأشياء مهما كان نوعها أو مجالها لغرض فهم هذا الحاضر وتوجيه مستقبله بالتحديث والتصحيح والتحديد أو باقتراح بدائل أخرى لتجربتها وتقدير إمكانية تبنيها لتطوير الحاضر (ملحم، 2002)، ونفذت الباحثة هذا المنهج من خلال وصف متغيرات الدراسة والخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المستجيبة.

#### طرق جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وهو منهج قائم على الإجراءات البحثية التي تعتمد جمع البيانات اللازمة من مجموعة المبحوثين المرتبطين بالظاهرة محل الدراسة، كما اعتمدت أسلوب الدراسة الميدانية، ولجمع البيانات اللازمة لتحقيق غرض الدراسة اعتمدت الدراسة على مصدرين.

1. المصادر الثانوية: وتتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث في مواقع الإنترنت المختلفة، وكان الهدف منها تغطية الجانب النظري للدراسة.

2. المصادر الأولية: اعتمد على الاستبانة التي تضمنت المتغيرات التصنيفية، ومقياس الدراسة، لمعالجة الجانب التحليلي لموضوع الدراسة، إذ اشتملت على عدد من العبارات التي تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها وتخدم فرضياتها، وقد روعي فيها الدقة والوضوح والتجانس، وكانت الاستجابة للمفحوصين بحسب مقياس ليكرت الخماسي المجالات حسب التدرج الآتي: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة.

### مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال (جنين، طولكرم، نابلس، سلفيت، قلقيلية)، والبالغ عددهم (182) موظف وموظفة وذلك وفق مصادر وزارة المالية ودوائر الضريبة الفلسطينية للعام (2020).

### عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (92) موظف وموظفة من موظفي دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال (جنين، طولكرم، نابلس، سلفيت، قلقيلية)، وتم اختيار أفراد العينة بالطريقة القصدية غير الاحتمالية، وقد قامت الباحثة بتوزيع (100) استبانة على المبحوثين، وبعد إتمام عملية جمع البيانات وصلت حصيلة الجمع (92) استبانة حيث استبعد منها (8) استبانات بسبب عدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي لكي تصبح عينة الدراسة التي تم إجراء التحليل الإحصائي عليها (92) استبانة، وقد شكلت العينة ما نسبته (50%) من عدد أفراد مجتمع الدراسة الأصلي، وقد استند الباحث بأن هذه النسبة تعتبر كافية إلى ما ورد لدى (ملحم، 2002: 252) و(عودة وملكاوي، 1992: 360)، إذ ذكر فيهما بأن عدد أفراد العينة المناسب

في الدراسات الارتباطية هو (50) فرد على الأقل وفي الدراسات الوصفية (20%) من مجتمع يصل حجمه إلى بضع مئات، والجدول (1) يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية:

جدول (1) توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة (ن = 92)

المتغيرات	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	دبلوم فأدنى	7	7.6
	بكالوريوس	78	84.8
	ماجستير فأعلى	7	7.6
	<b>المجموع</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>
الوظيفة	مدير مالي	4	4.3
	مدقق	12	13.0
	محاسب	68	73.9
	غير ذلك	8	8.7
	<b>المجموع</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	54	58.7
	5 - 10 سنوات	18	19.6
	أكثر من 10 سنوات	20	21.7
	<b>المجموع</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>
عدد الدورات التدريبية	أقل من 5 دورات	8	8.7
	5 - 10 دورات	22	23.9
	أكثر من 10 دورات	62	67.4
	<b>المجموع</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>
تحمل شهادة مهنية	CMA	9	9.8
	CPA	9	9.8
	CIA	7	7.6
	غير ذلك	67	72.8
	<b>المجموع</b>	<b>92</b>	<b>100%</b>

## أداة الدراسة

بعد إطلاع الباحثة على الأدب النظري وعدد من الدراسات السابقة والأدوات المستخدمة فيها، قامت الباحثة بتطوير استبانة خاصة من أجل التعرف إلى مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين: الأول تضمن بيانات ديمغرافية عن المفحوصين تمثلت بالمؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، تحمل شهادة مهنية، أما الثاني فقد تكون من الفقرات التي تقيس مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، حيث بلغ عدد هذه الفقرات (36) فقرة. موزعة على خمسة محاور رئيسة وهي:

**المحور الأول:** وجود موازنات تخطيطية، ويتكون من (8) فقرات (1-8).

**المحور الثاني:** وجود نظام محاسبي شامل، ويتكون من (8) فقرات (9-16).

**المحور الثالث:** وجود مراكز المسؤولية، ويتكون من (6) فقرات (17-22).

**المحور الرابع:** وجود لا مركزية إدارية، ويتكون من (8) فقرات (23-30).

**المحور الخامس:** وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال، ويتكون من (6) فقرات (31-36).

وقد تم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت خماسي الأبعاد، وقد بنيت الفقرات بالاتجاه الإيجابي وقد أعطيت الأوزان للفقرات على النحو الآتي: موافق بشدة (5) درجات، موافق (4) درجات، محايد (3) درجات، غير موافق (2) درجتين، غير موافق بشدة (1) درجة واحدة، وتمثل جميع الفقرات بالاتجاه الإيجابي، ولغايات تفسير المتوسطات الحسابية ولتحديد مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي لدى عينة الدراسة حولت العلامة وفق المستوى الذي يتراوح من (1-5) درجات وتصنيف المستوى إلى خمس

فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة؛ إذ حسبت طول المدى وهو (4=1-5)، ثم قسمت على (5) فترات (5/4=0.8)، وعليه فإن طول الفترة هو (0.8)، فاعتمد التقدير الآتي للفصل ما بين الدرجات، وبيان ذلك فيما يلي:

المتوسط الحسابي (4.21 فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) درجة مرتفعة جداً.

المتوسط الحسابي (3.41- 4.20 ويعادل 68.2%- 84.0) درجة مرتفعة.

المتوسط الحسابي (2.61-3.40 ويعادل 52.2%- 68.0%) درجة متوسطة.

المتوسط الحسابي (1.81-2.60 ويعادل 36.2%- 52.0%) درجة منخفضة.

المتوسط الحسابي (أقل من 1.81 ويعادل، 36.2% فأقل) درجة منخفضة جداً.

## صدق الأداة

استخدمت الباحثة نوعين من الصدق وهما:

### أولاً: الصدق الظاهري

للتحقق من الصدق الظاهري أو ما يعرف بصدق المحكمين قامت الباحثة بعرض الأستبانة بصورتها الأولية على محكمين من حملة درجة الدكتوراه والماجستير في مجال المنازعات الضريبية والعلوم الإدارية ومناهج البحث العلمي من الجامعات الفلسطينية، إضافة إلى محكم لغوي، طلبت الباحثة منهم التكرم بدراسة الأداة وإبداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة الفقرات لما أعدت لقياسه، ومناسبتها للبعد الذي وضعت فيه، ومستوى الصياغة اللغوية ووضوح الفقرات، وبعد التحكيم، قامت الباحثة بدراسة ملاحظاتهم وتوجيهاتهم حول بنود المقياس، حيث اتفق المحكمون على ضرورة تبسيط الصياغة اللغوية للفقرات واختصارها، وقد بلغت نسبة الاتفاق بين المحكمين على عبارات الاستبانة (85%) وهو ما يشير إلى أن المقياس يتمتع بصدق مقبول (عودة، 1998، ص 383)، وبناءً على ملاحظات وآراء المحكمين أجريت التعديلات المقترحة.

