

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية

إعداد

أريج "محمد ناجي" عوض

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.

2018م

مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية

إعداد

أريج "محمد ناجي" عوض

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/01/29م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. سامح العطوط / مشرفاً رئيسياً
.....
2. د. عبد الفتاح السرطاوي / ممتحنناً خارجياً
.....
3. د. مفيد الظاهر / ممتحنناً داخلياً
.....

الإهداء

إلى سلك قلبي

إلى قوتي الأولى، ونبراسي الذي ينير دربي، إلى من أعطاني ولم يزل يعطيني بلا حدود،
إلى من رفعت راسي عالياً افتخاراً به... أبي العزيز

إلى التي رأيت قلبها قبل عينيها، إلى شجرتي التي لا تذبل، إلى الظل الذي أوي إليه في كل
حيه، إلى من كانت دعواتها الصادقة سر نجاحي... أمي الغالية

إلى رمز الحنان والحب جدي الغالية حفظها الله

إلى من أذاقني حلاوه الامومة، إلى فلذات كبدي وبهجتي في الحياة... عم، هادي

إلى عزوتي وسندي في الدنيا... أخي الغالي عبد السلام

إلى وردات حياتي ورفيقات دربي أخواتي الغليات.. يسرا، نور، ميس، رؤى

إلى روح جدي الغالي رحمه الله

إلى كل من دعمني وساندني وقواني... أهلي وعائلتي

إلى من كانوا لي أوفياء.. إلى من الهموني حب الكفاح ومهدوا كل ما صعب من الطريق
أمام طموحاتي... أصدقائي جميعاً

أريج عوض

الشكر والتقدير

بعد حمد الله وشكركم الذي وفقني لإنجاز هذه الأطروحة فأنتني أتقدم بالشكر
الجزيل لكل من أعانني على إتمامها

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى استاذي الفاضل الدكتور سامح العطوط
الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل، حيث قدم لي كل النصائح والإرشاد طيلة فترة
الإعداد فله مني كل الشكر والتقدير

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور عبد الفتاح السرطاوي و الدكتور سليم
الخفشة والاستاذ محمود الجبوسي الذين قدموا لي المساعدة في تحكيم الاستبانة

والشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة ، لتفضلهم بمناقشة الرسالة

وكل الشكر إلى كافة أعضاء الهيئة التدريسية الذين لم يتوانوا عن تقديم الدعم
والمساندة ولم يذخروا جهداً علمياً وأكاديمياً الا و قدموه لنا خلال سنوات الدراسة في
برنامج المنازعات الضريبية وأخص بالذكر الدكتور الفاضل محمد الشراقة، الدكتور
الفاضل سامح العطوط، الدكتور الفاضل مفيد الظاهر.

وكل الشكر لكل من ساهم بجهد قل او كثر في إتمام هذه الرسالة

الباحثة

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة تحمل العنوان:

مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حينما ورد، وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية 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:

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع	الرقم
ج	الإهداء	
د	الشكر والتقدير	
هـ	الإقرار	
و	فهرس المحتويات	
ط	فهرس الجداول	
م	فهرس الملاحق	
ن	الملخص	
1	الفصل الأول: مقدمة الدراسة وخلفيتها	
2	مقدمة الدراسة	1.1
3	أهمية الدراسة	2.1
3	مشكلة الدراسة وأسئلتها	3.1
4	أهداف الدراسة	4.1
5	فرضيات الدراسة	5.1
6	مصطلحات الدراسة	6.1
6	نموذج الدراسة	7.1
7	حدود الدراسة	8.1
7	الدراسات السابقة	9.1
14	الفصل الثاني: الإطار النظري	
16	استخدام الادارة الضريبية معايير العمل الميداني في التدقيق الضريبي	1.2
16	الإشراف والتخطيط المناسب	1.1.2
16	تقييم التدقيق الداخلي	1.1.1.2
18	كفاية الادلة	2.1.1.2
19	معايير إعداد التقرير الختامي للتدقيق	2.2
19	ماهيه تقرير مدقق الحسابات	1.2.2
21	عناصر تقرير التدقيق الختامي	1.1.2.2

الصفحة	الموضوع	الرقم
22	المعايير الشخصية كأحد أساليب التدقيق الحديثة	3.2
22	التأهيل العلمي والعملية	1.3.2
22	الاستقلالية	1.1.3.2
23	دراسة المخاطر والأساليب المستحدثة في التدقيق كأحد أساليب التدقيق الحديثة	4.2
23	دراسة المخاطر كأحد أساليب التدقيق الحديثه	1.4.2
25	التوقعات وتقدير هامش الربحية كأحد أساليب التدقيق الحديثة	1.1.4.2
25	استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في التدقيق كأحد أساليب التدقيق الحديثة	2.1.4.2
26	إكساب المدقق الضريبي الخبرة المحاسبية كأحد أساليب التدقيق الحديثة	3.1.4.2
27	الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية	5.2
27	مفهوم الإيرادات العامة	1.5.2
27	مصادر الإيرادات العامة	1.1.5.2
29	الإيرادات الضريبية	2.1.5.2
30	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
31	منهج الدراسة	1.3
31	مجتمع الدراسة	2.3
31	عينة الدراسة	3.3
33	أداة الدراسة	4.3
34	الصدق الظاهري للأداة	5.3
34	ثبات الأداة	6.3
35	إجراءات الدراسة	7.3
36	متغيرات الدراسة	8.3
37	المعالجات الإحصائية	9.3
38	الفصل الرابع: نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها	
39	النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة	1.4
39	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول	1.1.4

الصفحة	الموضوع	الرقم
58	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثاني	2.1.4
72	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة	2.4
84	الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات	
85	مناقشة نتائج أسئلة الدراسة	1.5
85	مناقشة نتائج السؤال الرئيس للدراسة	1.1.5
91	مناقشة نتائج السؤال الرئيس الثاني	2.1.5
96	مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة	2.5
100	الاستنتاجات	3.5
101	التوصيات	4.5
102	قائمة المصادر المراجع	
107	الملاحق	
b	Abstract	

فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
32	توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات الدراسة	جدول (1-3)
35	معاملات الثبات لأداة الدراسة وأبعادها	جدول (2-3)
40	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بمدى استخدام الدوائر الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (1-4)
41	وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-1-4)
43	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي	جدول (2-4)
44	وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق في مدى استخدام الدوائر الضريبية لمعايير التقرير في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-2-4)
45	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي	جدول (3-4)
46	وجهات نظر مأموري التقدير والمدقق في مدى استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-3-4)
48	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي	جدول (4-4)

الصفحة	الجدول	الرقم
49	وجهات نظر مأموري التقدير والمدقق في مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-4-4)
51	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي	جدول (5-4)
52	وجهات نظر مأموري التقدير والمدقق في مدى استخدام الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات المحوسبة في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-5-4)
54	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي	جدول (6-4)
55	وجهات نظر مأموري التقدير والمدقق في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-6-4)
56	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي	جدول (7-4)
57	وجهات نظر مأموري التقدير والمدقق في مدى استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح في عملية الفحص الضريبي	جدول (1-7-4)
59	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بآثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (8-4)

الصفحة	الجدول	الرقم
61	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-9)
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-10)
64	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-11)
67	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-12)
69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-13)
71	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية	جدول (4-14)
72	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التحصيل العلمي لمأموري التقدير.	جدول (4-15)

الصفحة	الجدول	الرقم
74	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات مأموري التقدير تبعاً لمتغير التحصيل العلمي لمأموري التقدير.	جدول (4-16)
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص لمأموري التقدير.	جدول (4-17)
77	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات مأموري التقدير تبعاً لمتغير التخصص	جدول (4-18)
79	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	جدول (4-19)
80	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات مأموري التقدير تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	جدول (4-20)
82	نتائج اختبارات للعينات المستقلة	جدول (4-21)

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
108	الاستبانة	ملحق (1)
120	أعضاء لجنة التحكيم	ملحق (2)

مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات

الضريبية

إعداد

أريج "محمد ناجي" عوض

إشراف

د. سامح العطوط

الملخص

هدفت الدراسة التعرف إلى الأساليب الحديثة في عملية التدقيق الضريبي ومدى التزام الإدارة الضريبية باستخدامها وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية في مديريات ضريبة الدخل، إضافة للتعرف إلى دور متغيرات الدراسة (معايير العمل الميداني، معايير التقرير، المعايير الشخصية، معايير إدارة المخاطر، أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة، أسلوب الانتقائية، توقعات وقياس هامش الربح) في تحديد مدى التزام الإدارة الضريبية بالأساليب الحديثة للتدقيق الضريبية وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية.

ولتحقيق هذه الأهداف، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي، وقامت ببناء استبانة تتضمن الأساليب الحديثة للتدقيق الضريبي، وتم توزيعها على عينة مكونة من (119) فردا من مأموري التقدير في ضريبة الدخل و مدققي الحسابات، وشكلوا ما نسبته (39.9%) من مجتمع الدراسة المكون من (298) فردا.

وقد عُرِضت أداة الدراسة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص، وأشار المحكمون بصلاحية أداة الدراسة لقياس ما وضعت لقياسه، وتم حساب معامل الثبات لأداة الدراسة بالاعتماد على معادلة كرونباخ ألفا، وبلغت قيمة معامل الثبات (0.81)، وهو معامل ثبات عال يفي بأغراض البحث العلمي.

وأظهرت نتائج الدراسة إلى وجود تباين في وجهات النظر لكل من مأموري التقدير والمدققين حول مدى التزام الإدارة الضريبية باستخدام الأساليب الحديثة لعملية التدقيق الضريبي،

حيث يرى مأموري التقدير أنهم ملتزمون بمعايير العمل الميداني والمعايير الشخصية واستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسب وأسلوب الانتقائية وتوقعات قياس هامش الربح بدرجة كبيرة جداً، أما التزامهم بمعايير التقدير ودراسة المخاطر كانت بدرجة كبيرة، أما المدققون فيرون ان التزام الإدارة الضريبية بمعايير العمل الميداني والمعايير الشخصية واستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسب وأسلوب الانتقائية ومعايير التقرير ودراسة المخاطر كانت بدرجة متوسطة، اما قياس هامش الربح فكانت بدرجة كبيرة، وأشارت النتائج أيضاً إلى أن التزام الادارة الضريبية باستخدام أساليب التدقيق الحديثه يؤثر إيجابا على زيادة الإيرادات الضريبية من وجهة كل من مأموري التقدير والمدققين

وفي ظل النتائج التي تم التوصل إليها، خرجت الباحثة بالعديد من التوصيات، أهمها:

- 1- ضرورة زيادة التزام موظفي الإدارة الضريبية بالأمر الشكليه لإعداد التقرير النهائي، وإرفاق الايضاحات للملفات الخاضعه للفحص كافة.
- 2- ضرورة قيام الإدارة الضريبية بتحديث أساليب التدقيق المتبعة داخل الدوائر الضريبية مستفيدة من التقدم التكنولوجي على برامجها المستخدمة وتدريب مأموري التقدير على استخدامها.
- 3- ضرورة توفير دليل إجراءات واضح لأساليب التدقيق الحديثة ليسهل على موظفي الإدارة الضريبية الالتزام بها.
- 4- ضرورة زيادة تركيز الإدارة الضريبية في جميع الملفات التي تخضع للفحص على الزيارات المفاجئه للمكلفين، والتأكد بشكل فعلي من صحة المخزون المقدم للإدارة الضريبية، والتركيز على فحص البرامج المحاسبية التي يديرها المكلفون إن وجد.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها

1.1 مقدمة الدراسة

2.1 أهمية الدراسة

3.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

4.1 أهداف الدراسة

5.1 فرضيات الدراسة

6.1 مصطلحات الدراسة

7.1 نموذج الدراسة

8.1 محددات الدراسة

9.1 الدراسات السابقة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها

1.1 مقدمة الدراسة

لقد كانت الضريبة منذ ظهورها بأشكالها الأولى في المجتمعات البدائية إلى يومنا هذا تشكل إحدى أهم وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع (سلمان، 2015)، وتعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، وتختلف أهمية الضرائب كأحد المصادر المالية للدولة باختلاف طبيعة الموارد المالية التي تتمتع بها الدولة، فمثلاً دول الخليج يعتبر إيرادات الضرائب لديها مصدراً ثانوياً عكس معظم الدول النامية والتي تشكل أهم مصدر مالي للدولة ان لم يكن الوحيد، وكون فلسطين من الدول النامية فإن الإيرادات الضريبية سواء المباشرة أو غير المباشرة تشكل المصدر المالي الأساسي لإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية (حنو، 2016)

ويشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات للسلطة الوطنية الفلسطينية لرفد خزينتها، حيث يشكل التهرب الضريبي ثلثي مجموع الإيرادات المحلية، ويؤثر سلباً على حصيلة الإيرادات الضريبية (منشورات الاقتصاد الفلسطيني)، وقد تمحورت أهم وسائل الإدارات الضريبية لزيادة الإيرادات الضريبية في العقوبات على المتهربين، وأيضاً الوعي الضريبي للمكلفين، وتحفيز الشركات على تطبيق معايير الحوكمة، بالإضافة إلى التدقيق الضريبي على حسابات المكلفين (بتاتة، 2012)، إلا أن الباحثة ارتأت إلى تسليط الضوء على عملية التدقيق الضريبي إذا ما علمنا أن اغلب الدراسات أكدت على أن العقوبات المفروضة على المتهربين غير رادعة، وتؤثر سلباً على حصيلة الإيرادات الضريبية، ومدى سعي الإدارة الضريبية إلى تطوير وتطبيق أساليب التدقيق الضريبي الحديث حتى تتلائم مع الوسائل المتطورة التي يقوم بها المكلفون للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم.

2.1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع التي تعالجه والذي يتعلق بزياده الإيرادات الضريبية لدى ضريبة الدخل، حيث تستمد الدراسة أهميتها من الجانب النظري من خلال الوقوف والتعرف على أهم الأساليب الحديثة المتبعة في عملية التدقيق الضريبي وتحليلها، كما تستمد أهميتها من الناحية العلمية من خلال الوقوف على مدى تطبيق الإدارة الضريبية أساليب التدقيق الحديثة في عملية التدقيق الضريبي، وما هو أثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.