## ثانياً: صدق البناء

للتحقق من صدق البناء استخدمت الباحثة صدق البناء أو ما يطلق عليه أحياناً بصدق الاتساق الداخلي، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل فقرة من الفقرات مع البعد الواردة فيه، لإظهار مدى تقارب الفقرات في قياس البعد الذي تنتمي إليه، بمعنى أن كل فقرة تهدف إلى قياس المفهوم نفسه الذي تقيسه الفقرات الأخرى في نفس البعد، وبحيث تعكس معاملات الارتباط صدق التكوين للبعد، كما هو مبين في الجدول (2):

جدول (2) قيم معاملات ارتباط الفقرات مع البعد الذي تنتمي إليه ومع الدرجة الكلية

الارتباط مع الدرجة الكلية	الارتباط مع البعد	الفرقة	الارتباط مع الدرجة الكلية	الارتباط مع البعد	الفرقة	الارتباط مع الدرجة الكلية	الارتباط مع البعد	الفرقة
**0.658	**0.761	25	**0.557	**0.684	13	**0.566	**0.821	1
**0.606	**0.716	26	**0.442	**0.724	14	**0.566	**0.819	2
**0.648	**0.713	27	**0.472	**0.798	15	**0.385	**0.567	3
**0.767	**0.797	28	**0.486	**0.768	16	**0.606	**0.488	4
**0.697	**0.795	29	**0.491	**0.585	17	**0.697	**0.774	5
**0.590	**0.578	30	**0.506	**0.779	18	**0.698	**0.770	6
**0.693	**0.784	31	**0.459	**0.702	19	**0.659	**0.853	7
**0.561	**0.762	32	**0.608	**0.749	20	**0.400	**0.404	8
**0.665	**0.838	33	**0.504	**0.766	21	**0.606	**0.644	9
**0.622	**0.834	34	**0.491	**0.585	22	**0.573	**0.606	10
**0.686	**0.830	35	**0.586	**0.773	23	**0.412	**0.445	11
**0.711	**0.603	36	**0.586	**0.773	24	**0.606	**0.644	12

\*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.01$ )

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول (2) أن معاملات ارتباط الفقرات مع البعد الذي تنتمي إليه تراوحت ما بين (0.40 - 0.85)، وأن معاملات ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية تراوحت ما بين (0.38 - 0.76)، وفي ضوء نتائج التقارب الداخلي لفقرات أبعاد الأداة التي تقيس مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، لم

يتم حذف أي فقرة من تلك الفقرات، حيث أن جميع فقرات الأداة على جميع الأبعاد والمجالات تتمتع بعلاقة ارتباط مقبولة عند مستوى الدلالة (0.05)، إذ ذكر (عودة، 1998) أن معاملات ارتباط الفقرات يجب أن لا تقل عن معيار (0.20)، مما يشير إلى صدق فقرات الأداة وقدرتها على قياس ما هدفت لقياسه.

### ثبات الأداة

يقصد بثبات الأداة أن يعطي المقياس نفس النتيجة لو تم إعادة استخدامه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن نحصل على قراءات متقاربة عند كل مرة تستخدم فيها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، لأن الأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها، وبالتالي ستكون نتائج الدراسة غير مطمئنة ومضللة. وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة باستخدام عدة طرق على النحو الآتي:

### أولاً: الثبات بطريقة الاتساق الداخلي

وهذا النوع من الثبات يشير إلى قوة الاتساق بين الفقرات في أداة الدراسة وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ويعتمد هذا الأسلوب على مدى توافر الاتساق في استجابة الأفراد من فقرة إلى أخرى لكل بعد ونتائج الجدول (3) توضح ذلك:

### جدول (3): نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد الاداة

البعد	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
وجود موازنات تخطيطية	8	0.838
وجود نظام محاسبي شامل	8	0.812
وجود مراكز المسؤولية	6	0.815
وجود لا مركزية إدارية	8	0.864
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	6	0.864

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (3) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت مقبولة على جميع أبعاد ومجالات أداة القياس وتراوحت ما بين (0.81-0.86) وهذا يدل على أن المقاييس تتمتع بدرجة عالية من الثبات، فقد أشار (Sekaran & Bougie, 2010,184) بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ تعد مقبولة من الناحية التطبيقية إذا كانت  $(\text{Alpha} \geq 0.60)$ .

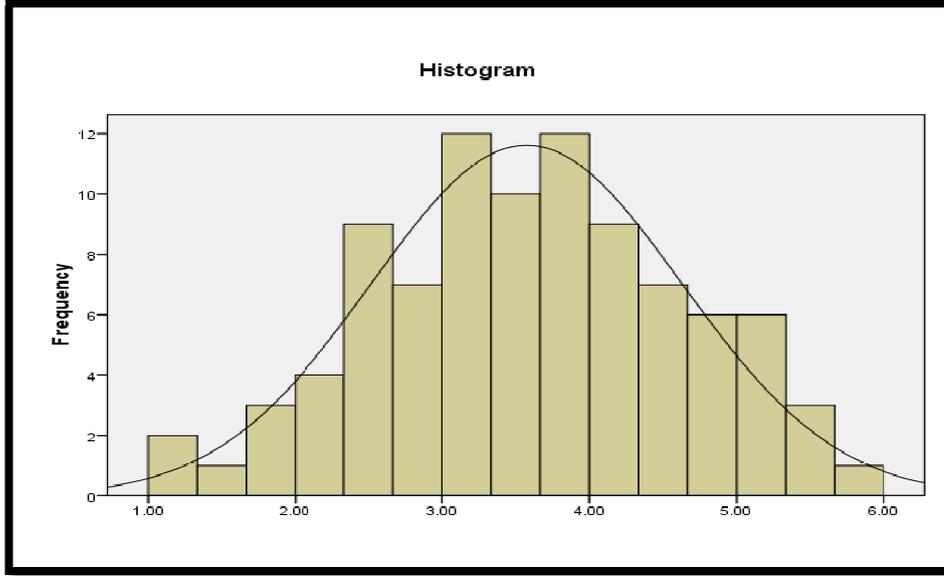
#### ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف-سمرنوف) (1-Sample K-S)

يستخدم اختبار كولمجراف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي، ويوضح جدول رقم (4) نتائج اختبار كولمجراف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، وذلك لتحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لامعلمية) حيث يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل من مجالات الدراسة أكبر من 0.05 (  $\text{sig.} > 0.05$  ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية:

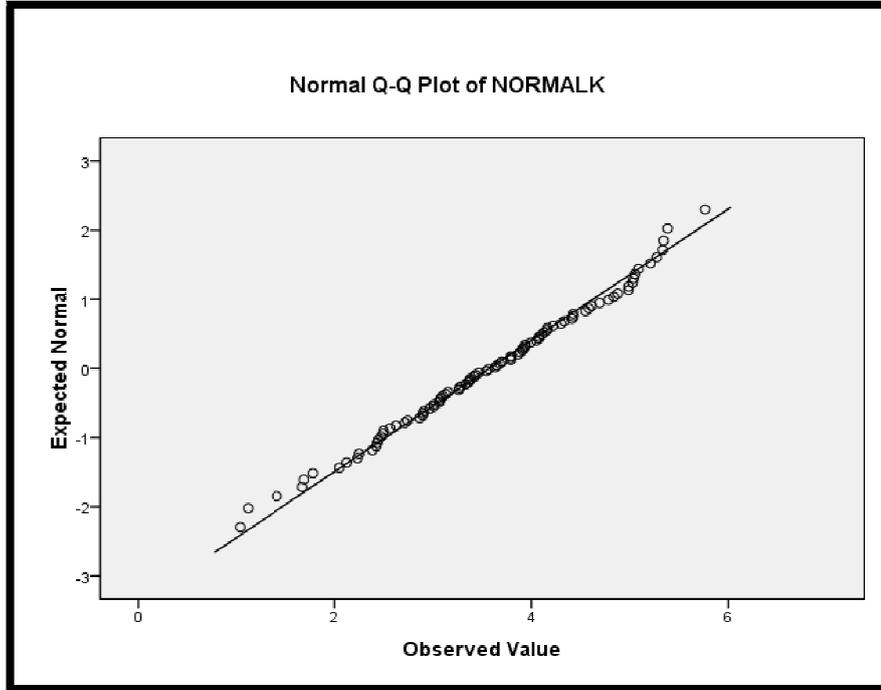
#### جدول (4) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

البعد	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
وجود موازنات تخطيطية	0.678	0.74
وجود نظام محاسبي شامل	0.512	0.95
وجود مراكز المسؤولية	0.405	0.99
وجود لا مركزية إدارية	0.663	0.77
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	1.037	0.23
<b>الدرجة الكلية</b>	<b>0.389</b>	<b>0.99</b>

يتضح من نتائج جدول رقم (4) أن قيمة مستوى المعنوية، لكل من أبعاد الدراسة كانت أكبر من (0.05)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويجب استخدام الاختبارات المعلمية والأشكال (1،2) يوضحان ذلك.



شكل (1) التوزيع الطبيعي للبيانات.



شكل(2) توزيع الطبيعي للبيانات.

### إجراءات الدراسة

قد تم تنفيذ الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار

النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أدواتها وتوظيفها في الوصول إلى نتائج الدراسة لاحقاً.

2. مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قامت الباحثة بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة.

3. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة، تم القيام بعملية جمعها، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.

4. مرحلة إدخال البيانات: قامت الباحثة بإدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة إلى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.

5. مرحلة معالجة البيانات: تم تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.

6. مرحلة مناقشة النتائج: قامت الباحثة بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات، وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصلت عليها الباحثة والتي تخص تحليل مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.

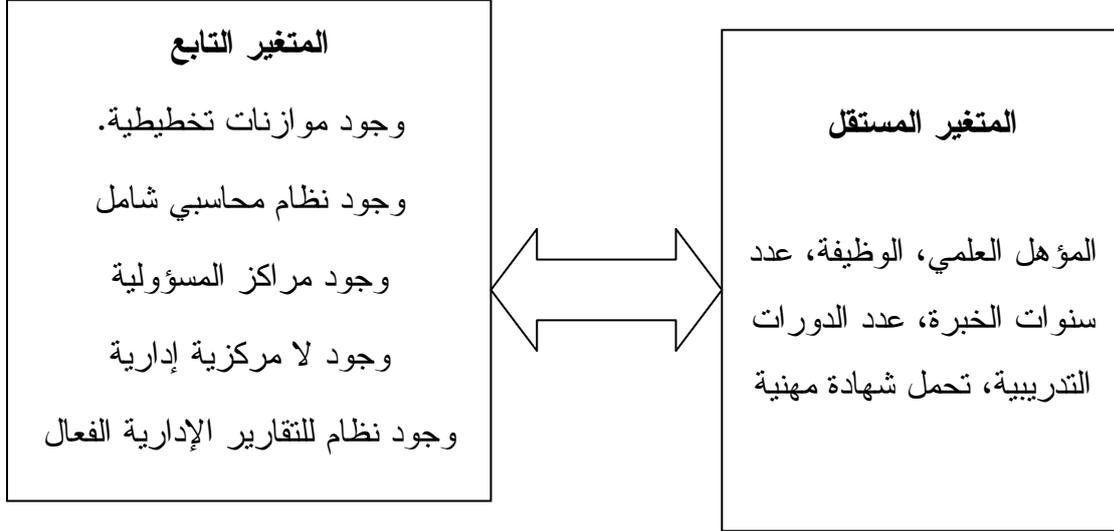
### تصميم الدراسة ومتغيراتها

اشتملت الدراسة على المتغيرات المستقلة والتابعة الآتية:

**المتغيرات المستقلة:** المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، تحمل شهادة مهنية.

**المتغيرات التابعة:** وتتمثل في استجابات أفراد العينة على جميع الأبعاد التي تقيس مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي.

### نموذج الدراسة



شكل (3) نموذج الدراسة

### المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة تم تفرغ البيانات في الحاسوب، ثم تحليل النتائج ومعالجتها، واستخدمت الباحثة مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) على النحو التالي:

1. التكرارات والنسب المئوية لمتغيراتها الديموغرافية.
2. المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية واختبار (ت) للعينة الواحدة للإجابة عن أسئلة الدراسة.
3. تحليل التباين الأحادي ( One-Way Analysis Variance ) لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، تحمل شهادة مهنية.

4. معامل ارتباط بيرسون للتأكد من صدق البناء التكويني لفقرات أداة الدراسة.
5. معادلة كرونباخ - ألفا (Cronbach's Alpha)، من أجل قياس الثبات من خلال حساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة.
6. اختبار كولومجروف-سمرنوف (Sample K-S -1) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
7. اختبار (LSD) للمقارنات البعدية.

## الفصل الرابع

# نتائج الدراسة

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

#### مقدمة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، ومن أجل الحصول على إجابات لتساؤلاتها، وللتعرف مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي، فقد قامت الباحثة بإجراء هذه الدراسة، ويتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة التي تم توضيحها في المبحث السابق، وكذلك يبين اختبار صحة الفرضيات التي قامت الباحثة بصياغتها في الفصل الأول، وسيتم استعراض ومناقشة أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة.

#### نتائج تحليل أسئلة الدراسة

سؤال الدراسة الرئيسي: ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

وينبثق عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:

1. ما مدى وجود موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟
2. ما مدى وجود نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟
3. ما مدى وجود مراكز المسؤولية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟
4. ما مدى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

5. ما مدى وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

للإجابة على تساؤلات الدراسة، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة، بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لبدائل الإجابة لكل فقرة، وتم أيضاً استخدام اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات، وتعتبر الفقرة إيجابية إذا كان أفراد العينة يوافقون على محتواها، وكانت قيمة (ت) المحسوبة أعلى من قيمة (ت) الجدولية، والتي تساوي 1.96 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 3)، وتعتبر الفقرة سلبية إذا كانت قيمة (ت) المحسوبة اقل من قيمة (ت) الجدولية، والتي تساوي -1.96 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 3)، وتكون اراء العينة في الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من (0.05)، وقد تم إجراء هذا الاختبار على الاستبانة، وذلك حسب العبارات التي ينتمي لها كل بعد من أبعاد الاستبانة، وفيما يلي الإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي والأسئلة الفرعية:

أولاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول: ما مدى وجود موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

من أجل الإجابة عن السؤال الفرعي الأول تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع فقرات هذا المجال ونتائج الجدول (5) تبين ذلك.

جدول (5): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
3	*0.00	5.728	66.96	0.58243	3.3478	تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الدوائر الضريبية.	1
4	*0.00	5.617	66.52	0.55685	3.3261	ترتبط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية في الدوائر الضريبية.	2
8	*0.00	2.906	63.70	0.60998	3.1848	يمكن فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية.	3
2	*0.00	11.424	75.43	0.64796	3.7717	يساهم كافة المدراء في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية التابعة لمركزه.	4
7	*0.00	2.944	64.35	0.70829	3.2174	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية.	5
6	*0.00	4.377	65.22	0.57167	3.2609	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية في الدوائر الضريبية.	6
5	*0.00	4.109	65.22	0.60890	3.2609	تتسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الدائرة الضريبية.	7
1	*0.00	13.651	76.30	0.57282	3.8152	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها.	8
	*0.00	9.161	67.96	0.41682	3.3981	الدرجة الكلية لوجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية	

\* دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من خلال الجدول (5) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (1-8)، وعلى الدرجة الكلية لوجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية أكبر من (3) ويعني ذلك موافقة الباحثين على هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (8) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (76.30%) ويعني ذلك بأنه يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها، وقد حصلت الفقرة (3) على درجة متوسطة وعلى الترتيب الأخير حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (63.70%) وقد نصت الفقرة " يمكن فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية."

وبشكل عام، يتضح أن الدرجة الكلية لوجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية كانت متوسطة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.39) وانحراف معياري (0.416)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية بلغت (67.96%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وهي تؤثر على التحصيل الضريبي، من حيث أنه تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الدوائر الضريبية بحيث يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها، ويساهم كافة المدراء في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية التابعة لمركزه، إضافة إلى أن الموازنات التخطيطية ترتبط بمراكز الإشراف والمسؤولية في الدوائر الضريبية، مما يحقق مزيداً من الجهود المبذولة لتحقيق أعلى حصيلة ضريبية من خلال تخطيط عمليات التحصيل الضريبي، ومضاعفة الجهود المبذولة في ذلك وتجنباً لمزيد من التكاليف التحصيلية. وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (النتير، 2015) ودراسة (سمارة، 2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني: ما مدى وجود نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

من أجل الإجابة عن السؤال الفرعي الثاني تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع فقرات هذا المجال ونتائج الجدول (6) تبين ذلك.

جدول (6): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية  
لمدى وجود نظام محاسبي شامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
1	*0.00	19.315	78.70	0.46420	3.9348	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الدائرة الضريبية.	9
2	*0.00	14.215	77.83	0.60140	3.8913	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.	10
4	*0.00	15.114	75.87	0.50357	3.7935	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الدائرة الضريبية واضحة ومفهومة.	11
3	*0.00	13.028	76.74	0.61621	3.8370	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.	12
5	*0.00	6.243	68.70	0.66802	3.4348	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.	13
6	*0.00	5.115	67.17	0.67256	3.3587	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيح اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية.	14
7	*0.00	4.336	66.74	0.74535	3.3370	البيانات المالية للدائرة الضريبية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	15
8	*0.00	3.967	65.00	0.60447	3.2500	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكلة التنظيمي للدائرة الضريبية.	16
	*0.00	14.340	72.09	0.40442	3.6046	الدرجة الكلية لوجود نظام محاسبي شامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية	

\* دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من خلال الجدول (6) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (9-16)، وعلى الدرجة الكلية لوجود نظام محاسبي شامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية أكبر من (3) ويعني ذلك موافقة المبحوثين على هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (9) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (78.70%) ويعني ذلك بأنه تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الدائرة الضريبية، وقد حصلت الفقرة (16) على درجة متوسطة وعلى الترتيب الأخير حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين عليها (65%) وقد نصت الفقرة " يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للدائرة الضريبية ".