3.1 مشكلة الدراسة واسئلتها

بعد الاطلاع على الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة الفلسطينية نجد ان الإيرادات المحلية بشكل عام، وإيرادات ضريبة الدخل بشكل خاص في حالة تذبذب كبير فقد كانت في عام 2013 (713 مليون شيكل) وفي عام 2014 انخفضت الى (684 مليون شيكل) ومن ثم عادت الى الارتفاع في عام 2015 الى (700 مليون شيكل) ومن ثم عاودت الانخفاض الى (648 مليون شيكل) (الموازنات العامة الفلسطينية)، مما يؤثر على طبيعة وجودة الخدمات المقدمة للمواطنين، ويشكل التهرب الضريبي أحد أهم أسباب عدم استقرار نسبة نمو الإيرادات الضريبية وتدنيها، ولذلك فقد أولت السلطة الفلسطينية اهتماماً كبيراً للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال التركيز على تدقيق ملفات المكلفين كونها أحد أهم الوسائل الفعالة للحد من التهرب الضريبي، فيما إذا واكب عملية التدقيق استخدام الطرق الحديثة لها إذا ما علمنا أن المكلفين يبتكرون أساليب حديثة، ويستغلون التطور التكنولوجي للتخلص من كامل العبء الضريبي أو جزء منه، وعليه تأتي هذه الدراسة للتأكد من مدى استخدام الإدارات الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة عند عملية الفحص، وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

السؤال الرئيسي الأول: ما مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة في عملية الفحص الضريبي؟

السؤال الرئيسي الثاني: هل استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟ وللإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي الثاني سوف تجيب الدراسة عن الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
2. هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
3. هل استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
4. هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
5. هل استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
6. هل استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية لموظفي التدقيق يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟
7. هل استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية؟

4.1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى

- 1- توضيح مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديث عند فحص ملفات المكلفين من وجهة نظر مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل ومدققي الحسابات القانونيين، بالإضافة الى أثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية

2- التعرف على مدى استخدام الإدارات الضريبية لمعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير، والمعايير الشخصية، ودراسة المخاطر، وأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة، وإكساب الموظفين الخبرات المحاسبية، وقياس هامش الربح

3- التعرف إلى الفروقات في وجهات نظر المبحوثين في تقدير مدى الالتزام في استخدام أساليب التدقيق الحديثة، وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية، تبعاً للمتغيرات الآتية: التحصيل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، طبيعة العمل

5.1 فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات الآتية والتي تقيس متغيرات مأموري التقدير فقط:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على زيادة الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التحصيل العلمي)

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على زيادة الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التخصص)

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على زيادة الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير سنوات الخبرة)

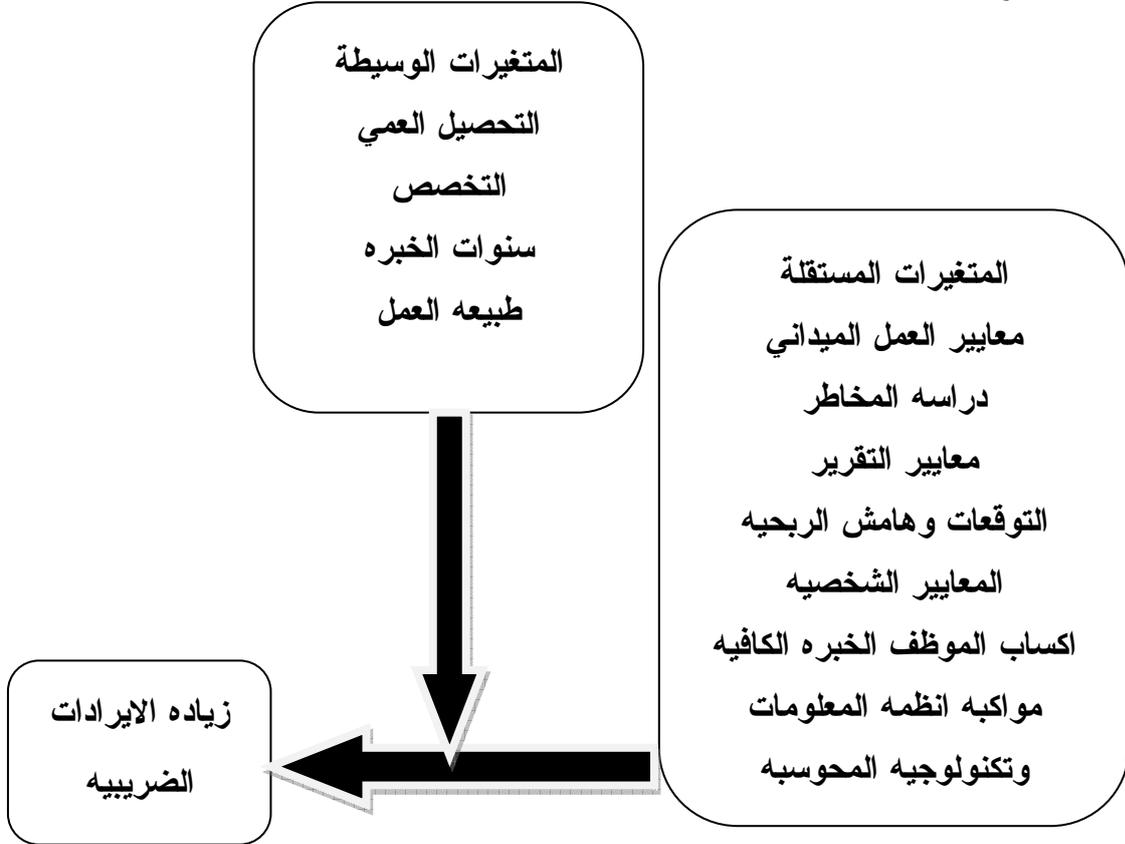
4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على زيادة الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير طبيعة العمل)

6.1 مصطلحات الدراسة

الإدارة الضريبية "المديريات الضريبية": هي الطرف الثاني في العلاقة الضريبية، وهي التي تعتمد عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة، وكون الضرائب هي بند مهم من بنود موازنة الدولة، ويقع على عاتقها أيضاً اقتراح التشريعات والتعديلات الضريبية" (عبد الغفور، 2008)

الإيرادات الضريبية: تقصد الباحثة بهذا المصطلح بالوعاء الضريبي الذي يجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي تجبى عن طريق وزارة المالية لرفد خزينة الدولة، وتمويل النفقات العامة وهي الأموال المتأتية من تحصيل الضرائب المستحقة على الأفراد من قبل الدولة. أساليب التدقيق: تقصد الباحثة بهذا المصطلح مجموعة الإجراءات أو الأدوات المتبعة من قبل مأموري التقدير في عملية فحصهم لحسابات المكلفين.

7.1 نموذج الدراسة



وقد اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة من الناحية النظرية على الكتب والأبحاث المحكمة والمراجع والرسائل الجامعية.

أما من الناحية العملية فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي لملاءمته لأغراض الدراسة وأهدافها، حيث قامت الباحثة بتصميم وبناء أداة الدراسة، التي تمثلت في استبيان أعدته الباحثة بالاعتماد على الكتب والأبحاث ذات العلاقة

8.1 حدود الدراسة

الحدود المكانية: هذه الدراسة تناولت مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديث وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية في الضفة الغربية فقط.

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في فترة محددة وهي الفصل الدراسي الأول 2017-2018

الحدود البشرية: تم إجراء هذه الدراسة على مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل ومدققي الحسابات القانونيين

الحدود الموضوعية: تتمثل الحدود الموضوعية بتطبيق هذه الدراسة على دوائر ضريبة الدخل و أثرها على إيرادات ضريبة الدخل

9.1 الدراسات السابقة

أولاً: دراسة (حنو، 2016) بعنوان "مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي"

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى مدى كفاءة الآلية المتبعة لدى دائرة الالتزام الجمركي في تدقيق البيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي، والتعرف إلى دور متغيرات الدراسة (عدد الدورات، التخصص في البكالوريوس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) في مدى كفاءة تلك الآلية في كشف التهرب الجمركي، ولتحقيق هدف الدراسة قام

الباحث ببناء استبيان أعدّ خصيصاً لذلك، وقد وزعت على عينة بلغ حجمها 18 موظفاً من موظفي دائرة الالتزام الجمركي. وقد توصلت هذه الدراسة الى أنّ مرحلة جمع المعلومات والتحضير والتدقيق وإغلاق الملف لها أثر في كشف التهرب الجمركي مما يؤثر إيجاباً على حصيلة الضرائب الجمركية، كما أن خضوع عملية التدقيق لاعتبارات شخصية يؤثر سلباً على نتائج التدقيق، والتي قد تؤدي إلى ضياع جزء من الضرائب الجمركية المهربة، بالإضافة إلى عدم وجود فروق تبعا لمتغيرات الدراسة " المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي والتخصص في البكالوريوس وعدد الدورات وسنوات خبره" في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق والمتبعة من قبل دائرة الالتزام الجمركي في كشف حالات التهرب الجمركي، وقد توصل الباحث الى مجموعة من التوصيات أهمها: أوصى الباحث إلى أهميه تأهيل العاملين في دائره الالتزام الجمركي للبرامج المحاسبية لأن له دوراً في زيادة كفاءه هذه الآلية للكشف عن التهرب الجمركي، توفير الاستقلاليه لموظفي التدقيق اللاحق يؤثر إيجاباً على نتائج عمليه التدقيق مما يؤدي إلى رفق خزينة الدولة بكامل الضرائب المهربة.

ثانياً: دراسة (مروى، 2016) بعنوان "دور الرقابه الجبائيه في زيادة الحصيلة الضريبية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الرقابه الجبائيه على تصريحات المكافين وأثرها على زيادة الحصيلة الضريبية في ولايه بسكرة كونها تشكل أحد أهم الوسائل المستخدمة في الحد من ظاهره التهرب الضريبي وما يتبعها من زيادة في حصيله الايرادات الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بتحليل الاجراءات الرقابية التي تم اتباعها في دراسة أحد الملفات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم مرحلة من مراحل المراقبة هي تحليل الإقرارات التي يقدمها المكلف للإدارات الضريبية، بالإضافة إلى أن الرقابه الجبائيه لا تلعب دوراً كبيراً في كشف حالات التهرب الضريبي، وذلك لصعوبة التوصل إلى الطرق التي يتبعها المكلفون للتهرب الضريبي كافة، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها على الإدارات الضريبية أن تستخدم الأجهزة الالكترونية والتقنيات التكنولوجية لرفع كفاءة الموظفين.

ثالثاً: دراسة شاهين (2012) بعنوان "واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي"

هدفت الدراسة إلى تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في (ضريبه الدخل وضريبه الاملاك وضريبة القيمة المضافة وضريبة الجمارك) في فلسطين، بالإضافة إلى العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتهرب الضريبي في فلسطين، ولتحقيق هدف الدراسة قام ببناء استبيان أُعد خصيصاً لذلك، وقد وزع على عينة بلغ حجمها 170 موظفاً من مختلف الدوائر الضريبية وموظفين في وزارة المالية من ذوي الاختصاص، وقد توصلت الدراسة إلى أن العاملين في الدوائر الضريبية في فلسطين ملتزمون بنظام الرقابة الداخلي، بالإضافة إلى أن العاملين في الدوائر الضريبية ملتزمون بتوثيق الاجراءات التي يتم القيام بها كافة، وعليه فقد توصل الباحث إلى مجموعه من التوصيات أهمها: زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية، إضافة إلى ذلك ضرورة توفير دليل إجراءات لعملية الرقابة وتطبيقها بصورة فعلية.

رابعاً: دراسته (حسين، 2010) بعنوان "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجع الدولي واثّر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي":

هدفت الدراسة التعرف الى مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير (المراجعة الأولية، المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقرير) وأثر ذلك في الحد والكشف عن حالات التهرب الجمركي، والتعرف إلى دور متغيرات الدراسة (المهنة، عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص في البكالوريوس) في ذلك، ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة ببناء استبيان أُعد خصيصاً لذلك، وقد وزعت على عينة بلغ حجمها 150 فرداً من فاحصين ومدققين ومدراء ماليين وقد توصلت الدراسة إلى أنّ الفاحص الضريبي لا يلتزم بمعايير المراجع الدوليّة كافة، كما أنّ التزام الفاحص الضريبي بالمعايير العامه ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير له أثر كبير في الحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي مما يؤثر ايجاباً على زيادة الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى وجود فروق تبعاً لمتغيرات الدراسة في أثر الالتزام بمعايير المراجع الدوليّة على

الحد والكشف من حالات التهرب الجمركي، وقد توصل الباحث إلى مجموعه من التوصيات أهمها: أن يكون الفاحص الضريبي مؤهلا علميا وعمليا، ويتمتع بالخبرة الكافية للقيام بعملية الفحص الضريبي، كما يجب أن يتمتع الفاحص بالاستقلالية والموضوعية وضرورة توفير الخبرة للفاحص الضريبي من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ لها المكلفون في التهرب من الضريبة.

خامسا: دراسة محمد (2014) بعنوان "التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية".

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى إجراءات عملية التدقيق المتبعة داخل دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث ببناء استبيان أعد خصيصا لذلك، وقد تم توزيعه على عينة بلغ حجمها (98) موظفاً من قسم التدقيق والمشتغلين في ضريبة القيمة المضافة، وأمور التقدير في ضريبة الدخل، والمدققين والمحاسبين المفوضين من قبل المكلفين، وقد توصلت الدراسة إلى أن الفحص الضريبي يتلاءم مع العينة الانتقائية، بالإضافة على الفاحص الضريبي القيام بجمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق قبل القيام بإجراءات الفحص، وبناء على ذلك فقد توصل الباحث إلى مجموعه من التوصيات أهمها: تحقيق الرقابة على أعمال المكلفين، أن يتمتع الفاحص الضريبي بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلالية والموضوعية والنزاهة وذلك يؤدي إلى كفاءة عملية التدقيق وكشف التهرب الضريبي، مما يعود بالإيجابية على زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية.

سادسا: دراسة حوسو (2005) بعنوان "التدقيق للأغراض الضريبية".

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال ويستند إلى أسس علمية ومنهجية للتأكد من صحة الضرائب المدفوعة من قبل المكلفين بها، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باتباع المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المضمون ومنهج دراسة الحالة، وقد توصلت الدراسة

إلى أن الفاحص الضريبي يستند إلى تحليل البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين وتحليل نسب الربحية للتأكد من صحة تصريحات المكلفين، كما أظهرت نتائج الدراسة إلى أن عملية التدقيق تتكون من المحور العلمي للمحاسبة والتدقيق والمحور التشريعي والمحور التنظيمي والإداري. وبناء على ذلك فقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: التنسيق بين التشريعات الضريبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بإيجاد مواد قانونية متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسمية حسب القانون، تقديم إستشارات فنية وقانونية للمكلفين.

سابعا دراسة ملوكة (2014) بعنوان "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى دور المراجعة الجبائية في التصدي للتهرب الضريبي وجودة تصريحات المكلفين. وهدفت أيضا إلى إعطاء حلول علمية لكيفية سير عملية المراجعة الجبائية. ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحث المنهج الاستكشافي والاختباري على عينة الدراسة المتمثلة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة كإطار عملي للدراسة التطبيقية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: استخدام عملية البرمجة من ضمن إطار المراجعة الجبائية، وأن الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ المجاسبية له تأثير على تصريحات المكلفين مما يزيد الجباية الضريبية. وإن ضعف أداء موظفي الإدارة الضريبية، وتأهيل الكوادر يؤثر بشكل سلبي على درجة التزام المكلفين. وبناء عليه فقد أوصى الباحث إلى زيادة تأهيل وتدريب المراجعين للارتقاء بمستواهم المهني، والعمل على تفعيل أساليب البرمجة على المكلفين ذات الخطورة العالية، بالإضافة إلى العمل على تطوير نظام المراجعة الجبائية لتصريحات المكلفين.

ثامنا: دراسة بوعكاز (2015) بعنوان "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى أهم مكونات التدقيق الجبائي ومدى فاعليتها في الحد من التهرب الضريبي. كما هدفت إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة قام

الباحث باتباع المنهج الاستكشافي والاختياري على عينة الدراسة والمتمثلة بمديرية مصلحة الضرائب لولاية بسكرة وتم تدعيمها باستبيان وزع على عينة بلغ حجمها 30 موظفاً مؤهلين للقيام بأعمال التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يساهم برنامج التدقيق الجبائي في كشف التهرب الضريبي، بالإضافة إلى عدم وجود كادر مدرب ومؤهل لعملية التدقيق الجبائي يؤثر في تراجع الجباية الضريبية وبناء عليه فقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: زيادة تأهيل وتدريب موظفي الجباية، تفعيل إجراءات عملية البرمجة للمكلفين، تحديث آلية التدقيق المتبعة وتطويرها لتتلاءم مع التوجهات العصرية للتدقيق الجبائي، العمل على زيادة الوعي الضريبي للمكلفين.

التعليق على الدراسات السابقة

بعد استعراض أهداف ونتائج وتوصيات كل دراسة على حدة، فإن كلاً منها ركز في اتجاه محدد وعلى عناصر محددة، فمنها ما ركز على أهميه الرقابه على أداء العاملين في الدوائر الضريبية وأثرها على التهرب الضريبي، ومنها ما اعتمدت الرقابه الضريبية على تصريحات المكلفين كأحد وسائل زيادة الإيرادات الضريبية، ومنها ما اهتمت بدور الرقابة الضريبية في تحسين جودة تصريحات المكلفين ومنع التهرب الضريبي، وأخرى تطرقت إلى إجراءات التدقيق المتبعة داخل الإدارة الجمركية ودورها في كشف حالات التهرب الجمركي، ومنها من وصف إجراءات التدقيق داخل إدارة ضريبة القيمة المضافة وأثر نتائجها على مخالصات ضريبة الدخل، ومنها ما تطرق إلى العلاقة الارتباطية بين معايير التدقيق الدولية وعملية الفحص والتدقيق داخل الإدارات الضريبية وأثرها في الحد والكشف عن التهرب الضريبي.

ولكن هذه الدراسة تميزت عن غيرها بتركيزها على أساليب التدقيق الحديثة في العمل الضرائبي في ضريبة الدخل والتي لم تقتصر على مراحل عملية التدقيق فقط وإنما وسائل إنجاحها، حيث تضمنت العديد من الأساليب المتجانسة والعلمية والتي تمحورت في الأمور الواجب توافرها في موظفي الإدارة الضريبية لنجاح عملية التدقيق وفقاً للأساليب الحديثة في

ذلك، ومن ثم المراحل والوسائل التي يعتمد عليها هذا الأسلوب، ابتداء من جمع معلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق، واستغلال التطور التكنولوجي في جمع المعلومات مثل ما يتم نشره من قبل المكلفين عن نشاطهم التجاري على مواقع التواصل الاجتماعي، ومن ثم القيام بعملية الزيارة الميدانية وتحديد أكثر البنود الواجب فحصها خلالها كونها تشكل أكثر النقاط التي قد يستخدمها المكلف في التهرب الضريبي، ومن ثم تحليل ما تم الحصول عليه أثناء الزيارة الميدانية ومقارنتها مع تحليل تصريحات المكلفين للإدارة الضريبية وهامش الربحية ومقارنته مع هامش الربحية للمكلفين من نفس القطاع الاقتصادي مع مراعاة حجم صفقاتهم، وذلك باستخدام الإدارة الضريبية للتطور التكنولوجي في برامجها المستخدمة في الدوائر الضريبية، وينتهي هذا الأسلوب بإعداد تقرير يوضح الاجراءات التي تم القيام بها في فحص الملف كافة، ومن ثم قامت هذه الدراسة بفحص مدى التزام الإدارة الضريبية في الأساليب الحديثة لعملية التدقيق وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.

الفصل الثاني

الإطار النظري

- 1.2 استخدام الإدارة الضريبية معايير العمل الميداني في التدقيق الضريبي
- 2.2 معايير إعداد التقرير الختامي للتدقيق
- 3.2 المعايير الشخصية كأحد أساليب التدقيق الحديثة
- 4.2 دراسة المخاطر والأساليب المستحدثة في التدقيق كأحد أساليب التدقيق الحديثة.
- 5.2 الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية

الفصل الثاني

الإطار النظري

يعتبر التدقيق على الإيرادات هو الفحص الضريبي، ويعرف بأنه أعمال تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل التحقق من خضوع الإيرادات للوعاء الضريبي القانوني وفقا لأحكام وتشريعات القانون الضريبي وليس هناك أي تهرب ضريبي. (محمد، 2014) والتأكد من تطبيق التشريعات والقوانين الضريبية كونها شرعت لتحقيق توازن ضريبي واقتصادي، وتحقيق أهداف متعددة وبالتالي الانحراف عنها قد يؤدي إلى خلل في تحقيق الأهداف المرجوة، والتحقق من عدم إخفاء أي إيرادات أو دخول خاضعة للضريبة أو إغفالها عن طريق الخطأ، والتحقق من عدم وجود أي وقائع منشأة للضريبة أخرى غافلا عنها المكلف، والتأكد من عدم خصم أي مصاريف ضريبية لا يجوز تنزيلها. (محمد، 2014) بالإضافة إلى التأكد من انتظام الدفاتر والسجلات وفقا للقانون والنظام الضريبي، وتخفيض نسبة التهرب الضريبي في القطاعات الحرة، وتحقيق العدالة الضريبية عن طريق توسيع القاعدة الأفقية، وتسجيل أكبر عدد من المكلفين مما يؤدي إلى زيادة التوعية الضريبية، بالإضافة إلى ضبط واكتشاف مكلفين آخرين يتعامل معهم المكلف من خلال مراجعة الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية للمكلف. (محمود ، 2016) وكون المكلف يستمر في ابتكار وسائل جديدة للتهرب الضريبي، فإن على الإدارة الضريبية تطوير كادرها الوظيفي بتوافق مع تطوير أساليبها في عملية الفحص والتدقيق، حيث كلما تعقدت وسائل التهرب احتاجت الإدارة الضريبية إلى موظفين يتمتعون بخصائص معينة. (عماد احمد ، 1999) منها امتلاك المدقق الضريبي الخبرة العملية والعلمية، والتزام المدقق الضريبي بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية، والتمسك بآداب وقواعد وسلوك التدقيق الضريبي واكتسابه الخبرة والمعرفة المحاسبية في التدقيق، واستخدام المدقق الإجراءات التحليلية والإحصائية الصحيحة في التدقيق، واستخدام الأسلوب العلمي في اختيار العينات لدى جمع واختبار أدلة الإثبات، ومواكبة التكنولوجيا والانظمة المتطورة المحوسبة، وذلك بهدف الوصول الى المبالغ المستحقة بشكل دقيق. (الخطيب، 2007)

1.2 استخدام الإدارة الضريبية معايير العمل الميداني في التدقيق الضريبي

1.1.2 الإشراف والتخطيط المناسب

تساعد عملية التخطيط المسبق إلى تحديد الإمكانيات التي يمكن الوصول إليها بالإضافة إلى الوقت الذي يمكن أن نستغرقه من أجل تحقيق عملية التدقيق، حيث يساعد المدقق أو المراجع وضع خطة كافية للقيام بعملية التدقيق والإشراف على أعمال مساعديه، فحتى يتمكن من المحافظة على الكفاءة المهنية التي اكتسبها، فعليه بالمتابعة المستمرة للتطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق، ولا بد أن تتم عملية التدقيق بإشراف المدقق وليس مساعديه وحدهم وتشمل خطة التدقيق التالي:

- تحديد تخطيط عام يشمل الخطوات العريضة للمهمة ويشمل: — بطاقة التوجيه العام للأعمال؛ — التواريخ اللازمة للفحوصات؛ بطاقة التخطيط العام.
- يحدد المدقق برنامجا خطيا للتدقيق يحدد فيه الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة التدقيق. ويعتبر هذا البرنامج كمجموعة من التعليمات التي يتقيد بها المدققون المساعدون في عملية التدقيق ووسيلة للرقابة عليهم لتنفيذ المهمة بشكل سليم، وكذلك التأكد من أن عملية التدقيق ستتم وفق المعايير المتعارف عليها.
- يحدد المدقق مهام كل مساعد من مساعديه من خلال وضع استراتيجية للمراجعة. (بن شريف، 2015)

وبهذا تظهر الباحثة الكيفية المنظمة لعملية التخطيط والبدء بأعمال التدقيق وفق بنية صحيحة مما يخفض على المدقق التكلفة والوقت والخروج بأدق النتائج.

1.1.1.2 تقييم التدقيق الداخلي

يعتبر تقييم التدقيق الداخلي نقطة البداية للمدقق من خلال حصوله على المعلومات والتقارير المحاسبية وبالتالي يمكن له تحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات التي يجب عليه القيام بها

حيث كلما كان هذا النظام قويا زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة و قرائن الاثبات والعكس صحيح، فاعتماد المدقق على أسلوب العينة يكون بسبب القيود التي تعرقل عمله والتي تتمثل في عاملي "الوقت والتكلفة". (قلاله، 2014)

وتعرف الرقابة الداخلية على أنها: " مجموعة من الإجراءات التي تساهم في التحقق من أمان و سلامة العمل داخل المؤسسة، فهي تسعى لضمان الحماية و الحفاظ على أصول ونوعية المعلومات داخل المؤسسة و تشجيع وتحسين الأداء، و يتجلى ذلك من خلال الإجراءات والأساليب التي تضعها المؤسسة لمختلف نشاطاتها للحفاظ على استمراريتها. (قلاله، 2014)

ومن خلال ما سبق يستنتج أن الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان تحقيق أهداف المؤسسة والوصول إلى تقارير مالية موثوق بها ممتثلة إلى اللوائح والأنظمة والقوانين والسياسات والشروط الواجب توافرها في هذه التقارير المالية والإدارية.

ومن ضمن أهداف الرقابة الداخلية:

- ✓ تسيير أعمال المؤسسة بصورة منظمة .
- ✓ العمل على التحكم في مختلف نشاطات المؤسسة.
- ✓ ضمان الحفاظ على أصول المؤسسة و ضمان دقة المعلومات المحاسبية.

وعليه فإن تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلي يمكنه من تحديد درجة الاعتماد على مبدأ العينة في عملية التدقيق بالإضافة يساعده في تحديد الوقت والتكلفة الذي يحتاجه المدقق في عملية التدقيق. (محسن، 2011)

وعليه فإن الباحثة تستنتج أن الرقابة الداخلية تساعد في اختيار عينة التدقيق، حيث يقل مستوى اختيار العينة كلما كانت الرقابة الداخلية مطبقة وذات قوة.

2.1.1.2: كفاية الأدلة

إن إبداء رأي المدقق الخارجي على مدى عدالة القوائم المالية، يعتمد على كفاية الأدلة والبراهين والإثباتات التي تبين مصداقية المعلومات والبيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية التي تخضع للفحص والملاحظة، وعليه يقوم المدقق بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لرأيه، اعتماداً على التأكد من أن كل البيانات المسجلة بالدفاتر المحاسبية لها مستندات تثبت ذلك، وعندما يحصل المدقق على قدر كافٍ من أدلة الثبات الذي يساعده على إبداء رأيه يكون المدقق قد وصل إلى مرحلة إبداء الرأي، والذي يتمثل في تحرير تقرير يدعم به عملية التدقيق التي قام بها، وعند وجود شك بأحد البنود الأساسية في القوائم المالية، يجب عليه الحصول على أدلة إضافية من أجل التخلص من هذا الشك من خلال الملاحظات الشخصية والاستفسارات، فهذه الأدلة تمثل جميع الحقائق التي يعتمد عليها المدقق من أجل إضفاء المصداقية على العمل، الذي يقوم به من خلال حصوله على الوسائل الكفيلة بتدعيم رأي المدقق النهائي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق. (جربوع، 2006)

أما مصادر هذه المعلومات والبيانات والأدلة تكون من خلال التالي:

✓ مصادر داخلية: "مثل الميزانية الختامية، جدول حسابات النتائج، الملاحق، طرق حسابات التكاليف الوسيطة المرجحة، تحديد مخزون نهاية المدة.

✓ المصادر الخارجية: مثل الزبائن، البنوك، الموردون، وتعتبر المصادر الخارجية أكثر مصداقية من المصادر الداخلية. فكلما كانت مصادر الحصول على المعلومات كانت أكثر حجبية من طرف المراجع على العمل الذي يقوم به، إضافة إلى أنها تمثل نوع من التأكيد الذي يقدمه المراجع عن عملية الفحص التي قام بها للقوائم المالية. (جربوع، 2006)

وعليه تؤكد الباحثة على ضرورة اعتماد المستندات المحاسبية المنتظمة المرفقة ضمن معززات هذه المستندات وما يؤكد مصداقيتها.

2.2 معايير إعداد التقرير الختامي للتدقيق

أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تعديلا على المعيار رقم (700) واعتبر هذا التعديل نافذا من 31 ديسمبر 2016 ويتطلب هذا المعيار الدولي أن يوفر تقرير مدقق الحسابات تفسيرات واضحة لكل من مسؤوليات مدقق الحسابات ومسؤوليات الإدارة، إلى جانب شرح لطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وقد أجري هذا التعديل من أجل تحسين فهم المستخدمين لعملية التدقيق، ولمواءمة توقعاتهم مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، بالإضافة إلى موثوقية القوائم المالية المدققة، ولتضييق فجوة التوقعات في التدقيق. (ترزي، 2013)

وأشار الباحثون إلى ضرورة وجود تفسيرات لمسؤوليات مدقق الحسابات والإدارة، وكذلك لطبيعة ونطاق ومحددات التدقيق في تقرير مدقق الحسابات، والتي قد تؤدي إلى فهم أفضل بين المستخدمين للتقرير. (ترزي، 2013)

1.2.2 ماهية تقرير مدقق الحسابات

عند الانتهاء من أعمال التدقيق على التقارير المالية ومعززاتها يخرج المدقق بخلاصة تعتبر هي الناتج النهائي للعمل، يبين فيه أهم النتائج التي توصل إليها من أعمال التقرير سواء كانت إيجابية أو سلبية، ويعتبر هذا التقرير أحد المراجع التي يُعتمد عليها من قبل مجلس الإدارة بشكل رئيس وفعال (ترزي، 2013).

كما وتعتبر هذه الخلاصة أو كما يسميها البعض الخاتمة وسيلة الاتصال بين أعمال المدقق ومصدقية التقارير المالية وبين متخذي القرار الذين يستخدمون التقارير المالية من أجل العمل بهذه التقارير، وتشكل هذه الوثيقة المكتوبة التي يظهر المدقق فيها أعماله وإجراءاته في التقرير والأسباب التي استند فيها على رأيه مدى عدالة القوائم، وهذا التقرير له أهمية كبيرة في اعتباره وسيلة هامة وموثوقة ومطلوبة لكافة الطوائف التي يهتمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة و أنه الوسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات

المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير (ميلود ، 2008).

يترتب على تقرير مدقق الحسابات ما يلي:

أ- الأخذ بالبيانات المالية أو الغاؤها أو التعديل عليها لتصحيح الأخطاء المحاسبية.

ب- توضيح طبيعة الوضع المالي للمؤسسة لمجلس الإدارة.

ت- إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

ث- رسم سياسات المنشأة (مازون، 2011).

إن أهمية التقرير المالي للمدقق تستدعي له توفر الكثير من الخصائص الرئيسية لجودة

تقرير مدقق الحسابات ومنها:

1- موضوعية المدقق وعدم تحيزه. (الصدق والأمانة)

2- الوضوح في كتابة اللغة وعدم اعتماد المدقق على مصطلحات غامضة. (الصراحة والوضوح)

3- مراعاة المستوى العلمي لمستخدمي التقرير وكتابة الإيضاحات إن لزم الأمر.

4- توضيح وبيان الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية النسبية العالية، والنتائج التي توصل إليها، مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم.

5- جاهزية التقرير في الوقت المناسب له بعد الانتهاء من أعمال التدقيق، تفاديا لأخطاء التعديل والحذف. (ترزي، 2013)

1.1.2.2 عناصر تقرير التدقيق الختامي

1. **عنوان التقرير:** يجب ان يكون العنوان ذا استقلالية تامة تميزه عن التقارير الصادرة من داخل المؤسسة.
2. **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** أحيانا تختلف الجهة المخاطبة في عملية التدقيق وعليه يجب ذكر الجهات المخاطبة في التقرير كمجلس إدارة المؤسسة أو المساهمين.
3. **فتره التدقيق:** وتحتوي هذه الفقرة على تاريخ إصدار التقرير والفترة الزمنية التي تم إصدار التقارير المحاسبية بشأنها.
4. **مسؤولية إصدار البيانات المالية:** وهي بيان الجهة التي قامت بتزويد المدقق بالبيانات المالية ومسؤولية هذه المؤسسة بأعمالها.
5. **مسؤولية المدقق:** بيان مسؤولية المدقق حول التقرير الذي قام بإصداره من حيث ملاءمة الإجراءات مع السياسات والمعايير المحاسبية وإجراءات التدقيق السليمة، وذكر الأدلة التي تدعم وتؤيد رأيه.
6. **فقرة الرأي:** يجب ان يمتاز التقرير بالاستقلالية والوضوح وعدم التطرق إلى مصطلحات غامضة يصعب فهمها، ويجب ان تمتاز فقرة الرأي للمدقق وفق المعايير المحاسبية والوضوح في نص فقرة الرأي. (المنظمة العالمية للملكية الفكرية، 2014)
7. **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق. (حسن، 2014)
8. **عنوان المدقق:** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق (حسن ، 2014)

9. **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب. (حسن، 2014)

وتنتهي الباحثة في ذلك إلى أن التقرير الختامي هو النتيجة ذات الأهمية لمجلس إدارة الشركة وعلى الدوائر الضريبية الأخذ بها والتعديلات الحاصلة على أساسها لعلاقتها بأرباح وإيرادات الشركة أو ما يخفض قيمة الضرائب المفروضة.