وبشكل عام، يتضح أن الدرجة الكلية لوجود نظام محاسبي شامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.60) وانحراف معياري (0.404)، ومستوى دلالة (0.00) وبنسبة مئوية تقديرية بلغت (72.09%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وهي تؤثر على التحصيل الضريبي، من حيث أنه تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الدائرة الضريبية، حيث يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية، ويتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية، مما يحقق مزيداً من الجهود المبذولة لتحقيق أعلى حصيلة ضريبية من خلال تجنب كافة التكاليف الغير لازمة في عمليات التحصيل الضريبي، وتخطيط البرامج اللازمة لمواصلة عمليات التحصيل الضريبي وفق إستراتيجية محددة تهدف لزيادة الحصيلة الضريبية، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (التتر، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (Ozele, 2014) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يتم استفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثالث: ما مدى وجود مراكز المسؤولية لتطبيق

محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

من أجل الإجابة عن السؤال الفرعي الثالث تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع فقرات هذا المجال ونتائج الجدول (7) تبين ذلك.

جدول (7): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود مراكز المسؤولية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
3	*0.00	10.246	73.48	0.63087	3.6739	يتم ربط عناصر التكاليف بالمرجات من خلال مركز التكلفة.	17
4	*0.00	7.142	71.52	0.77366	3.5761	تقاس ربحية كل مركز من مراكز الشركة من خلال مركز الربحية.	18
2	*0.00	8.253	73.91	0.80846	3.6957	يقاس رأس المال المستثمر من خلال مركز الاستثمار.	19
1	*0.00	8.588	74.57	0.81339	3.7283	يتم الرقابة على جميع الإيرادات وتحصيل النقدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد.	20
5	*0.00	5.760	71.30	0.94117	3.5652	يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة.	21
6	*0.00	3.837	66.74	0.84225	3.3370	توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.	22
	*0.00	9.828	71.92	0.58169	3.5960	الدرجة الكلية لوجود مراكز المسؤولية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية	

\* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من خلال الجدول (7) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (17-22)، وعلى الدرجة الكلية لوجود مراكز المسؤولية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية أكبر من (3) ويعني ذلك موافقة الباحثين على هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (20) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (74.57%) ويعني ذلك بأنه يتم الرقابة على جميع الإيرادات وتحصيل النفدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد، وقد حصلت الفقرة (22) على درجة متوسطة وعلى الترتيب الأخير حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (66.74%) وقد نصت الفقرة "توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية".

وبشكل عام، يتضح أن الدرجة الكلية لوجود مراكز المسؤولية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية كانت مرتفعة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.59) وانحراف معياري (0.581)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية بلغت (71.92%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد مراكز المسؤولية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وهي تؤثر على التحصيل الضريبي، من حيث أنه يتم الرقابة على جميع الإيرادات وتحصيل النفدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد، حيث يتم تقاس ربحية كل مركز من مراكز الشركة من خلال مركز الربحية، إضافة إلى أنه يتم ربط عناصر التكاليف بالمخرجات من خلال مركز التكلفة، وذلك يساهم في ضبط كافة مراكز المسؤولية وخاصة مراكز الإيرادات ومراكز التكاليف الخاصة بأنشطة التحصيل الضريبي، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (علي، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (Allahverdi, 2014) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

رابعاً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الرابع: ما مدى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

من أجل الإجابة عن السؤال الفرعي الرابع تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع فقرات هذا المجال ونتائج الجدول (8) تبين ذلك.

جدول (8): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية ومدى وجود لا مركزية إدارية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
5	*0.00	13.215	76.30	0.59169	3.8152	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للدوائر الضريبية.	23
8	*0.00	2.948	64.13	0.67185	3.2065	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.	24
6	*0.00	10.954	75.00	0.65675	3.7500	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.	25
3	*0.00	13.215	76.30	0.59169	3.8152	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات.	26
2	*0.00	14.331	76.74	0.56016	3.8370	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	27
4	*0.00	12.456	76.30	0.62774	3.8152	يوجد قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	28
1	*0.00	13.735	78.04	0.63001	3.9022	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط في الدائرة الضريبية.	29
7	*0.00	4.978	66.96	0.67016	3.3478	يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	30
	*0.00	14.677	73.72	0.44840	3.6861	الدرجة الكلية لوجود لا مركزية إدارية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية	

\* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من خلال الجدول (8) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (23-30)، وعلى الدرجة الكلية لوجود لا مركزية إدارية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية أكبر من (3) ويعني ذلك موافقة الباحثين على هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (29) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (78.04%) ويعني ذلك بأنه يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط في الدائرة الضريبية، وقد حصلت الفقرة (24) على درجة متوسطة وعلى الترتيب الأخير حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (64.13%) وقد نصت الفقرة " طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية ".

وبشكل عام، يتضح أن الدرجة الكلية لوجود لا مركزية إدارية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية كانت مرتفعة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.68) وانحراف معياري (0.448)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية بلغت (73.72%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وهي تؤثر على التحصيل الضريبي، من حيث أن مدير مركز المسؤولية يخصص الوقت اللازم لعملية التخطيط في الدائرة الضريبية، فيوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات كما يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية، فوجود صلاحيات مفوضة وسلطات كافية لاتخاذ القرارات من قبل المقدرين يساهم في مرونة التحصيل الضريبي ويزيد من الحصيلة الضريبية، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (النتنر، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

خامساً: النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الخامس: ما مدى وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي؟

من أجل الإجابة عن السؤال الفرعي الخامس تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع فقرات هذا المجال ونتائج الجدول (9) تبين ذلك.

جدول (9): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لمدى وجود نظام للتقارير الإدارية فعال يهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	التسلسل
1	*0.00	14.194	76.96	0.57292	3.8478	يسمح نظام التقارير المتبع في الدائرة الضريبية بقياس وتقييم الأداء بسهولة.	31
5	*0.00	10.907	75.22	0.66909	3.7609	تشارك مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية في تصميم شكل التقرير.	32
4	*0.00	9.966	75.43	0.74278	3.7717	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها في الدائرة الضريبية.	33
2	*0.00	11.670	75.65	0.64324	3.7826	تحصل مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية على التقارير بصورة دورية.	34
3	*0.00	11.136	75.43	0.66470	3.7717	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	35
6	*0.00	4.389	66.52	0.71266	3.3261	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	36
	*0.00	13.189	74.20	0.51644	3.7101	الدرجة الكلية لوجود نظام للتقارير الإدارية فعال يهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية	

\* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من خلال الجدول (9) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على الفقرات (31-36)، وعلى الدرجة الكلية لوجود نظام للتقارير الإدارية فعال يهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب من العينة على التوالي (0.00) وكانت جميع المتوسطات الحسابية أكبر من (3) ويعني ذلك موافقة الباحثين على هذه الفقرات، وقد حصلت الفقرة (31) على درجة مرتفعة وعلى الترتيب الأول حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (76.96%) ويعني ذلك بأنه يسمح لنظام التقارير المتبع في الدائرة الضريبية بقياس وتقييم الأداء بسهولة، وقد حصلت الفقرة (36) على درجة متوسطة وعلى الترتيب الأخير حيث بلغت النسبة المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين عليها (66.52%) وقد نصت الفقرة " يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها ".

وبشكل عام، يتضح أن الدرجة الكلية لوجود نظام للتقارير الإدارية فعال يهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية كانت مرتفعة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.71) وانحراف معياري (0.516)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية بلغت (74.20%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد نظام للتقارير الإدارية فعال لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وهي تؤثر على التحصيل الضريبي، فيسمح نظام التقارير المتبع في الدائرة الضريبية بقياس وتقييم الأداء بسهولة، كما يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية، إضافة إلى أنه يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها في الدائرة الضريبية، فوجود نظام التقارير الإدارية الفعالة عن أداء مقدري الضريبة وموظفي الدوائر الضريبية يساهم في ضبط وزيادة التحصيل الضريبي، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (سمارة، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (صالح، 2016) في أنه يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

سادساً: ترتيب المحاور والدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي:

جدول (10) ترتيب المحاور والدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية التقديرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور	التسلسل
5	*0.00	9.161	67.96	0.41682	3.3981	وجود موازنات تخطيطية	1
3	*0.00	14.340	72.09	0.40442	3.6046	وجود نظام محاسبي شامل	2
4	*0.00	9.828	71.92	0.58169	3.5960	وجود مراكز المسؤولية	3
2	*0.00	14.677	73.72	0.44840	3.6861	وجود لا مركزية إدارية	4
1	*0.00	13.189	74.20	0.51644	3.7101	وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	5
	*0.00	15.087	71.98	0.38081	3.5990	الدرجة الكلية لدور الرقابة الإدارية في بلدية طولكرم على أداء الموظفين	

يتضح من خلال الجدول (10) ما يأتي:

أن الدرجة الكلية لتطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل و دوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.59) وانحراف معياري (0.380)، ومستوى دلالة (0.00) وبنسبة مئوية تقديرية بلغت (71.98%).

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية تؤثر إيجابياً على التحصيل الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية، حيث يوجد موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة

المسؤولية حيث يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية، كما يوجد نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث أن البيانات المالية للدائرة الضريبية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة، إضافة إلى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية، حيث يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات، كما يوجد نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (علي، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (Allahverdi, 2014) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد دور فعال لمحاسبة المسؤولية في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية المتوفرة ومن ضمنها وجود نظام محاسبي شامل ووجود اللامركزية الإدارية ووجود مراكز المسؤولية، وتوفر نظام التقييم الفعال ونظام التقارير الإدارية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

#### نتائج تحليل فرضيات الدراسة

##### أولاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي والجدول (11) و(12) تبين ذلك.

جدول (11) المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	دبلوم فأدنى	بكالوريوس	ماجستير فأعلى
	المتوسط	المتوسط	المتوسط
وجود موازنات تخطيطية	3.8571	3.3237	3.7679
وجود نظام محاسبي شامل	4.0357	3.5240	4.0714
وجود مراكز المسؤولية	3.9048	3.5577	3.7143
وجود لا مركزية إدارية	3.9643	3.6490	3.8214
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	4.0952	3.6581	3.9048
الدرجة الكلية	3.9714	3.5425	3.8560

يتضح من خلال الجدول (11) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) والجدول (12) يوضح ذلك.

جدول (12) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط الانحراف	"ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
وجود موازنات تخطيطية	بين المجموعات	2.864	2	1.432	9.843	*0.00
	داخل المجموعات	12.947	89	0.145		
	المجموع	15.810	91			
وجود نظام محاسبي شامل	بين المجموعات	3.333	2	1.666	12.839	*0.00
	داخل المجموعات	11.551	89	0.130		
	المجموع	14.884	91			
وجود مراكز المسؤولية	بين المجموعات	0.880	2	0.440	1.309	0.27
	داخل المجموعات	29.911	89	0.336		
	المجموع	30.791	91			
وجود لا مركزية إدارية	بين المجموعات	0.777	2	0.389	1.974	0.14
	داخل المجموعات	17.520	89	0.197		
	المجموع	18.297	91			
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	بين المجموعات	1.514	2	0.757	2.961	0.06
	داخل المجموعات	22.756	89	0.256		
	المجموع	24.271	91			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.682	2	0.841	6.500	*0.00
	داخل المجموعات	11.515	89	0.129		
	المجموع	13.197	91			

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يتضح من الجدول (12) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب على الأبعاد (وجود مراكز المسؤولية، وجود لا مركزية إدارية، وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، قد بلغت على التوالي (0.27، 0.14، 0.06) وهذه القيم أكبر من قيمة مستوى الدلالة

المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) على هذه الأبعاد تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

أما بالنسبة للدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي وعلى الأبعاد (وجود موازنات تخطيطية، وجود نظام محاسبي شامل) تبعا لمتغير المؤهل العلمي قد بلغت على التوالي (0.00) وهذه القيم أقل من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل و دوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعا لمتغير المؤهل العلمي، ومن أجل معرفة لصالح من كانت الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للمقارنات البعدية، ونتائج الجدول (13) توضح ذلك:

جدول (13) نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

مستوى الدلالة Sig.*	الخطأ المعياري	الفرق في المتوسط (أ-ب)	(ب) المؤهل العلمي	(أ) المؤهل العلمي
0.07	0.17506	0.31525	بكالوريوس	دبلوم فأدنى
0.55	0.19227	0.11548	ماجستير فأعلى	
0.07	0.17506	0.31525-	دبلوم فأدنى	بكالوريوس
0.03	0.14192	*0.31343-	ماجستير فأعلى	
0.55	0.19227	0.11548-	دبلوم فأدنى	ماجستير فأعلى
0.03	0.14192	*0.31343	ماجستير فأعلى	

\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يظهر من الجدول رقم (13) أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال

وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، وذلك بين الموظفين الحاصلين على درجة بكالوريوس وبين الموظفين الحاصلين على درجة ماجستير فأعلى لصالح الموظفين الحاصلين على درجة ماجستير فأعلى.

ويفسر ذلك بأن جميع الموظفين في الدوائر الضريبية من فئة درجة ماجستير فأعلى يؤكدون على أنه يوجد إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال تؤثر على التحصيل الضريبي وفق مجال وجود موازنات تخطيطية، ومجال وجود نظام محاسبي شامل، لأنه يعمل على ضبط الإيرادات والمصروفات الضريبية مما يحقق زيادة في الحصيلة الضريبية، حيث يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية في الدوائر الضريبية، كما يوجد ربط بين النظام المحاسبي والموازنات التخطيطية للدائرة الضريبية، إضافة إلى أنه يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة، كما يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها في الدائرة الضريبية.

بينما يؤكد موظفو الدوائر الضريبية الفلسطينية على اختلاف مؤهلاتهم العلمية على أنه يوجد إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال تؤثر على التحصيل الضريبي وفق مجالات (وجود مراكز المسؤولية، وجود لا مركزية إدارية، وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال)، حيث توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، كما يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية، إضافة إلى أنه تشارك مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية في تصميم شكل التقرير.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (سمارة، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (صالح، 2016) في أنه يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية، كما يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

## ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير الوظيفة ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة والجدول (14) و(15) تبين ذلك:

جدول (14) المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

الوظيفة	مدير مالي	مدقق	محاسب	غير ذلك
	المتوسط	المتوسط	المتوسط	المتوسط
وجود موازنات تخطيطية	3.7813	3.3542	3.3382	3.7813
وجود نظام محاسبي شامل	4.2188	3.6563	3.5533	3.6563
وجود مراكز المسؤولية	3.5417	3.5556	3.5956	3.6875
وجود لا مركزية إدارية	3.7500	3.2292	3.7647	3.6719
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	3.8333	3.1806	3.7794	3.8542
الدرجة الكلية	3.8250	3.3951	3.6062	3.7302

يتضح من خلال الجدول (14) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) والجدول (15) يوضح ذلك.

جدول (15) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

مستوى الدلالة	"ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الوظيفة
*0.00	4.317	0.676	3	2.029	بين المجموعات	وجود موازنات تخطيطية
		0.157	88	13.782	داخل المجموعات	
			91	15.810	المجموع	
*0.01	3.886	0.580	3	1.741	بين المجموعات	وجود نظام محاسبي شامل
		0.149	88	13.143	داخل المجموعات	
			91	14.884	المجموع	
*0.04	4.094	0.133	3	1.098	بين المجموعات	وجود مراكز المسؤولية
		0.349	88	30.692	داخل المجموعات	
			91	30.791	المجموع	
*0.00	5.624	0.981	3	2.944	بين المجموعات	وجود لا مركزية إدارية
		0.174	88	15.353	داخل المجموعات	
			91	18.297	المجموع	
*0.00	5.648	1.306	3	3.918	بين المجموعات	وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال
		0.231	88	20.352	داخل المجموعات	
			91	24.271	المجموع	
*0.03	4.005	0.281	3	1.844	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.140	88	12.352	داخل المجموعات	
			91	13.197	المجموع	

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يتضح من الجدول (15) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب على الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي وعلى جميع مجالات الدراسة تبعاً لمتغير الوظيفة قد بلغت على التوالي (0.00، 0.01، 0.04، 0.00، 0.00، 0.00) وهذه القيم أقل من قيمة مستوى الدلالة

المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة، ومن أجل معرفة لصالح من كانت الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للمقارنات البعدية، ونتائج الجدول (16) توضح ذلك.

جدول (16) نتائج اختبار (LSD) للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

مستوى الدلالة Sig.*	الخطأ المعياري	الفرق في المتوسط (أ-ب)	(ب) الوظيفة	(أ) الوظيفة
0.04	0.21631	*0.42986	مدقق	مدير مالي
0.26	0.19276	0.21875	محاسب	
0.68	0.22943	0.09479	غير ذلك	
0.04	0.21631	*0.42986-	مدير مالي	مدقق
0.07	0.11731	0.21111-	محاسب	
0.06	0.17101	0.33507-	غير ذلك	
0.26	0.19276	0.21875-	مدير مالي	محاسب
0.07	0.11731	0.21111	مدقق	
0.37	0.14004	0.12396-	غير ذلك	
0.68	0.22943	0.09479-	مدير مالي	غير ذلك
0.06	0.17101	0.33507	مدقق	
0.37	0.14004	0.12396	محاسب	

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يظهر من الجدول رقم (16) أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية في الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال

وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة، وذلك بين المدققين والمدراء الماليين لصالح المدراء الماليين.