3.2 المعايير الشخصية كأحد أساليب التدقيق الحديثة

1.3.2 التأهيل العلمي والعملية

ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، فكل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفاً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد بينت القوانين والأنظمة ذات العلاقة في كل بلد الشروط الخاصة بهذا المعيار والمتطلبات الأساسية اللازم توافرها حتى يمنح الشخص الترخيص بمزاولة المهنة. ولا شك أن هذا مطلب أساسي ينبغي توافره فيمن يمارس مهمة التدقيق، ليتمكن من أداء عمله بأعلى درجات الجودة، وقد بينت كثير من الدراسات التأثير المباشر للتأهيل العلمي والعملية على جودة أداء المدقق. وإن تحقيق جودة عملية التدقيق من أجل حماية مصالح مستخدمي البيانات المالية وتقديم الخدمة الأفضل لهم من قبل أصحاب الكفاءة هو الهدف المعلن من وراء تحديد الحد الأدنى من متطلبات التأهيل، ولذلك ركزت معايير التدقيق الدولية من خلال متطلبات الرقابة على جودة عملية التدقيق على متطلبات التأهيل والاستقلالية والعناية المهنية المعقولة (ذنيبات، 2008)

1.1.3.2 الاستقلالية

وهي الصفة الأساسية الثانية التي ينبغي توافرها في مدقق الحسابات. وتعني أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة. وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلاً من الناحيتين الظاهرية والذهنية. وقد ضمنت القوانين

المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه، وكذلك وضحت القواعد المهنية الآداب التي يجب على المدقق مراعاتها حتى نضمن استقلاليته. إن ضمان استقلالية المدقق، بالرغم من صعوبة ذلك، يعد أمراً في غاية الأهمية؛ لأن الاستقلالية تمثل العمود الفقري لعملية التدقيق، وبالتالي فإنها من أهم الأمور التي تساعد في رفع خدمة التدقيق وتحقيق الجودة. (ذنيبات، 2008)

4.2 دراسة المخاطر والأساليب المستحدثة في التدقيق كأحد أساليب التدقيق الحديثة

1.4.2 دراسة المخاطر كأحد أساليب التدقيق الحديثة

أولاً: تعريف مخاطر التدقيق

المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، ودراسة المخاطر ان على المدقق القيام باعمال التخطيط لعملية التدقيق، والتنسيق بين هدف تخفيض المخاطر وهدف تحديد الاتعاب التي يحصل عليها المدقق، وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف (عبد الفتاح ، 1999)

ثانياً: مكونات مخاطر التدقيق:

✓ المخاطر الملازمة.

✓ مخاطر الرقابة.

✓ مخاطر عدم الاكتشاف. (كرسوع، 2007)

1- المخاطر الملازمة

هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي، أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة (كرسوع، 2007)

هناك كثير من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة منها: موسمية النشاط، و حجم المنشأة محل المراجعة، و درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها، و درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها، و طبيعة عمليات المنشأة وطبيعة الأخطاء المحتملة، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، و المركز المالي للعميل، والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها، و استخدام التقديرات في الأرقام المحاسبية و التغيرات في الإجراءات والأنظمة، و مدى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية(نظمي، 2009)

2- المخاطر الرقابية

وهذه المخاطر هي دمج أخطاء رصد لحساب معين مع أرصدة حسابات أخرى خاطئة لا يمكن اكتشافها، وتسمى هذه الأخطاء بالأخطاء المكافئة، مما لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يصعب على أنظمة الرقابة الداخلية الكشف عنها وتعديلها في التوقيت المناسب لها.(الصواف، 2011)

3- مخاطر عدم الاكتشاف

وهذه المخاطر تشكل بشكل وثيق المخاطر الرقابية، ولكن لا يمكن للتدقيق الخارجي اكتشافها بدلا من هيئة الرقابة الداخلية للمؤسسة التي أعدت التقارير المالية (كرسوع، 2007)

ثالثا: العلاقة فيما بين المخاطر

يمكن التعبير عن مخاطر المراجعة من خلال حاصل ضرب معاملات المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، أي العلاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

مثلا: عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فان المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف يكون منخفضا لتقليل مخاطر التدقيق على المستوى المنخفض المقبول.ومن

ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف أعلى مع الاستمرار في تقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى المنخفض المقبول). كرسوع ، 2007)

1.1.4.2 التوقعات وتقدير هامش الربحية كأحد أساليب التدقيق الحديثة

قد يلجأ مأمور التقدير الضريبي إلى تقدير الدخل الخاضع للضريبة والمصاريف المقبولة ضريبياً، وبالتالي تقدير المبالغ المستحقة للدفع وذلك لعدد من الأسباب منها:

- 1- إهدار المكلف للدفاتر التجارية الخاصة به.
- 2- عدم التزام المكلفين بمسك حسابات منتظمة.
- 3- عدم جدية الإقرارات المقدمة وصدقها
- 4- عدم تقدير الإقرارات الضريبية المطلوبة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والاهمية النسبية، 2000)

وبرأي الباحثة ان لهذه الخطوة مساوئ المغالاة في التقدير حيث قد يقوم مأمور التقدير باستغلال نفوذه والمغالاة في التقديرات من خلال تقدير ضرائب مرتفعة جداً، وقد يؤدي التقدير الجزافي إلى الكثير من المنازعات الضريبية وهذا يؤخر ردف الخزانة العامة بالأموال الضريبية

2.1.4.2 استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في التدقيق كأحد أساليب التدقيق الحديثة.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في العصر الحديث يؤدي إلى تحسين جودة عمليات التدقيق الخارجي على المؤسسات، ويوفر لنا مورداً وعنصر الوقت، حيث استخدام هذه الأنظمة يؤدي إلى انجاز العمليات بشكل أسرع وأدق، ويساعد استخدام الأنظمة المحوسبة الالكترونية عمليات الأرشفة للبيانات المحاسبية، وسهولة الوصول إليها وأرشفة نتائج وأعمال التدقيق،

وأشارت الباحثة الى استحالة تدقيقها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، أما قيام المدقق باستخدام تكنولوجيا المعلومات فإنه يخفض من تكاليف تلك العمليات ويزيد من دقتها.(الهنيني، 2011)

وتواجه عمليات التدقيق باستخدام الانظمة الالكترونية العديد من الصعوبات والمعوقات منها:

1- عدم وجود الخبرة الكافية لدى أغلبية مدققي الحسابات مما يستدعي وجود دورات تدريبية متخصصة في أعمال التدقيق

2- عدم وجود شروط أساسية من الهيئات والمؤسسات المختصة تجبر المدققين بالتعامل في الأنظمة الالكترونية.

3- عدم وجود رقابة مختصة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية التي تحتاج الى تراخيص لازمة قبل التعامل فيها، لحماية التعاملات المالية المتعلقة بالإيرادات الضريبية.(الهنيني، 2011)

ومن خلال ما سبق تؤكد الباحثة أن توجه جميع الأعمال التجارية نحو استخدام تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في العمل، يؤكد ضرورة توجه الإدارة الضريبية نحو التدقيق المحوسب اي التدقيق على البرامج المحاسبية داخل المنشأة، وإدخال البيانات إلى برامج محوسبة وفحص الانحرافات عليها.

3.1.4.2 إكساب المدقق الضريبي الخبرة المحاسبية كأحد أساليب التدقيق الحديثة

ذكرت لنا إحدى الدراسات أن توفر بعض المواصفات في الموظف الضريبي يساعد في ضبط التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة إيرادات الضريبية، ومن هذه المواصفات:

فهمهم الصحيح للقوانين الضريبية والأوامر العسكرية الضريبية الاسرائيلية سارية العمل من أجل تطبيقها بالشكل السليم غير الخاطيء، بالإضافة الى القوانين الأخرى ذات العلاقة، وأن

يملك الكفاءة العملية والمحاسبية والادارية بما يتلاءم مع طبيعة عملهم وعمل المكلفين، وأن يملك الخبرات اللازمة لأتقان عمله بكفاءة وفاعلية، وان يملك مهارات الاتصال الخارجي والداخلي وخاصة مع الجمهور المتمثل بالمكلفين، وتوزيع المسؤوليات الضريبية على الموظفين وفقا لتخصصاتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم العلمية والعملية، و كفاءة موظفي الإدارة الضريبية العلمية والعملية في المحاسبة، والقانون الضريبي، وطرق التهرب الضريبي، والتجارة الدائرة داخل المنطقة، واحتساب هوامش الربح على اسس صحيحة (قز ع، 2013)

5.2 الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية

1.5.2 مفهوم الإيرادات العامة

تطور مفهوم الإيرادات مع تطور مفهوم الدولة وزيادة نفقاتها، وأخذت تسعى إلى زيادة إيراداتها بقصد تغطية النفقات. وتعرف الإيرادات العامة بأنها المصادر التي تستمد منها الدولة الأموال اللازمة لتغطية النفقات، والقيام بالخدمات الملقاة عليها، وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. (الشلة، 2005)

والإيرادات العامة تحدد حسب قوانين وتشريعات في أساليب تقديرها في الموازنة العامة ومن يدفعها، كما أنها لا ترتبط بقانون الموازنة العامة مثل النفقات العامة حيث تقوم أجهزة حكومية متخصصة بالقيام بعملية تحصيل الإيرادات لصالح حساب الخزينة (ابو زعيتر، 2012) وتتنوع وتختلف طرق الحصول على الإيرادات العامة من دولة لأخرى حسب النظام الاقتصادي والسياسي والمالي السائد في تلك الدولة.

1.1.5.2 مصادر الإيرادات العامة

1- الضرائب: تعرف بأنها مبلغ نقدي تقوم الدولة بفرضه جبراً على الأفراد بدون مقابل وبصفة نهائية بهدف تغطية النفقات العامة (الشلة، 2005)

2- الرسوم: هو مبلغ نقدي يقوم بدفعه الشخص للدولة مقابل الحصول على خدمة معينة يطلبها الفرد وتعود عليه بالنفع الخاص مثل رسم مقابل استعمال الطوابيع (وهدان، 2012)

3- الأتاوات: تعرف بأنها اقتطاع جبري تفرضها الدولة على أصحاب العقارات والأراضي مقابل نفع خاص يعود على ممتلكاتهم مثل شق طرق جديدة، بالإضافة إلى النفع العام ويختلف عن الضريبة بأنه يدفع لمرة واحدة وليس بشكل مستمر كالضريبة (صالح، 2007)

4- إيرادات الدولة من ممتلكاتها: تقسم ممتلكات الدولة إلى قسمين: أملاك عامة وهي الأموال التي تملكها الدولة وتخضع لأحكام القانون العام مثل: الشوارع والساحات العامة والموانئ ومجاري المياه، وتخصص لانتفاع الجميع منها، ويكون غرضها فقط النفع العام، أما الأملاك الخاصة وهي الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة وتديرها وتستثمرها كأفراد تماماً وهذه الأموال في الغالب تدر إيرادات للدولة مثل: الأملاك العقارية كالمناجم والمحاجر والأملاك المالية كالأسهم والسندات (الشلة، 2005)

5- القروض: هو عقد بين الدولة والهيئات المحلية أو الدولية أو المصارف تستلّف بموجبه مبلغاً من المال مع تعهدها بوفاء القرض وفوائده للدائنين في التاريخ المحدد للتسديد وفقاً لشروط العقد (د. مهايني، 2013)

6- المنح والاعانات: نظراً لافتقار موازنات دول العالم الثالث إلى التمويل المحلي اللازم لتغطية نفقاتها تلجأ إلى الحصول على المنح والاعانات من الدول المانحة على شكل نقود أو عينية مثل سلع استهلاكية أو إنتاجية (الشلة، 2005)

7- الهبات والهدايا: وهي تبرعات وهدايا تحصل عليها الدولة من المواطنين لتمويل النفقات العامة، وهي في الغالب ضرائب قام المتبرع بالتهرب من دفعها وإرسالها على صورة تبرعات (الشلة، 2005)

8- الغرامات: تعرف الغرامة بأنها إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال إلى خزينة الدولة نتيجة ارتكابه مخالفة قانونية مثل مخالفات السير والتموين، وتعتبر الغرامات من الإيرادات

التي يصعب الاعتماد عليها في تمويل النفقات كون الهدف منها الردع وتوقيع الجزاء وليس الهدف المالي (صالح، 2007)

2.1.5.2 الإيرادات الضريبية في فلسطين

1- ضريبة الدخل: وهي ضريبة مباشرة، وهي مساهمة مالية تفرض على الدخل المتحقق من العمل أو من رأس المال أو الاثنتين معاً سواء كانوا اشخاصاً طبيعيين أو معنويين (الخطيب، 2006)

وحسب السياسة الضريبية في فلسطين تفرض الضريبة حسب اللوائح والقوانين الناظمة ويتم تطبيقها على دخل الأشخاص والشركات والمؤسسات حسب نظام الشرائح الضريبية مع منح الكثير من المنح والحوافز الضريبية والإعفاءات (قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل)

2- ضريبة الأملاك: وهي ضريبة مباشرة وتفرض على أصحاب الممتلكات كنسبة من قيمة الملك، وهي ضريبة تدفع سنوياً وتجبي من قبل دائرة ضريبة الأملاك التابعة لوزارة المالية ويتم تخمين القيمة عادة حسب الطرق المنصوص عليها في قانون ضريبة الاملاك لعام 1954 (حمدان، 2003)

3- ضريبة القيمة المضافة: وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على مراحل تصنيع ونتاج السلعة، أي تفرض على الزيادة في قيمة السلعة في مختلف تلك المراحل حتى تصل الى المستهلك النهائي، وهو من يتحمل تكلفة هذه الضريبة (الدقة، 2014)

4- الرسوم الجمركية: هي ضريبة غير مباشرة، وتعرف بأنها ضريبة عينية تفرض على السلع المستوردة للدولة على أن يقوم المستورد بسداد ضريبتها، ويقوم بزيادة قيمة الضريبة على ثمن السلعة أي من يقوم بسداد الضريبة هو المستهلك النهائي للسلع بعكس الضريبة المباشرة التي لا ينقل عبئها للغير (الدقة، 2014)

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1.3 منهج الدراسة

2.3 مجتمع الدراسة

3.3 عينة الدراسة

4.3 أداة الدراسة

5.3 الصدق الظاهري للأداة

6.3 ثبات الأداة

7.3 إجراءات الدراسة

8.3 متغيرات الدراسة

9.3 المعالجات الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

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

1.3 منهج الدراسة

اتخذت الباحثة المنهج الوصفي منهجاً للدراسة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، حيث سعت الدراسة للتعرف إلى مدى استخدام الإدارات الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة عند عملية الفحص واثراً ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية، وذلك لملاءمته لطبيعة هذه الدراسة.

2.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل والبالغ عددهم (98) موظفاً، وفقاً لوزارة المالية الفلسطينية، وجميع المدققين القانونيين والبالغ عددهم (200) مدقق قانوني، وفقاً لمجلس مزاولة مهنة تدقيق الحسابات القانونيين.