ويفسر ذلك بان موظفي الدوائر الضريبية من الفئة الوظيفية مدير مالي، يؤكدون على إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائهم الضريبية من خلال توفر وجود موازنات تخطيطية، حيث تتسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الدائرة الضريبية، ووجود نظام محاسبي شامل حيث أن القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الدائرة الضريبية واضحة ومفهومة، ووجود لا مركزية إدارية، حيث يوجد قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية، ووجود نظام للتقارير الإدارية الفعال حيث يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية. وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (علي، 2015) ودراسة (كنزة، 2015) ودراسة (Sawabe, 2015) ودراسة (Allahverdi, 2014) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد دور فعال لمحاسبة المسؤولية في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية المتوفرة ومن ضمنها وجود نظام محاسبي شامل ووجود اللامركزية الإدارية ووجود مراكز المسؤولية، وتوفر نظام التقييم الفعال ونظام التقارير الإدارية تبعاً لمتغير الوظيفة، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

### ثالثاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في

محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة والجدول (17) و(18) تبين ذلك:

جدول (17) المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5 - 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات
	المتوسط	المتوسط	المتوسط
وجود موازنات تخطيطية	3.3773	3.3889	3.4625
وجود نظام محاسبي شامل	3.6134	3.5278	3.6500
وجود مراكز المسؤولية	3.6049	3.5093	3.6500
وجود لا مركزية إدارية	3.7500	3.5556	3.6313
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	3.8025	3.5833	3.5750
الدرجة الكلية	3.6296	3.5130	3.5938

يتضح من خلال الجدول (17) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) والجدول (18) يوضح ذلك.

جدول (18) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعا لمتغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط الانحراف	"ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
وجود موازنات تخطيطية	بين المجموعات	0.108	2	0.054	0.306	0.73
	داخل المجموعات	15.702	89	0.176		
	المجموع	15.810	91			
وجود نظام محاسبي شامل	بين المجموعات	0.152	2	0.076	0.458	0.63
	داخل المجموعات	14.732	89	0.166		
	المجموع	14.884	91			
وجود مراكز المسؤولية	بين المجموعات	0.198	2	0.099	0.288	0.75
	داخل المجموعات	30.593	89	0.344		
	المجموع	30.791	91			
وجود لا مركزية إدارية	بين المجموعات	0.587	2	0.294	1.476	0.23
	داخل المجموعات	17.709	89	0.199		
	المجموع	18.297	91			
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	بين المجموعات	1.115	2	0.558	2.143	0.12
	داخل المجموعات	23.156	89	0.260		
	المجموع	24.271	91			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.184	2	0.092	0.631	0.53
	داخل المجموعات	13.012	89	0.146		
	المجموع	13.197	91			

\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يتضح من الجدول (18) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب على الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي وعلى جميع مجالات الدراسة تبعا لمتغير عدد سنوات الخبرة قد بلغت على التوالي (0.73، 0.63، 0.75، 0.73، 0.12، 0.23، 0.53) وهذه القيم أكبر من قيمة

مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.

ويفسر ذلك بان موظفي الدوائر الضريبية باختلاف عدد سنوات الخبرة لديهم، يؤكدون على إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائرهم الضريبية من خلال توفر ووجود موازنات تخطيطية، حيث تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الدوائر الضريبية، ووجود نظام محاسبي شامل حيث يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية، ووجود لا مركزية إدارية، حيث يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للدوائر الضريبية، ووجود نظام للتقارير الإدارية الفعال حيث تشارك مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية في تصميم شكل التقرير، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (علي، 2015) ودراسة (النتنر، 2015) ودراسة (سمارة، 2015) ودراسة (Allahverdi, 2014) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد دور فعال لمحاسبة المسؤولية في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية المتوفرة ومن ضمنها وجود نظام محاسبي شامل ووجود اللامركزية الإدارية ووجود مراكز المسؤولية تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

#### رابعاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق

مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية والجدول (19) و(20) تبين ذلك:

جدول (19) المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.

أكثر من 10 دورات	5 - 10 دورات	أقل من 5 دورات	عدد الدورات التدريبية
المتوسط	المتوسط	المتوسط	
3.3387	3.5170	3.5313	وجود موازنات تخطيطية
3.6089	3.5852	3.6250	وجود نظام محاسبي شامل
3.6102	3.5530	3.6042	وجود مراكز المسؤولية
3.7016	3.6648	3.6250	وجود لا مركزية إدارية
3.7554	3.6515	3.5208	وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال
3.6030	3.5943	3.5813	الدرجة الكلية

يتضح من خلال الجدول (3.19) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) والجدول (20) يوضح ذلك.

جدول (20) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.

عدد الدورات التدريبية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط الانحراف	"ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
وجود موازنات تخطيطية	بين المجموعات	0.672	2	0.336	1.975	0.14
	داخل المجموعات	15.139	89	0.170		
	المجموع	15.810	91			
وجود نظام محاسبي شامل	بين المجموعات	0.013	2	0.006	0.038	0.96
	داخل المجموعات	14.871	89	0.167		
	المجموع	14.884	91			
وجود مراكز المسؤولية	بين المجموعات	0.054	2	0.027	0.078	0.92
	داخل المجموعات	30.737	89	0.345		
	المجموع	30.791	91			
وجود لا مركزية إدارية	بين المجموعات	0.055	2	0.027	0.134	0.87
	داخل المجموعات	18.242	89	0.205		
	المجموع	18.297	91			
وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال	بين المجموعات	0.489	2	0.245	0.915	0.40
	داخل المجموعات	23.781	89	2670.		
	المجموع	24.271	91			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.004	2	0.002	0.013	0.98
	داخل المجموعات	13.193	89	0.148		
	المجموع	13.197	91			

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يتضح من الجدول (20) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب على الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي وعلى جميع مجالات الدراسة تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية قد بلغت على التوالي (0.14، 0.96، 0.92، 0.87، 0.40، 0.98) وهذه القيم أكبر

من قيمة مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية.

ويفسر ذلك بان موظفي الدوائر الضريبية باختلاف عدد الدورات التدريبية لديهم، يؤكدون على إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائرهم الضريبية من خلال توفر ووجود موازنات تخطيطية، حيث يمكن فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية، ووجود نظام محاسبي شامل حيث يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للدائرة الضريبية، ووجود لا مركزية إدارية، حيث يتم الرقابة على تجميع الإيرادات وتحصيل النقدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد، ووجود مراكز المسؤولية حيث يتم ربط عناصر التكاليف بالمرجات من خلال مركز التكلفة، ووجود نظام للتقارير الإدارية الفعال حيث يسمح نظام التقارير المتبع في الدائرة الضريبية بقياس وتقييم الأداء بسهولة، وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (حوري، 2013) ودراسة (النتنر، 2015) ودراسة (سمارة، 2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد دور فعال لمحاسبة المسؤولية في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية المتوفرة ومن ضمنها وجود نظام محاسبي شامل ووجود اللامركزية الإدارية ووجود مراكز المسؤولية تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

#### خامساً: النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.

ومن أجل فحص الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية ومن ثم استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق مدى

تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية والجدول (21) و(22) تبين ذلك:

جدول (21) المتوسطات الحسابية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.

غير ذلك	CIA	CPA	CMA	تحمل شهادة مهنية
المتوسط	المتوسط	المتوسط	المتوسط	
3.3843	3.3929	3.4861	3.4167	وجود موازنات تخطيطية
3.5821	3.6429	3.7500	3.5972	وجود نظام محاسبي شامل
3.5522	3.6190	3.7407	3.7593	وجود مراكز المسؤولية
3.6362	3.8393	3.7778	3.8472	وجود لا مركزية إدارية
3.6592	3.8810	3.8704	3.7963	وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال
3.5628	3.6750	3.7250	3.6833	الدرجة الكلية

يتضح من خلال الجدول (21) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية، ومن أجل معرفة إن كانت هذه الفروق قد وصلت لمستوى الدلالة الإحصائية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) والجدول (22) يوضح ذلك.

جدول (22) نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.

مستوى الدلالة	مستوى "ف" المحسوبة	متوسط الانحراف	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	تحمل شهادة مهنية
0.92	0.160	0.029	3	0.086	بين المجموعات	وجود موازنات تخطيطية
		0.179	88	15.725	داخل المجموعات	
			91	15.810	المجموع	
0.70	0.470	0.078	3	0.235	بين المجموعات	وجود نظام محاسبي شامل
		0.166	88	14.649	داخل المجموعات	
			91	14.884	المجموع	
0.65	0.544	0.187	3	0.560	بين المجموعات	وجود مراكز المسؤولية
		0.344	88	30.230	داخل المجموعات	
			91	30.791	المجموع	
0.36	1.064	0.213	3	0.640	بين المجموعات	وجود لا مركزية إدارية
		0.201	88	17.656	داخل المجموعات	
			91	18.297	المجموع	
0.47	0.840	0.225	3	0.676	بين المجموعات	وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال
		0.268	88	23.595	داخل المجموعات	
			91	24.271	المجموع	
0.51	0.764	0.112	3	0.335	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.146	88	12.862	داخل المجموعات	
			91	13.197	المجموع	

\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) \*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha \leq 0.01$ )

يتضح من الجدول (22) أن قيمة مستوى الدلالة المحسوب على الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي وعلى جميع مجالات الدراسة تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية قد بلغت على التوالي (0.92، 0.70، 0.65، 0.36، 0.47، 0.51) وهذه القيم أكبر من قيمة

مستوى الدلالة المحدد للدراسة ( $\alpha \leq 0.05$ ) أي أننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية.

ويفسر ذلك بأن موظفي الدوائر الضريبية باختلاف تحمل شهادة مهنية لديهم، يؤكدون على إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائرهم الضريبية من خلال توفر ووجود موازنات تخطيطية، حيث يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية، ووجود نظام محاسبي شامل حيث يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية، ووجود لا مركزية إدارية، حيث يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة، ووجود مراكز المسؤولية حيث يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة، ووجود نظام للتقارير الإدارية الفعال حيث تحصل مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية على التقارير بصورة دورية، وقد انفتحت هذه النتيجة مع نتائج كل من دراسة (حوري، 2013) ودراسة (النتنر، 2015) ودراسة (سمارة، 2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحالة، 2017) في أنه يوجد دور فعال لمحاسبة المسؤولية في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية المتوفرة ومن ضمنها وجود نظام محاسبي شامل ووجود اللامركزية الإدارية ووجود مراكز المسؤولية تبعاً لمتغير تحمل شهادة مهنية، ولم تعارض أي من نتائج الدراسات السابقة هذه النتيجة.

## الفصل الخامس

# النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### النتائج

بعد عرض نتائج تحليل أسئلة وفرضيات الدراسة فقد توصلت للنتائج التالية:

1. يوجد موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وتؤثر على التحصيل الضريبي، ويفسر ذلك بأن تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الدوائر الضريبية، كما يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها، إضافة إلى أن كافة المدراء يساهمون في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية التابعة لمركزه.

2. يوجد نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية يؤثر إيجابياً على التحصيل الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الدائرة الضريبية، إضافة إلى أنه يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية.

3. يوجد مراكز مسؤولية لتطبيق محاسبة المسؤولية تؤثر إيجابياً على التحصيل الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية، فيتم من خلالها الرقابة على تجميع الإيرادات وتحصيل النقدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد، حيث توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.

4. يوجد لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية يؤثر إيجابياً على التحصيل الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للدوائر الضريبية، إضافة إلى أنه يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.

5. يوجد نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية يؤثر ايجابياً على التحصيل الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية تحصل على التقارير بصورة دورية، كما تشارك مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية في تصميم شكل التقرير.

6. يوجد إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال تؤثر ايجابياً على التحصيل الضريبي، حيث يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية، ويستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية، إضافة إلى أنه يتم الرقابة على تجميع الإيرادات وتحصيل النقدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد، ويوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للدوائر الضريبية، ويتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.

7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي تبعاً لمجالات (وجود مراكز المسؤولية، وجود لا مركزية إدارية، وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال)، كما يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي وكانت الفروق لصالح ماجستير فأعلى على مجالات (وجود موازنات تخطيطية، وجود نظام محاسبي شامل).

8. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة، وكانت الفروق لصالح مدير مالي.

9. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل ودوائر ضريبة القيمة المضافة في محافظات الشمال وأثرها على التحصيل الضريبي تبعاً لمتغيرات (عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، تحمل شهادة مهنية).

## التوصيات

بعد عرض نتائج الدراسة وتفسيرها فقد توصلت للتوصيات التالية:

1. حث الدوائر الضريبية على إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدا وليس على مستوى الدوائر كافة من خلال تخصيص موازنة لكل قسم في الدوائر الضريبية وتجميع هذه الموازنات لتشكل وحدة رئيسية كموازنة شاملة للدوائر الضريبية.
2. العمل على تطوير النظام المحاسبي الشامل الذي يعتمد على نظم المعلومات المحاسبية والذي يعمل على تتبع التكاليف وتتبع الإيرادات والحصيلة الضريبية مما يزيد من كفاءة تخصيص الموارد المتاحة للحصيلة الضريبية وضبطها.
3. ضرورة تقسيم الوحدات الإدارية إلى مراكز مسؤولية حسب وظائفها مثلاً مركز التكاليف ومركز الإيرادات لضبط عملية التحصيل الضريبي.
4. التعاون والتشارك من قبل موظفي الدائرة مع الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع المعايير اللازمة لزيادة الحصيلة الضريبية.
5. ضرورة الاعتماد على التقارير الفعالة من خلال تضمينها التصنيفات المختلفة لمراكز المسؤولية (إنفاق، إيراد ضريبي) مع ضرورة الاهتمام بكافة التقارير المالية وغير المالية التي تساهم في اتخاذ القرارات اللازمة لزيادة الحصيلة الضريبية.
6. المساهمة في توفير كافة عناصر تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية لأنها تساهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات الضريبية من خلال تخصيص مراكز المسؤولية وتوزيع التكاليف عليها.

7. وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية ومتابعة مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه تقيماً شاملاً وإنشاء وحدة متابعة لتطبيقه.
8. العمل المستمر على تطوير وتنمية المهارات الإدارية والمحاسبية للعاملين ورفع مستواهم وضرورة إشراكهم في دورات تدريبية متخصصة لتطبيق محاسبة المسؤولية وتطوير دورها في رفع الحصيلة الضريبية.
9. المساهمة في تحسين وضبط الإجراءات اللازمة للتحصيل ومعالجة الانحرافات التي تسبب خفض الحصيلة الضريبية من خلال عناصر محاسبة المسؤولية.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع العربية

- أبو حشيش، خليل (2004). المحاسبة الضريبية. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- أبو علام، رجاء (1998). مناهج البحث في العلوم النفسية والتربوية. دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر.
- أبو كرش، سعيد (2004). إدارة المنازعات الضريبية. دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- إخلف، حسناء (2016). منازعات التحصيل الضريبي: دراسة مقارنة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة وهران محمد بن أحمد، الجزائر.
- النتنر، أحمد (2015). دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- جابر، صباح (2013). محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني. مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد (21)، العدد (1)، بغداد، العراق.
- جبريل، كحالة (1999). المحاسبة الإدارية. دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الجديبة، علي (2007). قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الحاج، طارق (2005). المنازعات الضريبية. جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الحارس، أسامة (2004). أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي. دار  
ومكتبة الحامد للنشر، عمان، الأردن.

حماد، أكرم (2006). الرقابة المالية في القطاع الحكومي. دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان،  
الأردن.

حوري، سرحان (2013). مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية. المجلة  
الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (7)، العدد (2)، عمان، الأردن.

حوري، سرحان، والعمرى، أحمد (2013). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات  
الأردنية: دراسة ميدانية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (9)، العدد (2)، عمان،  
الأردن.

الخالدي، معتصم (2015). دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات  
الصناعية السعودية - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا،  
إربد، الأردن.

الدحلة، سمر (2004). النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي  
"دراسة تحليلية مقارنة". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس،  
فلسطين.

ديالم، هاجر، وبلوناس، سعاد (2017). فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء  
والتحصيل: دراسة حالة بقباضة الضرائب - جندل. رسالة ماجستير غير منشورة،  
جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر.

الرزوي، ديبالا (2007). مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع  
غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

روس، سمير (1983). المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، القاهرة، مصر.

سمارة، محمود (2015). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

سمارة، محمود (2015). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

صالح، مصعب (2016). دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية بالتطبيق على البنوك السودانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.

عبد الوهاب، منصورية (2016). دور وأهمية مصلحة الضرائب في التحصيل الضريبي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.

عطية، سامية محمود (1989). محاسبة المسئولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

عطية، قذري نقولا (1960). ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. مطبعة معهد دون بوسكو، الاسكندرية، مصر.

عودة، ملكاوي (1992). أساسيات البحث العلمي: عناصر البحث ومناهجه والتحليل الإحصائي لبياناته. مكتب الكتاني للنشر، اربد، الأردن.

عودة، أحمد (1998). القياس والتقويم في العملية التدريسية. دار الأمل للنشر، عمان، الأردن.

الغرايبة، فانتة، وآخرين (2011). مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية. مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (38)، العدد (1)، عمان، الأردن.

غلاء، أبو بكر (2005). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.

فخر، نواف (1998). محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد (20)، العدد (1)، القاهرة، مصر.