3.3 عينة الدراسة

قامت الباحثة بتوزيع (200) استبانة على عينة الدراسة (98) مأموري التقدير و (102) المدققين الخارجيين حسب الطريقة العشوائية، وقد تم استرداد (119) استبانة منها، وقد كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي وشكلت العينة النهائية للدراسة ما نسبته (39.9%) من مجتمع الدراسة البالغ عددها (298)، والجدول (3-1) الآتي يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة:

جدول (1-3): توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات الدراسة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
التحصيل العلمي	دبلوم فأقل	14	26.4
	بكالوريوس	26	49.1
	ماجستير	10	18.9
	دكتوراه	3	5.7
	المجموع	53	100%
التخصص	محاسبة	13	24.5
	إدارة	17	32.1
	مالية	11	20.8
	غير ذلك	12	22.6
	المجموع	53	100.0%
سنوات الخبرة	سنة فأقل	8	15.1
	من 2 - 5 سنوات	12	22.6
	فوق 5 سنوات	33	62.3
	المجموع	53	100%
طبيعة العمل	مأمور تقدير	53	44.5
	مدقق	66	55.5
	المجموع	119	100.0%

ويتضح من الجدول (1-3) السابق توزيع العينة تبعاً لمتغيراتها حيث شكلت نسبة حملة البكالوريوس النسبة الأكبر من عينة الدراسة بنسبة (49.1%) كما تبين كذلك إلى وجود تفاوت في طبيعة التخصص حيث حصل ما نسبته (32.1%) من عينة الدراسة هم من حملة شهادة إدارة وأن (24.5%) هم من حملة شهادة المحاسبة. كما أشارت نتائج الجدول السابق أيضاً إلى أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم ممن يتمتعون بسنوات خبرة أكثر من 5 سنوات بنسبة (62.3%)، كما يتضح أيضاً إلى أن فئة المدقق لم يشملهم الإجابة على متغير (التحصيل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة)

وتشير نتائج الجدول السابق إلى أن الإدارة الضريبية تقوم على أساس دمج الخبرات العالية ممن يتمتعون بخمس سنوات فأكثر مع من هم يتمتعون بسنوات خبرة أقل من 5 سنوات، كما أن الإدارة الضريبية تركز عند اختيارها لمأموري التقدير على من هم يتمتعون في إدارة الأعمال وذلك كون الجانب العملي يعتمد على دورات تدريبية والجانب الإداري يحتاج إلى من هم يتمتعون بإدارة الأعمال، كما أعطت الإدارة الضريبية عناية كبيرة عند اختيارها لمأموري التقدير ممن حصلوا على شهادته بكالوريوس كونها تشكل أساساً قوياً وكافياً لعمل مأموري التقدير.

4.3 أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة لدراسة قياس مدى استخدام الإدارات الضريبية لأساليب التدقيق الحديث عند عملية الفحص وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية، وتكونت الاستبانة من:

الجزء الأول: شمل مقدمة عامة للاستبانة، بالإضافة إلى فقرة تشجع المبحوثين إلى الإجابة بموضوعية، وصراحة على فقراتها، وطمأننة المبحوثين على سرية المعلومات، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الجزء الثاني: معلومات عامة (المتغيرات الديموغرافية)، وقد دخلت كمتغيرات في البحث، وهذه المتغيرات هي متغير التحصيل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، طبيعة العمل

الجزء الثالث: تكونت الاستبانة من (80) فقرة، وتم تقسيم الفقرات إلى سبعة أجزاء، وهي كالتالي:

معايير العمل الميداني (16) فقرة، معايير التقرير (8) فقرات، المعايير الشخصية (8) فقرات، معايير إدارة المخاطر (18) فقرة، أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة (12) فقرة، أسلوب الانتقائية (8) فقرات، أسلوب توقعات وقياس هامش الربح (10) فقرات.

كما تم تقسيم الأسئلة من حيث قياس مدى استخدام أساليب التدقيق الحديثة، وقياس أثر استخدام أساليب التدقيق الحديثة الى جزئين، حيث إن الفقرات الفردية في اجزاء الدراسة كافة تقيس مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة في عملية الفحص الضريبي، أما الفقرات الزوجية في اجزاء الدراسة كافة تقيس أثر استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة على زيادة الإيرادات الضريبية

وللخروج بنتائج عملية دقيقة لهذه الدراسة قامت الباحثة باستخدام مقياس ليكرت خماسي الأبعاد للإجابة عن الفقرات، وهي:

بدرجة "موافق جداً" وتُعطى (5) درجات، ثم "موافق" وتُعطى (4) درجات، ثم "محايد" وتُعطى (3) درجات، ثم معارض وتُعطى درجتين، وينتهي بـ "معارض جداً" وتُعطى درجة واحدة فقط.

5.3 الصدق الظاهري للأداة

تم عرض أداة الدراسة على محكمين من ذوي الاختصاص (ملحق 2)، وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها أو الإضافة عليها، وبعد الأخذ بآراء المحكمين الذين قاموا بتعديل صياغة بعض الفقرات وإضافة فقرات جديدة، أصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية مكونة من (80) فقرة، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري لأداة الدراسة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 1).

6.3 ثبات الأداة

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha، والجدول (2-3) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

جدول (2-3): معاملات الثبات لأداة الدراسة وأبعادها

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريفة كرونباخ ألفا
1	البعد الأول: معايير العمل الميداني	16	0.79
2	البعد الثاني: معايير التقرير	8	0.81
3	البعد الثالث: المعايير الشخصية	8	0.78
4	البعد الرابع: معيار إدارة المخاطر	18	0.82
5	البعد الخامس: أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة	12	0.84
6	البعد السادس: أسلوب الانتقائية	8	0.79
7	البعد السابع: أسلوب التوقعات وقياس هامش الريح	10	0.85
	الثبات الكلي	80	0.81

ويتضح من الجدول (2-3) أن معاملات الثبات لأبعاد أداة الدراسة قد تراوحت بين (0.78-0.85)، في حين بلغ الثبات الكلي للأداة (0.81) وهو معامل ثبات عال يفيد بأغراض البحث العلمي.

7.3 إجراءات الدراسة

تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.
- قامت الباحثة بتوزيع الأداة على عينة الدراسة واسترجاعها
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

8.3 متغيرات الدراسة

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

المتغيرات المستقلة

- 1- معيار العمل الميداني.
- 2- معيار التقرير.
- 3- المعايير الشخصية.
- 4- معيار إدارة المخاطر.
- 5- أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة.
- 6- أسلوب الانتقائية.
- 7- التوقعات وقياس هامش الربح

المتغير التابع

الإيرادات الضريبية

المتغيرات الوسيطة

- التحصيل العلمي، وله أربع فئات: (دبلوم فأقل، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه).
- التخصص، وله أربع فئات: (محاسبة، ادارة، مالية، غير ذلك).

- سنوات الخبرة: وله أربع فئات: (سنة فاقل، ما بين 2-5 سنوات، 5 سنوات فأكثر).
- طبيعه العمل، وله فئتان: (مأمور تقدير، مدقق).

9.3 المعالجات الإحصائية

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

- 1- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات أداة الدراسة.
- 2- معادلة كرونباخ - الفا (Alpha-Cronbach).
- 3- اختبارات للعينات المستقلة (Independent Samples T test).
- 4- تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1.4 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

2.4 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لترتيب أسئلتها وفرضياتها.

1.4 النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

وللإجابة عن سؤال الدراسة الرئيس، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لأبعاد أداة الدراسة، ومن أجل تفسير النتائج بصورة دقيقة فقد اعتمدت الباحثة على المقياس الآتي وفقاً لما ورد في دراسات سابقة مماثلة، كدراسة حسين (2010):

- (80%) فأعلى بدرجة موافقة كبيرة جداً.
- من (70%) إلى أقل من (80%) بدرجة موافقة كبيرة.
- من (60%) إلى أقل من (70%) بدرجة موافقة متوسطة.
- من (50%) إلى أقل من (60%) بدرجة موافقة منخفضة.
- أقل من (50%) بدرجة موافقة منخفضة جداً.

1.1.4 النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول

ونص السؤال على: ما مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة في عملية الفحص الضريبي؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال، قامت الباحثة بتجزئته إلى سبعة أسئلة فرعية كالآتي:

السؤال الفرعي الأول: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية

لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (1-4) الآتي توضح ذلك:

جدول (1-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بمدى استخدام الدوائر الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

رقم الفقرة بالبعد	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يستخدم المدقق الضريبي أداة التخطيط والتحضير السليم قبل البدء بعملية التدقيق.	3.65	1.054	72.94%	كبيرة
3	يقوم المدقق الضريبي بفحص نظام الرقابة الداخلي للمكلف إن وجد وتقييمه	3.69	.927	73.78%	كبيرة
5	يقوم المدقق بجمع المعززات والوثائق اللازمة لإثبات ما لديه من بيانات من أجل تدقيقها وإثباتها.	3.90	.924	77.98%	كبيرة
7	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق عمله خلال عملية التدقيق.	3.70	1.021	73.95%	كبيرة
9	يتأكد المدقق الضريبي من جودة التدقيق الداخلي للمنشأة وعليه يقوم باختيار العينة الواجب فحصها.	3.61	1.018	72.27%	كبيرة
11	يتم تقييم التدقيق الداخلي من قبل المدقق الضريبي من خلال النظر على اساليب وإجراءات المنشأة.	3.58	1.029	71.60%	كبيرة
13	يبدأ المدقق الضريبي بجمع الأدلة والبراهين التي تثبت المعلومات المسجلة لديه محل التدقيق	3.79	.919	75.80%	كبيرة
15	يعتمد المدقق الضريبي في جمع الأدلة والبراهين على المصادر الخارجية والمصادر الموجودة داخل الإدارة الضريبية.	3.75	.967	74.96%	كبيرة
	الدرجة الكلية للبعد	3.71	0.5103	74.2%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-1) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الدوائر الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.71) ونسبة مئوية بلغت (74.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن الإدارة الضريبية تقوم بعملية متكاملة تبدأ من جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق ومن ثم يحدد أماكن الخطورة، وبناء عليه يتم وضع خطة لعملية التدقيق أثناء الزيارة الميدانية، وتحديد الاحتياجات اللازمة للقيام بها، ومن ثم يتم دراسة نظام الرقابة الداخلي للشركة إن وجد لتحديد حجم العينة، ومن ثم يتم جمع الدلائل، وتنتهي بإثبات ما تم القيام به أثناء الزيارة الميدانية بتقرير زيارة ميدانية يوضح جميع ما تم القيام به، وما هي المستندات والبيانات التي تم التحرز عليها.

جدول (4-1-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
82.50%	0.33523	4.125	53	مأمور تقدير
67.46%	0.35659	3.3731	66	مدقق
74.16%	0.5103	3.708	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق إلى وجود اختلاف في وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية بمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق حيث يرى مأموري التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم بمعايير العمل الميداني بدرجة كبيرة جداً حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا الموضوع (82.5%) ، وتستنتج الباحثة بأهمية هذه المعايير في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة وتعلم طريقة واجراءات عمل الإدارة الضريبية وقد تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات حيث نجد أنهم يعتقدون أن الإدارة الضريبية لا تلتزم إلى حد بعيد

بمعايير العمل الميداني حيث بلغت نسبة الموافقة (67.46 %) وهي نسبة متوسطة، وتبعاً لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-1) الى حصول الفقرات (1، 7، 9، 11) على انحراف معياري أكبر من (1)، وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما أن البعض يرى أن الإدارة الضريبية تقوم وبشكل واضح وملحوس بعملية التخطيط لعملية التدقيق واعداد تقرير الزيارة الميدانية وذلك لانه يؤدي إلى جدوى عملية الفحص وزياده دقتها كونها تعتمد على إثبات ما تم القيام به بشكل ورقي بدلاً من الاعتماد على الذاكرة، أما البعض الآخر يرى أن الإدارة الضريبية لا تقوم بذلك بشكل واضح وانما قد يكون بشكل ضمني داخل دراسة الملف أو أنها تعتمد على المستندات التي تصدرها من قبل المكلف دون اثباتها في محاضر ضبط كونها إجراءات شكلية لا قيمة لها كون الملفات تنتهي بتسويات ترضي الاطراف كافه.

السؤال الفرعي الثاني: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (4-2) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يقوم المدقق الضريبي باصدار تقارير وفق معايير شكلية منها (العنوان، الجهة الموجه لها التقرير، التاريخ، الفقرة الافتتاحية للتقرير)	3.34	1.084	66.72%	متوسطة
3	يقوم المدقق بوضع كافة النتائج التي توصل لها خلال عملية التدقيق في التقرير	3.79	.964	75.80%	كبيرة
5	يحدد المدقق الضريبي مسؤوليته بالبيانات التي قدمت له وقام بتدقيقها	3.81	.914	76.13%	كبيرة
7	يقوم المدقق الضريبي بإرفاق ايضاحات تكميلية لتقريره بعد عملية التدقيق.	3.50	1.111	69.92%	متوسطة
	الدرجة الكلية للبعد	3.61	0.5519	72.2%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-2) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرتين (1 و 7) قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.61) ونسبة مئوية بلغت (72.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية في نهاية فحص الملف بعمل تقرير نهائي يوضح من خلاله موضوع هذا التقرير وتاريخ إعداده، ومن ثم يتم وضع الاجراءات التي تم اتباعها خلال عملية التدقيق كاه، كما يقوم بإرفاق كافة المعززات التي تم الاستناد إليها في عملية الفحص ونتائجها.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.5519) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-2-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الدوائر الضريبية لمعايير التقرير في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
77.45%	0.49909	3.8726	53	مأمور تقدير
67.88%	0.50012	3.3939	66	مدقق
72.14%	0.55193	3.6071	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق إلى وجود اختلاف في وجهات النظر لكل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية بمعايير التقرير في أعمال التدقيق، حيث يرى مأمورو التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم بمعايير التقرير بدرجة كبيرة، حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا المعيار (77.45%) وهي نسبة كبيرة، وتستنتج الباحثة بأهمية هذه المعايير في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهة محايدة وتعلم طريقة وإجراءات عمل الإدارة الضريبية، وقد تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات حيث نجد انهم يعتقدون أن الإدارة الضريبية لا تلتزم إلى حد بعيد بمعايير التقرير حيث بلغت نسبة الموافقة (67.88%) وهي نسبة متوسطة، وتبعاً لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-2) إلى حصول الفقرات (1، 7) على انحراف معياري أكبر من (1) وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما يرى البعض ان الإدارة الضريبية تقوم بشكل واضح بتحديد كافة الأمور الشكلية في تقريرها وعمل مرفق خاص بالايضاحات وذلك كونه يؤدي إلى معرفه التفاصيل التي قام بها موظفو الإدارة الضريبية لتحديد مقدار التهرب الضريبي، أما البعض الآخر يرى عدم التزام الإدارة الضريبية بذلك لربما لقيام الموظفين بهذه الاجراءات بشكل غير منفصل عن محتوى دراسة الملف.

السؤال الفرعي الثالث: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (3-4) الآتي توضح ذلك:

جدول (3-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	المدقق الضريبي يكون على مستويات كفاءة وفعالية عالية.	3.58	.996	71.60%	كبيرة
3	المدقق الضريبي يملك خبرات مهنية عالية في التدقيق والاعمال المحاسبية والتجارية.	3.39	1.106	67.90%	متوسطة
5	يقوم المدقق بعمل التدقيق بموضوعية واستقلالية	3.83	.942	76.64%	كبيرة
7	يقوم المدقق الضريبي باعطاء العناية الفائقة لعمله	3.97	.934	79.50%	كبيرة
	الدرجة الكلية للبعد	3.69	0.599	73.8%	كبيرة

ويتضح من الجدول (3-4) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة (3) قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.69) ونسبة مئوية بلغت (73.8%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية بإعطاء الاهتمام الكامل باختيار موظفي الفحص والتدقيق لما لهذه الوظيفة من أهمية كبيرة كونه ينصب على عاتقهم التأكد من

مدى التزام المكلفين بالقوانين الضريبية، وكشف مقدار المبالغ الضريبية المهربة، حيث تراعى الإدارة الضريبية وضع شروط لهذه الوظائف تضمن كفاءة وفاعلية الموظفين الذين سيتم اختيارهم ليكونوا ضمن موظفي الفحص والتدقيق.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.599) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-3-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
80.28%	0.57683	4.0142	53	مأمور تقدير
68.79%	0.48449	3.4394	66	مدقق
73.91%	0.59851	3.6954	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق وجود اختلاف في وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية بالمعايير الشخصية في أعمال التدقيق، حيث يرى مأمور التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم بالمعايير الشخصية بدرجة كبيرة جداً، حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا المعيار (80.28 %) وهي نسبة كبيرة وتستنتج الباحثة بأهمية هذه المعايير في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة وتعلم طريقة واجراءات عمل الادارة الضريبية وقد تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات حيث نجد انهم يعتقدون ان الإدارة الضريبية لا تلتزم الى حد بعيد بالمعايير الشخصية حيث بلغت نسبة الموافقة (68.79 %) وهي نسبة متوسطة، وتبعاً لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-3) الى حصول الفقرة رقم (3) على انحراف معياري أكبر من (1) وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما يرى البعض أن الإدارة الضريبية تلتزم بمعيار الخبرات العملية عند اختيار موظفيها لما لها من تأثير كبير في

كشفت حالات التهرب الضريبي كون الممارسة العملية تفتح مدارك الموظفين لأساليب التهرب الضريبي، أما البعض الآخر يرى أن الإدارة الضريبية تهتم بوجود جيل من الشباب، ليكون لديهم طاقة وطموح كبير في العمل، وأن إكتسابهم للخبرات يأتي من خلال تبادل الخبرات في الدورات التدريبية، أو العمل ضمن فرق عمل يدمج بين حديثي الخبرة مع من يتمتعون بخبرات كبيرة.

السؤال الفرعي الرابع: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (4-4) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-4): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير ادارة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	تقوم الإدارة الضريبية بزيارات ميدانية مفاجئة لمنع اخفاء و اتلاف المكلف للوثائق والسجلات إذا علم بخضوع ملفه للتدقيق	3.43	1.169	68.57%	متوسطة
3	يقوم المدقق الضريبي من التأكد من صحة المخزون المقدم من قبل المكلف من خلال معاينة فعلية	3.45	1.103	69.08%	متوسطة
5	تستخدم الادارة الضريبية عملية المعاينة الاحصائية في اختيار عينات الفحص.	3.79	.990	75.80%	كبيرة
7	يضع الفاحص الضريبي نسبة المخاطرة وفقا لحجم المعززات والمستندات المحاسبية المتوفرة.	3.45	1.170	69.08%	متوسطة
9	يقوم المدقق باستخدام الفحص المستندي الشامل لحسابات الشركات التي لا يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال	3.26	1.175	65.21%	متوسطة
11	يقيس المدقق الضريبي اخطار المؤشرات الاقتصادية المؤثرة على السيولة النقدية في تقدير المبيعات حين انخفاضها.	3.40	1.167	68.07%	متوسطة
13	يقوم المدقق باستخدام أسلوب فحص العينات لحسابات الشركات التي يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال	3.77	.887	75.46%	كبيرة
15	وجود عدم ترتيب صحيح في بنود الميزانية المقدمة لادارة الضريبية يدفع المدقق الضريبي بتوقع خطر عدم صحة قيمها ايضا وعدم تعبئة الإقرار الضريبي بالشكل الصحيح.	3.71	1.011	74.12%	كبيرة
17	يقوم المدقق الضريبي بالكشف عن بضاعة اخر المدة نظرا لخطر استخدام طرق تقييم مخالفة وممنوعة محاسبيا وضريبيا لتقليل الأرباح وبالتالي الدخل.	3.50	1.127	69.92%	متوسطة
	الدرجة الكلية للبعد	3.53	0.5037	70.6%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-4) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى الفقرات (5 و 13 و 15) وباقي الفقرات قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.53) ونسبة مئوية بلغت (70.6%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى قيام الإدارة الضريبية باستخدام مجموعة من أدوات إدارة المخاطر، بهدف أن تحقق الاستغلال الأمثل لمواردها المالية والبشرية وتوجيههم إلى أماكن الخطورة سواء اختيار الملفات الضريبية المراد فحصها و أماكن الخطورة في البيانات المصرح عنها للدوائر الضريبية.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق إلى أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.5037) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-4-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
78.11%	0.40673	3.9057	53	مأمور تقدير
64.55%	0.3467	3.2273	66	مدقق
70.59%	0.50374	3.5294	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق الى وجود اختلاف في وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية بمعايير إدارة المخاطر في أعمال التدقيق حيث يرى مأمور التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم بمعايير إدارة المخاطر بدرجة كبيرة، حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا المعيار (78.11 %) وهي نسبة كبيرة، وتستنتج الباحثة بأهمية هذا المعيار في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة، وتعلم طريقة واجراءات عمل الإدارة الضريبية وقد

تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات حيث نجد انهم يعتقدون أن الإدارة الضريبية لا تلتزم الى حد بعيد بمعيار إدارة المخاطر حيث بلغت نسبة الموافقة (64.55 %) وهي نسبة متوسطة، وتبعاً لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-4) الى حصول الفقرات (1، 3، 7، 9، 11، 15، 17) على انحراف معياري اكبر من (1)، وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما يرى البعض أن الإدارة الضريبية تستخدم بشكل كبير الزيارات المفاجئة للمكلفين وفحص المخزون كونه قد يؤدي إلى كشف الحسابات والسجلات الحقيقيه والتي تعكس الوضع المالي الحقيقي لهم، بالإضافة إلى إكتشاف ما إذا قام المكلف بزيادة تكاليفه من خلال تخفيض قيمة المخزون، اما البعض الاخر يرى أن الإدارة الضريبية لا تلتزم بشكل كبير بزيارات المفاجئة وذلك كونها سوف تستفسر عن موقع الشركة من المكلف، أو لربما ترى معرفة المكلف بوجود ملفه الضريبي ضمن الملفات التي ستخضع للفحص لا جدوى من الزيارات المفاجئة، ولذلك لا تلتزم الادارة الضريبية بها في أغلب الاحيان، بالإضافة إلى عدم فحص المخزون كونها قد لا تتمتع بالخبرة الكافية لتقييم المخزون الموجود ناهيك أن معظم المكلفين لا يديرون حسابات منتظمة لمقدرة فحص طرق التقييم المتبعه للمخزون.

السؤال الفرعي الخامس: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (4-5) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	تستخدم الإدارة الضريبية البرمجيات في فحص مجموعة من المكلفين لنفس النشاط والخروج بالمكلفين ذات الانحراف.	3.39	1.180	67.90%	متوسطة
3	تستخدم الإدارة الضريبية البرمجيات للتأكد أن جميع بيانات المكلف تم التصريح عنها	3.79	.973	75.80%	كبيرة
5	تستخدم الإدارة الضريبية البرامج المستخدمة لدى المكلف من أجل ضبط عملياته التجارية أو مخالفاته الضريبية	3.47	1.185	69.41%	متوسطة
7	تقوم الإدارة الضريبية بمطابقة نقاط البيع الالكترونية لدى المكلف بما هو مصرح لديها.	3.36	1.233	67.23%	متوسطة
9	تقوم الإدارة الضريبية بتوفير العديد من الدورات والورشات العملية لتدريب موظفيها على استخدام البرامج المحاسبية والفاحصة.	3.73	.980	74.62%	كبيرة
11	تقوم الإدارة الضريبية بالتطوير على برامجها لخدمة أهداف التدقيق لديها.	3.86	1.002	77.14%	كبيرة
	الدرجة الكلية للبعد	3.6	0.5708	72%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-5) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة

الكلية لهذا البعد وعلى الفقرات (3 و 9 و 11) وباقي الفقرات قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.60) ونسبة مئوية بلغت (72%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية باستغلال برنامج إدارة الإيرادات الموحد (RMS) والذي تم استخدامه في بداية عام 2014 للقيام بمقارنة تصريحات المكلفين لنفس القطاع الاقتصادي الواحد، كما أن الإدارة الضريبية قامت بتطوير نظام (RMS) لربط كافة البيانات التي يصرح عنها المكلفون للدوائر الضريبية المختلفة، مما يسهل على الإدارة الضريبية عملية الفحص واكتشاف التلاعب لدى المكلفين.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.5708) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-5-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لتكنولوجيا المعلومات المحوسبة في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
80.82%	0.41846	4.0409	53	مأمور تقدير
64.95%	0.4085	3.2475	66	مدقق
72.02%	0.57088	3.6008	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق إلى وجود اختلاف في وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية باستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق، حيث يرى مأمورو التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم باستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة بدرجة كبيرة جداً، حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا الموضوع (80.82%) وتستنتج الباحثة بأهمية استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة وتعلم طريقة واجراءات عمل الادارة الضريبية وقد تمثلت هذه الجهة بمدققي

الحسابات حيث نجد أنهم يعتقدون أن الإدارة الضريبية لا تلتزم إلى حد بعيد باستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة، حيث بلغت نسبة الموافقة (64.95%) وهي نسبة متوسطة، وتبعا لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-5) الى حصول الفقرات (1، 5، 7، 11) على انحراف معياري اكبر من (1) وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما يرى البعض أن الإدارة الضريبية تلتزم بفحص تصريحات المكلفين حسب القطاع الاقتصادي الذين ينتمون له وتقوم بتطوير نظام الإيرادات الموحد لخدمة عملية الفحص الضريبي ومنها: بنك الفواتير المستخدم حاليا، أما البعض الآخر يرى أن الإدارة الضريبية تركز في عملية فحصها على من يحتاجون خدمات من الإدارة الضريبية كما أن البعض يرى أن التطويرات التي تجريها الإدارة الضريبية غير كافية بما يلزم لرفع جودة التدقيق حيث إن المكلف يخفي المستندات التي تثبت تهريبه، وأن البرنامج التي تستخدمه الإدارة الضريبية يقوم بتحليل ما يقدمه المكلف لها.

السؤال الفرعي السادس: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية أسلوب الانتقائية في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (4-6) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	تختار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي تخصص المحاسبة.	3.50	1.185	69.92%	متوسطة
3	تختار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي الخبرة في اعمال المحاسبة والتدقيق.	3.52	1.163	70.42%	كبيرة
5	يتم اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة العالية في ضبط المخالفات وأعمال التهرب الضريبي	3.26	1.196	65.21%	متوسطة
7	يتم اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة في التعامل مع البرامج المحاسبية	4.00	.873	80.00%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	3.57	0.717	71.4%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-6) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى الفقرة (3) الفقرات (1 و 5) قد جاءت بدرجة متوسطة، والفقرة (7) جاءت بدرجة كبيرة جداً، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.57) ونسبة مئوية بلغت (71.4%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية إلى إعطاء الاهتمام الكبير في تحديد الأسس التي يجب أن يتمتع بها موظفو التدقيق، حيث تركز على من يحملون درجة البكالوريوس في المحاسبة كون المحاسبة أساس عمل ضريبة الدخل، بالإضافة إلى تمتعهم بخبرة في عملية التدقيق اليدوي والمحوسب.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق إلى أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.717) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-6-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
81.98%	0.44219	4.0991	53	مأمور تقدير
62.88%	0.60457	3.1439	66	مدقق
71.39%	0.71746	3.5693	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق وجود اختلاف في وجهات نظر كل من مأمور التقدير والمدقق حول مدى التزام الإدارة الضريبية بأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق حيث يرى مأمورو التقدير أن الإدارة الضريبية تلتزم بأسلوب الانتقائية بدرجة كبيرة جداً، حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا الموضوع (81.98%) وتستنتج الباحثة بأهمية هذا الأسلوب في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة وتعلم طريقة واجراءات عمل الادارة الضريبية وقد تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات حيث نجد انهم يعتقدون ان الإدارة الضريبية لالتزم الى حد بعيد بأسلوب الانتقائية حيث بلغت نسبة الموافقة (62.88%) وهي نسبة متوسطة، وتبعاً لهذه الفروق في وجهات النظر فقد لاحظت الباحثة من خلال الجدول رقم (4-6) الى حصول الفقرات (1، 3، 5) على انحراف معياري اكبر من (1) وتفسر الباحثة هذه النتيجة لربما يرى البعض أن الإدارة الضريبية تركز عند اختيارها لموظفيها على من يحملون شهادة المحاسبة ولديهم خبرات عمليه في مجال التدقيق كون ذلك من المتطلبات الاساسيه لعملية الفحص الضريبي، كونها تقوم على أسس محاسبية، أما البعض الآخر يرى أن الإدارة الضريبية تركز على حديثي التخرج كون لديهم طموح عال، وتقوم بتدريبهم لتعويض فارق الخبرات، كما يرى

البعض أن التدقيق الضريبي هو تدقيق متخصص في بنود معينة فقد تكون الدورات التدريبية تغني عن حصول الموظف على شهادته محاسبة أكاديمية.

السؤال الفرعي السابع: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح في عملية الفحص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح في عملية الفحص الضريبي، والنتائج في الجدول (4-7) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بمدى استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يمكن الموظف الضريبي من توقع المصاريف الواجبة لإنتاج الدخل.	3.75	.993	74.96%	كبيرة
3	يقوم الموظف الضريبي بقياس هامش الربح بالمقارنة مع الأنشطة المشابهة له.	3.80	1.062	75.97%	كبيرة
5	يدرس الموظف الضريبي المنطقة للمشروع القائم للمكلف وتقدير المبيعات.	3.88	.913	77.65%	كبيرة
7	يقوم المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف للسنوات السابقة مع تصريحات السنة الخاضعة للتدقيق	3.97	.769	79.33%	كبيرة
9	يقوم المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط	3.89	.955	77.82%	كبيرة
	الدرجة الكلية للبعد	3.86	0.453	77.2%	كبيرة

ويتضح من الجدول (4-7) السابق أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى جميع الفقرات، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.86) ونسبة مئوية بلغت (77.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى قيام الإدارة الضريبية بالاعتماد في تحديد وتوقع هامش الربح على تصريحات هامش الربح لهم خلال السنوات السابقة، أو مقارنتها مع مكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم الصفقات.

كما أشارت النتائج في الجدول السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.453) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

جدول (4-7-1): وجهات نظر مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح في عملية الفحص الضريبي

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل
80.23%	0.45812	4.0113	53	طبيعة العمل
74.67%	0.41113	3.7333	66	مدقق
77.14%	0.4526	3.8571	119	المجموع

نلاحظ من الجدول السابق أن وجهة نظر مأموري التقدير عن مدى التزامهم باستخدام أسلوب التوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التدقيق كانت كبيرة جداً حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا الموضوع (80.23 %) وتستنتج الباحثة بأهمية هذا الأسلوب في زيادة الإيرادات الضريبية، أما بخصوص وجهة نظر جهات تراجع وبشكل يومي الدوائر الضريبية وهي جهات محايدة وتعلم طريقة واجراءات عملهم حيث تمثلت هذه الجهة بمدققي الحسابات، حيث نجد أنهم يعتقدون أن الإدارة الضريبية تلتزم باستخدام أسلوب التوقعات وقياس هامش الربح حيث بلغت نسبة الموافقة (74.67 %) وهي نسبة متوسطة، وبناء على ما سبق

نلاحظ وجود توافق في رأي أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام الإدارة الضريبية باستخدام أسلوب التوقعات وقياس هامش الربح، وتبرر الباحثة هذا التوافق لربما كون أغلب المكلفين لا يديرون حسابات نظامية، فإن الإدارة الضريبية تلجأ إلى التقدير والذي يستند بشكل كبير على طريقه تحديد نسبة الربح لكل قطاع اقتصادي وتطبيقه على حسابات المكلف لتحديد مقدار الضرائب المهربة.