الفضل، مؤيد؛ شعبان، عبد الكريم (2003). المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة. مكتبة دار زهران للنشر، عمان، الأردن.

القطيسي، عبد الغني، وآخرين (2019). واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية: دراسة استطلاعية، مجلة آفاق الاقتصادية العلمية، المجلد (5)، العدد (9)، طرابلس، ليبيا.

قاسم، عبد الرزاق (2003). نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية. دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

كحالة، جبرائيل، حنان، رضوان (1997). المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

كحيل، أحمد (2017). مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

كلاب، يعرب (2008). مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

كنزة، باعلي (2015). محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة (S.CCL). رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

لبادة، أمجد (2006). حماية الدين العام ودين الضريبة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

محرزي، محمد عباس (2008). اقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات للنشر، بن عكنون، الجزائر.

مكي، سالم (2009). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية: دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

ملحم، سامي (2002). مناهج البحث في التربية وعلم النفس. دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ميدة، إبراهيم (2003). نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات. مجلة جامعة دمشق، المجلد (19)، العدد (2)، دمشق، سوريا.

النعمي، البياتي، خليفة (2009). طرق ومناهج البحث العلمي. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ياسين، فؤاد توفيق (2013). المحاسبة الضريبية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

Allahverdi, M. (2014). **Administration And Responsibility Accounting System In Businesses** (Unpublished Master Thesis) Oxford University,

Amir, A., & Sounderpandian, J. (2008). **Complete Business Statistics**, (7th ed.) The McGraw-Hill Irwin Series.

Fowzia, R. (2011). *Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh*. **International Review of Business Research Papers**, 7(5), 53-67.

Fraenkel, J. R. & Wallen, N. E. (2003). **How to Design and Evaluate Research in Education** (5th ed.). Boston: McGraw-Hill

Garrison, Ray H, and others, (2006) **managerial accounting** , Eleventh Edition, Irwin.

Okoye, E. (2011). *Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations-An Application of Responsibility Accounting*. **Organizations and Society**, 32(1), 117-144.

Ozele, M, K. Ö. İ. D. (2014). *Sistemindeki Yeri ve Önemi*. **İktisat İşletme ve Finans**, 29(337), 09-38.

Rowe, Casey Jacob G. Birnberg, Micheal D. shields,(2008), *"Effects of organizational process changem on responsibility accounting and*

*Managers revelations of private knowledge*, "Accounting organization and society, Vol. 33, No,2-3, April 2008,pp, 16-165.

Sawabe, N. (2015). **Value-driven responsibility accounting-dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system** (1st ed). New York: Addison

Sekaran, Uma & Bougie, Roger (2010). **Research methods of business: Askill bulding approch** (5th ed.). New York, NY: John Wiley & Sons Inc.

Wesley Logman. Wahalathantri, B., Thambiratnam, P., Chan, T., & Fawzia, S. (2011). **A material model for flexural crack simulation in reinforced concrete elements using Abaqus**. (1st ed). London: Queensland University of Techno.

## الملاحق

## ملحق (1) الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

تخصص المنازعات الضريبية

تحية طيبة وبعد،،



نقوم بدراسة بعنوان " مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الضريبية الفلسطينية وأثرها على التحصيل الضريبي "، وذلك من أجل التوصل لنتائج وتوصيات حول موضوع الدراسة لذا يرجى من حضرتكم الإجابة عن أسئلة الدراسة بكل موضوعية مع العلم بأن نتائج هذه الدراسة لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وشكرا لكم

الباحثة: أمل جرار

القسم الأول: الأسئلة الديمغرافية:

1. المؤهل العلمي:

أ. دبلوم فأدنى      ب. بكالوريوس      ج. ماجستير فأعلى

2. الوظيفة:

أ. مدير مالي      ب. مدقق      ج. محاسب      د. غير ذلك

3. عدد سنوات الخبرة:

أ. اقل من 5 سنوات      ب. (5-10) سنوات      ج. اكثر من 10 سنوات

4. عدد الدورات التدريبية:

أ. اقل من 5 دورات      ب. (5-10) دورات      ج. اكثر من 10 دورات

5. تحمل شهادة مهنية:

أ. CMA      ب. CPA      ج. CIA      د. غير ذلك

القسم الثاني: يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة (x) للإجابة التي تراها مناسبة:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>المحور الأول: وجود موازنات تخطيطية</b>						
1	تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الدوائر الضريبية.					
2	ترتبط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية في الدوائر الضريبية.					
3	يمكن فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية.					
4	يساهم كافة المدراء في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية التابعة لمركزه.					
5	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للدوائر الضريبية.					
6	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية في الدوائر الضريبية.					
7	تتسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الدائرة الضريبية.					
8	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها.					
<b>المحور الثاني: مجال وجود نظام محاسبي شامل</b>						
9	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الدائرة الضريبية.					
10	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الدائرة الضريبية واضحة ومفهومة.					
12	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.					
13	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.					
14	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الدائرة الضريبية.					
15	البيانات المالية للدائرة الضريبية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.					
16	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكلي التنظيمي للدائرة الضريبية.					
<b>المحور الثالث: مراكز المسؤولية</b>						
17	يتم ربط عناصر التكاليف بالمخرجات من خلال مركز التكلفة.					
18	تقاس ربحية كل مركز من مراكز الشركة من خلال مركز الربحية.					
19	يقاس رأس المال المستثمر من خلال مركز الاستثمار.					
20	يتم الرقابة على تجميع الإيرادات وتحصيل النقدية من خلال الرقابة على مركز الإيراد.					
21	يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة.					
22	توجد كفاءة عالية في قياس مركز الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
<b>المحور الرابع: وجود لا مركزية إدارية</b>						
					يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة للدوائر الضريبية.	23
					طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية في الدائرة الضريبية.	24
					يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.	25
					يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات.	26
					يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	27
					يوجد قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	28
					يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط في الدائرة الضريبية.	29
					يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	30
<b>المحور الخامس: وجود نظام للتقارير الإدارية الفعال</b>						
					يسمح نظام التقارير المتبع في الدائرة الضريبية بقياس وتقييم الأداء بسهولة.	31
					تشارك مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية في تصميم شكل التقرير.	32
					يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها في الدائرة الضريبية.	33

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					تحصل مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية على التقارير بصورة دورية.	34
					يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية في الدائرة الضريبية.	35
					يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	36

شاكرين لكم حسن تعاونكم

ملحق (2): قائمة المحكمين

اسم المحكم	اللقب الوظيفي
الدكتور سهير الشوملي	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري
الدكتور نصح الرامي	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري
الأستاذ محمد مهنا	محاضر - جامعة فلسطين التقنية خضوري

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

**The Extent of Applying Responsibility  
Accountability in Tax Departments  
and its Impact on Tax Collection**

**By  
Amal Jarrar**

**Supervisor  
Dr. Sameh Atuot**

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

**2021**

# **The Extent of Applying Responsibility Accountability in Tax Departments and its Impact on Tax Collection**

**By**  
**Amal Jarrar**  
**Supervisor**  
**Dr. Sameh Atuot**

## **Abstract**

The study aimed to identify the extent of application of responsibility accountability in the Palestinian tax departments and its impact on tax collection, and to achieve the goal of the study the researcher used the descriptive and analytical approach, and the questionnaire tool, which consisted of (36) paragraphs distributed on the fields of (the presence of planning budgets, the presence of an accounting system), was relied on. Comprehensive, the presence of responsibility centers, the existence of administrative decentralization, the existence of an effective management reporting system).

The study population consisted of all employees working in the income tax departments and value-added tax departments in the northern governorates (Jenin, Tulkarem, Nablus, Salfit, Qalqilya), and they numbered (182) employees, of whom a sample consisting of (92) employees was selected, after The comprehensive survey of the study population and use the statistical SPSS program to analyze the study information.

The most important results of the study were the following: Firstly, there is a possibility to apply liability accounting (the presence of planning budgets, the existence of a comprehensive accounting system, the presence of

responsibility centers, the existence of administrative decentralization, and the existence of an effective administrative reporting system) in the income tax departments and the value-added tax departments in the governorates. The North has a positive impact on tax collection. Second: There are no statistically significant differences in the extent of application of liability accounting in the income tax departments and the value-added tax departments in the northern governorates and their impact on tax collection according to variables (number of years of experience, number of training courses, bearing a professional certificate).

The study recommends the following recommendations: First: Urging the tax departments to prepare planning budgets at the level of responsibility centers individually and not at the level of all departments by allocating a budget for each section in the tax departments and collecting these budgets to form a main unit as a comprehensive budget for the tax departments, secondly: working on Developing a comprehensive accounting system that relies on accounting information systems, which works to track costs and track revenue and tax revenue, which increases the efficiency of allocating and controlling available resources for tax revenue.