2.1.4 النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثاني

ما أثر استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة على زيادة الإيرادات الضريبية

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال، قامت الباحثة بتجزئته إلى سبعة أسئلة فرعية كالآتي:

السؤال الفرعي الأول: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-8) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	استخدم المدقق الضريبي اداة التخطيط والتحصير السليم قبل البدء بعملية التدقيق يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.44	.606	88.74%	كبيرة جداً
4	قيام المدقق الضريبي بفحص نظام الرقابة الداخلي للمكلف إن وجد وتقييمه يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.46	.517	89.24%	كبيرة جداً
6	قيام المدقق الضريبي بجمع المعززات والوثائق اللازمة لاثبات ما لديه من بيانات من اجل تدقيقها واثباتها يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.46	.608	89.24%	كبيرة جداً
8	قيام المدقق الضريبي بتوثيق عمله خلال عملية التدقيق يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.40	.615	88.07%	كبيرة جداً
10	قيام المدقق الضريبي باختيار عينة الفحص بناء على تقييم جودة التدقيق الداخلي للمنشأة يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.47	.534	89.41%	كبيرة جداً
12	قيام المدقق الضريبي بالاعتماد على اجراءات واساليب والتسلسل الورقي لعمليات المنشأة في تقييم جودة التدقيق الداخلي يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.45	.548	89.08%	كبيرة جداً
14	قيام المدقق الضريبي في بداية عملية التدقيق بجمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.42	.617	88.40%	كبيرة جداً
16	قيام المدقق الضريبي بالاعتماد على مصادر معلومات من داخل وخارج الإدارة الضريبية يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.48	.580	89.58%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.45	0.189	89 %	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-8) السابق أن درجة كفاءة أثر الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.45) بانحراف معياري (0.189) ونسبة مئوية بلغت (89%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن لعملية الزيارة الميدانية سواء في عملية التخطيط والفحص خلالها وإثباتها تشكل جوهر عملية الفحص كونه يترتب عليها تحديد وجود تهرب ضريبي لدى المكلف ومقدار الفروقات واجبة الدفع مما يترتب عليها زيادة الإيرادات الضريبية.

السؤال الفرعي الثاني: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بأثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-9) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	قيام المدقق الضريبي باصدار تقارير وفق معايير شكلية منها (العنوان، الجهة الموجه لها التقرير، التاريخ، الفقرة الافتتاحية للتقرير) يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.28	.688	85.55%	كبيرة جداً
4	قيام المدقق بوضع كافة النتائج التي توصل لها خلال عملية التدقيق في التقرير	4.38	.701	87.56%	كبيرة جداً
6	قيام المدقق الضريبي بتحديد مسؤوليته بالبيانات التي قدمت له وقام بتدقيقها يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.45	.606	88.91%	كبيرة جداً
8	قيام المدقق الضريبي بإرفاق إيضاحات تكميلية لتقريره بعد عملية التدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.45	0.607	66.72%	متوسطة
	الدرجة الكلية للبعد	4.39	0.3915	82.2%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-9) السابق أن درجة كفاءة أثر الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة (8) حيث جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.39) بانحراف معياري (0.3915) ونسبة مئوية بلغت (82.2%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية معيار التقرير بشكل مباشر على زيادة الإيرادات الضريبية حيث في حال تم تحديد فروقات ضريبية واعتراض المكلف عليها، فإن الاعتراض الخاص في المكلف سيتم عرضه على لجنة من مأموري التقدير يكون الموظف الذي أعد هذا التقرير ليس من ضمنها، و في حال كان التقرير غير واضح سيؤدي إلى ضعف لجنة دراسة الاعتراض مما قد يترتب عليه سقوط القضية وضياع الضرائب المهربة من رصيد الإيرادات الضريبية.

السؤال الفرعي الثالث: هل استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4)-10) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	تمتع المدقق الضريبي بمستويات ذات كفاءة وفعالية عالية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.36	.722	87.23%	كبيرة جداً
4	تمتع المدقق الضريبي بخبرات مهنية عالية في التدقيق والاعمال المحاسبية والتجارية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.43	.619	88.57%	كبيرة جداً
6	قيام المدقق بمراعاة الموضوعية والاستقلالية عند فحص ملفات المكلفين يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.41	.616	88.24%	كبيرة جداً
8	قيام المدقق الضريبي باعطاء العناية الفائقة أثناء الفحص يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.40	.629	88.07%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.4	0.3728	88.0%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-10) السابق أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.40) بانحراف معياري (0.3728) ونسبة مئوية بلغت (88%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة أن تمتع مأموري التقدير بالمعايير الشخصية له دور مهم في زياده الإيرادات الضريبية من خلال بذل كافة العناية أثناء الفحص سيؤدي الى تحديد كافته الفروقات الضريبية المترتبة على المكلف، بالإضافة إلى أن تمتعهم بالموضوعية والاستقلالية

يؤدي إلى شعور المكلفين بأن الفروقات الضريبية التي تم تحديدها لم تكن بشكل تعسفي مما قد يؤدي إلى زيادة انتمائهم لاحقاً ودفع كافة الضرائب المستحقة عليهم.

السؤال الفرعي الرابع: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-11) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	قيام الادارة الضريبية بزيارات ميدانية مفاجئة لمنع إخفاء و إتلاف المكلف للوثائق والسجلات إذا علم بخضوع ملفه للتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.32	.690	86.44%	كبيرة جداً
4	قيام المدقق الضريبي من التأكد من صحة المخزون المقدم من قبل المكلف من خلال معاينة فعلية يساعد على زيادة الايرادات الضريبية	4.45	.620	88.91%	كبيرة جداً
6	إعتماد الادارة الضريبية عملية المعاينة الاحصائية في اختيار عينات الفحص تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.39	.641	87.90%	كبيرة جداً

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
8	قيام الفاحص الضريبي بتحديد نسبة المخاطرة وفقاً لحجم المعززات والمستندات المحاسبية المتوفرة تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.39	.654	87.90%	كبيرة جداً
10	يقوم المدقق باستخدام الفحص المستندي الشامل لحسابات الشركات التي لا يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال على زيادة الإيرادات الضريبية	4.34	.716	86.72%	كبيرة جداً
12	قيام المدقق الضريبي باستخدام نسب السيولة عند انخفاض مبيعات المكلفين يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.39	.665	87.73%	كبيرة جداً
14	قيام المدقق باستخدام أسلوب فحص العينات لحسابات الشركات التي يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال على زيادة الإيرادات الضريبية	4.43	.684	88.57%	كبيرة جداً
16	قيام المدقق الضريبي بتوسيع عملية الفحص إذا كانت بنود الميزانية غير مرتبة بشكل الصحيح يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.45	.607	89.08%	كبيرة جداً
18	قيام المدقق الضريبي بتأكد من صحة أساليب تقييم جرد المخزون يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.38	.725	87.56%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.391	0.2606	87.8%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-11) السابق أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية

بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة

جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.391) بانحراف معياري (0.2606) ونسبة مئوية بلغت (87.8%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أنها من أهم المعايير المساندة لعملية الفحص الضريبي والتي يتم من خلالها التركيز على نقاط جوهرية تحتاج إلى فحص وتحديد نطاق الفحص الضريبي، والذي يترتب عليه استغلال الموارد المالية والبشرية على النقاط التي يمكن من خلالها اكتشاف مبالغ ضريبية كبيرة تم تهريبها مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بكافة الضرائب المهربة.

السؤال الفرعي الخامس: هل استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-12) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	استخدام الإدارة الضريبية البرمجيات في فحص مجموعة من المكلفين لنفس النشاط والخروج بالمكلفين ذات الانحراف يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.46	.622	89.24%	كبيرة جداً
4	استخدام الإدارة الضريبية للبرمجيات لضمان تصريح المكلف عن جميع بياناته المقدمة للدوائر الضريبية المختلفة يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.42	.604	88.40%	كبيرة جداً
6	تتقن الإدارة الضريبية استخدام البرامج المستخدمة لدى المكلف من أجل ضبط عملياته التجارية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.42	.631	88.40%	كبيرة جداً
8	قيام الادارة الضريبية بمطابقة نقاط البيع الالكترونية لدى المكلف بما هو مصرح لديها يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.39	.626	87.73%	كبيرة جداً
10	قيام الادارة الضريبية بتوفير دورات تدريبية لرفع كفاءة الموظفين على استخدام البرامج المحاسبية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.36	.634	87.23%	كبيرة جداً
12	قيام الادارة الضريبية بالتطوير على برامجها لخدمة أهداف التدقيق لديها تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.38	.689	87.56%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.405	0.3126	88.2%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-12) السابق أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.405) بانحراف معياري (0.3126) ونسبة مئوية بلغت (88.2%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية استخدام التطور التكنولوجي في عمليات الفحص الضريبي حيث من خلال هذه الإجراءات تستطيع الإدارة الضريبية في ضريبة الدخل الاستفادة من عمليات التدقيق في ضريبة القيمة المضافة والجمارك وعكسها على الإيرادات الضريبية لدى ضريبة الدخل مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

السؤال الفرعي السادس: هل استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-13) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	اختيار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي تخصص المحاسبة يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.42	.604	88.40%	كبيرة جداً
4	اختيار الإدارة الضريبية موظفيها من الخبرة في أعمال المحاسبة والتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.42	.644	88.40%	كبيرة جداً
6	اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة العالية في ضبط المخالفات وأعمال التهرب الضريبي يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.45	.634	89.08%	كبيرة جداً
8	اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة في التعامل مع البرامج المحاسبية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.47	.594	89.41%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.44	0.3455	88.8%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-13) السابق أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.44) بانحراف معياري (0.3455) ونسبة مئوية بلغت (88.8%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن أسلوب الانتقائية أثراً مهماً جداً في كفاءة وفاعلية الخطوات السابقة حيث أن القيام بكافة مراحل عملية الفحص دون أن يكون هناك موظفون ذوو

كفاءة عالية في الامور المحاسبية، وفي أمور التدقيق وعملية الربط بين إجراءات التدقيق لن يؤدي إلى تحديد الضرائب المهربه بشكل صحيح سيؤثر بشكل سلبي على الإيرادات الضريبية.

السؤال الفرعي السابع: هل استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

وللإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بأثر استخدام الادارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية، والنتائج في الجدول (4-14) الآتي توضح ذلك:

جدول (4-14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بأثر استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
2	تمتع الموظف الضريبي بالقدرة على توقع المصاريف الواجبة لانتاج الدخل يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.35	.696	87.06%	كبيرة جداً
4	قيام الموظف الضريبي بقياس هامش الربح بالمقارنة مع الأنشطة المشابهة له يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.46	.549	89.24%	كبيرة جداً
6	قيام الموظف الضريبي بمراعاة المنطقة للمشروع القائم للمكلف وتقدير المبيعات يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.37	.687	87.39%	كبيرة جداً
8	قيام المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف للسنوات السابقة مع تصريحات السنة الخاضعة للتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.45	.579	89.08%	كبيرة جداً
10	قيام المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية	4.41	.616	88.24%	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للبعد	4.41	0.2933	88.2%	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-14) السابق أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.41) بانحراف معياري (0.2933) ونسبة مئوية بلغت

(88.2%) وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى ان لعملية تحديد هامش الربحية أهمية كبيرة في العمل الضرائبي خاصة في ظل عدم التزام أغلب المكلفين بإدارة حسابات منظمة، فإن تحديد نسبة هامش الربح الصافي الصحيحة يؤدي إلى تحديد مقدار الدخل الخاضع للضريبة للشركات وتحديد مقدار الدخل الخاضع قبل تنزيل الإعفاءات للشخص الطبيعي، مما قد ينتج عن ذلك فروقات ضريبية واجبة الدفع تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

2.4 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

نتائج الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الادارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التحصيل العلمي).

ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (4-15) و(4-16) تبين ذلك.

جدول (4-15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التحصيل العلمي لمأموري التقدير.

البعد	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.	دبلوم فأقل	14	4.1473	.18281
	بكالوريوس	26	4.2885	.22575
	ماجستير	10	4.3000	0.22399
	دكتوراه	3	4.375	0.0625
الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية	دبلوم فأقل	14	4.0536	.35933
	بكالوريوس	26	4.0962	.38779
	ماجستير	10	4	0.30046
	دكتوراه	3	4	0.25

الإحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المسمى الوظيفي	البعد
.18624	4.1607	14	دبلوم فأقل	الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.44573	4.0817	26	بكالوريوس	
0.45338	4.2	10	ماجستير	
0.50518	4.4167	3	دكتوراه	
.26653	4.0754	14	دبلوم فأقل	الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.28575	4.0641	26	بكالوريوس	
0.17964	4.15	10	ماجستير	
0.08486	4.037	3	دكتوراه	
.23900	4.1726	14	دبلوم فأقل	الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.30305	4.1026	26	بكالوريوس	
0.1641	4.175	10	ماجستير	
0.33679	4.3889	3	دكتوراه	
.21371	4.1250	14	دبلوم فأقل	الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.24059	4.2788	26	بكالوريوس	
0.25139	4.175	10	ماجستير	
0.26021	4.2917	3	دكتوراه	
.22775	4.2571	14	دبلوم فأقل	الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.35863	4.1692	26	بكالوريوس	
0.36953	4.01	10	ماجستير	
0.32146	4.1333	3	دكتوراه	
.11503	4.1384	14	دبلوم فأقل	الدرجة الكلية للأبعاد
.18510	4.1543	26	بكالوريوس	
0.14094	4.1587	10	ماجستير	
0.08509	4.2292	3	دكتوراه	

جدول (4-16) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات
مأموري التقدير تبعاً لمتغير التحصيل العلمي لمأموري التقدير.

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الابعاد
.139	1.916	.085	3	.254	بين المجموعات	البعد 1
		.044	49	2.168	خلال المجموعات	
			52	2.422	المجموع	
.890	.208	.027	3	.081	بين المجموعات	البعد 2
		.130	49	6.376	خلال المجموعات	
			52	6.457	المجموع	
.525	.754	.120	3	.359	بين المجموعات	البعد 3
		.159	49	7.778	خلال المجموعات	
			52	8.137	المجموع	
.821	.306	.020	3	.061	بين المجموعات	البعد 4
		.067	49	3.270	خلال المجموعات	
			52	3.331	المجموع	
.345	1.132	.081	3	.243	بين المجموعات	البعد 5
		.072	49	3.508	خلال المجموعات	
			52	3.751	المجموع	
.226	1.500	.084	3	.252	بين المجموعات	البعد 6
		.056	49	2.745	خلال المجموعات	
			52	2.997	المجموع	
.355	1.109	.120	3	.361	بين المجموعات	البعد 7
		.109	49	5.325	خلال المجموعات	
			52	5.687	المجموع	
.844	.274	.007	3	.021	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		.025	49	1.222	خلال المجموعات	
			52	1.242	المجموع	

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

ويتضح من الجدول (4-16) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.844)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التحصيل العلمي).

تفسر الباحثة عدم وجود فرق على تركيز الإدارة الضريبية في اختيار مأموري التقدير ممن يتمتعون بخبرات عملية في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى إعطائهم دورات تدريبية للرفع من كفاءتهم، والحد من الفروقات التي قد تنتج عن مستوى التحصيل العلمي.

نتائج الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التخصص).

ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (4-17) و(4-18) تبين ذلك.

جدول (4-17) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص لمأموري التقدير.

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التخصص	البعد
.22612	4.2260	13	المحاسبة	استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.
.20160	4.3235	17	الإدارة	
.16834	4.2102	11	المالية	
.26309	4.2448	12	غير ذلك	
.38813	3.9808	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.29295	4.0441	17	الإدارة	
.25673	4.0909	11	المالية	
.47023	4.1458	12	غير ذلك	

الإحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التخصص	البعد
.40776	4.2308	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.36412	4.1103	17	الإدارة	
.41492	4.0909	11	المالية	
.44221	4.1458	12	غير ذلك	
.20393	4.0470	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.22289	4.0163	17	الإدارة	
.23606	4.1465	11	المالية	
.34175	4.1528	12	غير ذلك	
.20801	4.0577	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.20833	4.0833	17	الإدارة	
.24721	4.2500	11	المالية	
.36835	4.2569	12	غير ذلك	
.29075	4.2596	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.21757	4.2279	17	الإدارة	
.24015	4.1364	11	المالية	
.22271	4.2396	12	غير ذلك	
.38647	4.0462	13	المحاسبة	الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.29605	4.2471	17	الإدارة	
.29480	4.1091	11	المالية	
.33967	4.2083	12	غير ذلك	
.14724	4.1173	13	المحاسبة	الدرجة الكلية للأبعاد
.10717	4.1500	17	الإدارة	
.14101	4.1580	11	المالية	
.22465	4.2010	12	غير ذلك	

جدول (4-18) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات ماموري التقدير تبعاً لمتغير التخصص

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الابعاد
.498	.803	.038	3	.114	بين المجموعات	البعد 1
		.047	49	2.309	خلال المجموعات	
			52	2.422	المجموع	
.697	.481	.062	3	.185	بين المجموعات	البعد 2
		.128	49	6.272	خلال المجموعات	
			52	6.457	المجموع	
.823	.303	.049	3	.148	بين المجموعات	البعد 3
		.163	49	7.989	خلال المجموعات	
			52	8.137	المجموع	
.394	1.016	.065	3	.195	بين المجموعات	البعد 4
		.064	49	3.136	خلال المجموعات	
			52	3.331	المجموع	
.108	2.135	.145	3	.434	بين المجموعات	البعد 5
		.068	49	3.317	خلال المجموعات	
			52	3.751	المجموع	
.630	.581	.034	3	.103	بين المجموعات	البعد 6
		.059	49	2.894	خلال المجموعات	
			52	2.997	المجموع	
.365	1.084	.118	3	.354	بين المجموعات	البعد 7
		.109	49	5.333	خلال المجموعات	
			52	5.687	المجموع	
.614	.606	.015	3	.044	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		.024	49	1.198	خلال المجموعات	
			52	1.242	المجموع	

ويتضح من الجدول (4-18) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.614)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التخصص).

تفسر الباحثة عدم وجود فروق إلى أن الإدارة الضريبية تهتم في الجانب العملي لمأموري التقدير أكثر من التخصص في البكالوريوس، بالإضافة إلى قيامها بإعطاء دورات تدريبية يتم من خلالها تبادل خبرات بين حديثي التوظيف وبين من لديهم سنوات خبرة طويلة كون العمل الضريبي لا يعتمد على الجانب النظري الذي يتم تلقيه في بعض التخصصات العلمية وإنما على الجانب العملي

نتائج الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير سنوات الخبرة)

ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (4-19) و(4-20) تبين ذلك.

جدول (4-19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات الخبرة	البعد
.19747	4.2891	8	سنة فأقل	استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.
.14217	4.1823	12	2 - 5 سنوات	
.23957	4.2784	33	5 سنوات فأكثر	
.25877	4.1875	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.37358	4.0313	12	2 - 5 سنوات	
.36666	4.0417	33	5 سنوات فأكثر	
.36252	3.9844	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.51802	4.1979	12	2 - 5 سنوات	
.35422	4.1629	33	5 سنوات فأكثر	
.26016	4.1528	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.14762	4.0648	12	2 - 5 سنوات	
.28337	4.0707	33	5 سنوات فأكثر	
.2312	4.2188	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.1485	4.1736	12	2 - 5 سنوات	
.3098	4.1263	33	5 سنوات فأكثر	
.2086	4.1563	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.2469	4.2604	12	2 - 5 سنوات	
.2481	4.2197	33	5 سنوات فأكثر	
.3420	4.3625	8	سنة فأقل	الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية
.3450	3.9917	12	2 - 5 سنوات	
.3003	4.1727	33	5 سنوات فأكثر	
.1185	4.2031	8	سنة فأقل	الدرجة الكلية للأبعاد
.1200	4.1250	12	2 - 5 سنوات	
.1729	4.1545	33	5 سنوات فأكثر	

جدول (4-20) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات
مأموري التقدير تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الابعاد
.387	.967	.045	2	.090	بين المجموعات	البعد 1
		.047	50	2.332	خلال المجموعات	
			52	2.422	المجموع	
.554	.599	.075	2	.151	بين المجموعات	البعد 2
		.126	50	6.306	خلال المجموعات	
			52	6.457	المجموع	
.458	.794	.125	2	.250	بين المجموعات	البعد 3
		.158	50	7.887	خلال المجموعات	
			52	8.137	المجموع	
.697	.364	.024	2	.048	بين المجموعات	البعد 4
		.066	50	3.283	خلال المجموعات	
			52	3.331	المجموع	
.655	.427	.032	2	.063	بين المجموعات	البعد 5
		.074	50	3.688	خلال المجموعات	
			52	3.751	المجموع	
.645	.442	.026	2	.052	بين المجموعات	البعد 6
		.059	50	2.945	خلال المجموعات	
			52	2.997	المجموع	
.043*	3.358	.337	2	.673	بين المجموعات	البعد 7
		.100	50	5.013	خلال المجموعات	
			52	5.687	المجموع	
.550	.605	.015	2	.029	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		.024	50	1.213	خلال المجموعات	
			52	1.242	المجموع	

ويتضح من الجدول (4-20) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.550)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، إلا أن هنالك فروقاً دالة إحصائياً على البعد السابع (الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية) ولفحص الدلالة البعدية استخدمت الباحثة اختبار شيفية حيث كان هنالك فرق دال إحصائياً بين سنوات الخبرة (سنة فأقل) و (2 - 5 سنوات) ولصالح ذوي الخبرة (سنة فأقل).

تفسر الباحثة عدم وجود فروق على الرغم من تركيز الإدارة الضريبية على الخبرات والكفاءات العالية في المجال العملي عند اختيارها لمأموري التقدير إلا أنها أيضاً تقوم باعطاء دورات تدريبية لحديثي الخبرات، بهدف نقل المعرفة من مأموري التقدير الذين يتمتعون بخبرات كبيرة إلى حديثي الخبرة مما يؤدي إلى الحد من التفاوت بينهم.

كما أوضحت النتائج إلى وجود فروق دالة إحصائية على البعد السابع بين سنوات الخبرة (سنة فأقل) و (2-5 سنوات) وكانت لصالح ذوي الخبرة سنة فأقل، وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن حديثي التوظيف يكون لديهم حافز أكبر مما لديهم خبرة أكثر من (2 سنة) من أجل إثبات أنفسهم والحصول على مسمى وظيفي يؤثر إيجاباً على المردود المالي لهم، بالإضافة لربما كان من لديهم سنوات خبرة أقل من سنة كانوا حديثي التخرج مما أدى إلى قدرتهم على الربط بين الجانب النظري والعملي أكثر مما لديهم سنوات خبرة من (2-5 سنوات) والذين قد يكونون حصلوا على مسميات وظيفية مما كان له أثر سلبي على زيادة الالتزام ممن يتمتعون بخبرة أقل من سنة بأساليب التدقيق الحديثة.

نتائج الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير طبيعة العمل)

ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة اختبارات للعينات المستقلة ونتائج الجدول (4-4)

(21) تبين ذلك.

جدول (4-21) نتائج اختبارات للعينات المستقلة

مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة العمل	الابعاد
*0.00	8.559	.21582	4.2583	53	مأمور تقدير	البعـد 1
		.19700	3.9337	66	مدقق	
*0.041	2.067	.35238	4.0613	53	مأمور تقدير	البعـد 2
		.25006	3.9470	66	مدقق	
*0.006	2.818	.39559	4.1439	53	مأمور تقدير	البعـد 3
		.26925	3.9716	66	مدقق	
*0.000	5.375	.25309	4.0818	53	مأمور تقدير	البعـد 4
		.19472	3.8611	66	مدقق	
*0.000	6.105	.26857	4.1509	53	مأمور تقدير	البعـد 5
		.20872	3.8838	66	مدقق	
*0.000	7.294	.24007	4.2193	53	مأمور تقدير	البعـد 6
		.31950	3.8333	66	مدقق	
0.352	0.935	.33070	4.1604	53	مأمور تقدير	البعـد 7
		.23106	4.1121	66	مدقق	
*0.000	10.238	.15457	4.1552	53	مأمور تقدير	الدرجة الكلية
		.08432	3.9273	66	مدقق	

* دالة احصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويتضح من الجدول (4-21) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.000)، وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، وبالتالي تُرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير طبيعة العمل).

كما لوحظ عدم وجود فروق دالة إحصائياً على البعد السابع (الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية).

وتفسر الباحثة وجود فروق إلى وجود ترابط بين احتياجات عملية الفحص والتدقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية وبين مواكبة أساليب التدقيق الحديثة، وعلى الجانب الآخر فإن المدققين يرون أن الإدارة الضريبية تلتزم في بعض المعايير دون غيرها أو التزامهم بها عند فحص بعض الملفات حسب أهميتها النسبية.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

1.5 مناقشة أسئلة الدراسة

2.5 مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

3.5 الاستنتاجات

4.5 التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة في عملية الفحص الضريبي، وأثرها في زيادة الإيرادات الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة أعدت الباحثة أداة للدراسة تمثلت في استبانة قامت بتوزيعها على عينة من مأموري التقدير والمدققين، وقامت بترميزها وإدخالها إلى الحاسوب، ومعالجتها إحصائياً.

وفي هذا الفصل تسعى الباحثة إلى مناقشة نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها في ضوء ما تم التوصل إليه.

1.5 مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

1.1.5 النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول

نص السؤال على: ما مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة في عملية الفحص الضريبي؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال، قامت الباحثة بتجزئته إلى سبعة أسئلة فرعية كالاتي:

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الأول: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-1) إلى أن درجة الموافقة على استخدام الدوائر الضريبية لمعايير العمل الميداني في عملية الفحص الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.71) ونسبة مئوية بلغت (74.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن الإدارة الضريبية تقوم بعملية متكاملة تبدأ من جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق، ومن ثم تحديد أماكن الخطورة، وبناء عليه يتم وضع خطة لعملية التدقيق أثناء الزيارة الميدانية، وتحديد الاحتياجات اللازمة للقيام بهذه العملية، ومن ثم يتم دراسة نظام الرقابة الداخلي للشركة إن وجد، وعليه يتم تحديد طريقة الفحص المستندي الشامل، أم فحص على أساس عينات، ومن ثم يتم جمع الوثائق والمستندات والبيانات التي تتعلق في المخاطر التي تم تحديدها سابقاً بهدف فحصها كونها تعتبر أحد أهم الدلائل التي سيعتمد عليها في تدعيم نتائج الفحص، ومن ثم تنتهي هذه العملية بإثبات ما تم القيام به أثناء الزيارة الميدانية بتقرير للزيارة الميدانية يوضح جميع ما تم القيام به وما هي المستندات والبيانات التي تم التحرز عليها، حيث وجود عملية تدقيق متكاملة تسهل من التأكد من مدى التزام المكلفين، بالإضافة إلى تحديد مقدار الضرائب المهربة، وإثبات كفاية الإجراءات يؤدي إلى عدم وجود ثغرات في عملية بناء ملف التدقيق، وعدم خساره القضية في حال رفعها للمحاكم المختصة.

وتتفق هذه النتيجة مع ما اشارت اليه دراسة حسين بأن الالتزام بمعايير العمل الميداني له أثر كبير في الحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي التي تؤثر ايجاباً على زيادة الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الثاني: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-2) أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرتين (1 و 7) قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.61) ونسبة مئوية بلغت (72.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية في نهاية فحص الملف بعمل تقرير نهائي يوضح من خلاله موضوع هذا التقرير ولمن موجه وتاريخ إعدادة، ومن ثم يتم وضع كافة

الإجراءات التي تم اتباعها خلال عملية التدقيق من أول خطوة والتي تكون من داخل الإدارة الضريبية، ومن ثم إلى الزيارة الميدانية وأخيراً لمرحلة الفحص النهائي داخل الإدارة الضريبية، كما يقوم بإرفاق كافة المعززات التي تم الاستناد إليها في عملية الفحص، وما هي النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات التي يراها مناسبة، بالإضافة إلى إرفاق ملف الدراسة الذي يكون أكثر تفصيلاً ويوضح الأرقام والفروقات الضريبية، كون قد يتم الاعتراض من قبل المكلف على تقديرات الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى تقديم اعتراض والذي سيوجه إلى لجنة من مأموري التقدير يكون من فحَصَ الملف ليس من ضمنهم، ولذلك وجود تقرير نهائي ومفصل يسهل على لجنة النظر في الاعتراض من الدفاع عن قرار مأمور التقدير.

وتتفق هذه النتيجة مع ما اشارت اليه دراسة شاهين والتي توصلت إلى ان العاملين في الدوائر الضريبية ملتزمون بتوثيق الاجراءات التي تم القيام بها لأهميتها في كشف التهرب ورفد خزينة الدولة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الثالث: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-3) أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة (3) قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.69) ونسبة مئوية بلغت (73.8%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية باعطاء الإهتمام الكامل باختيار موظفي الفحص والتدقيق لما لهذه الوظيفة من أهمية كبيرة كون ينصب على عاتق مأموري التقدير التأكد من مدى التزام المكلفين بالقوانين الضريبية وتحديد مقدار التهرب الضريبي، حيث تراعي الإدارة الضريبية كفاءة وفاعلية الموظفين الذين سيتم اختيارهم ليكونوا ضمن موظفي الفحص والتدقيق على ان يمتلكوا الخبرة العملية في طبيعة وظيفتهم وقدرتهم على بدل العناية

الكافية في عملهم و ان يتمتعوا أثناء عملية الفحص بالموضوعية والاستقلالية التامة، وعدم تأثر نتائج الفحص في العلاقات الخاصة مع المكلفين أو من قرارات المستويات الادارية العليا.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار اليه حنو والذي أوصى بأهمية تأهيل العاملين بالبرامج المحاسبية واستقلاليتهم في كشف التهرب الجمركي ورفد خزينة الدولة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الرابع: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-4) إلى أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى الفقرات (5 و 13 و 15) وباقي الفقرات قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.53) ونسبة مئوية بلغت (70.6%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية باستخدام مجموعة من أدوات إدارة المخاطر بهدف أن تحقق الاستغلال الأمثل لمواردها المالية والبشرية، وتوجيههم إلى الملفات التي يتوقع وجود تهرب ضريبي مرتفع جداً، والبنود المتوقع تلاعبهم بها، وذلك من خلال تحديد طبيعة وقوة النظام الداخلي للشركة الخاضعة للتدقيق لتحديد مستوى عملية الفحص ومدى التعمق بها فكلما كان نظام الرقابة ضعيفاً تم الاعتماد على الفحص المستندي الشامل، بالإضافة إلى أنها تلعب دوراً مهماً في تحديد طريقة إجراء الزيارة الميدانية هل بشكل مفاجئ أو بعد تبليغ الشركة، كما تهتم الإدارة الضريبية أيضاً في مخاطر البيانات المالية المقدمه لها مثل المخزون حيث يمكن أن يتم تخفيض قيمة المخزون أو استخدام طرق تقييم غير صحيحة، حيث تقوم الإدارة الضريبية بإجراء معاينة للمخزون بشكل كامل أو جزئي، حيث أي زيادة في قيمة المخزون الفعلي عن المستندي المقدم للإدارة الضريبية ينعكس ربها صافياً، بالإضافة إلى التأكد من كرت الصنف للمخزون المراد فحصه للتأكد من طريقة التقييم، بالإضافة إلى استخدام بعض المؤشرات المالية للتأكد من منطقية المبيعات المصرح عنها مثل معدل دوران المخزون ونسب السيولة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الخامس: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-5) أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى الفقرات (3 و 9 و 11) وباقي الفقرات قد جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.60) ونسبة مئوية بلغت (72%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية باستغلال برنامج إدارة الإيرادات الموحد (RMS) والذي تم استخدامه في بداية عام 2014 للقيام بمقارنة تصريحات المكلفين لنفس القطاع وأي مكلف يصرح بشكل مغاير تماماً عن باقي المكلفين في باقي القطاع مع مراعاة حجم الصفقات يتم إخضاعه للتدقيق، كما أن الإدارة الضريبية قامت بتطوير نظام (RMS) لربط كافة البيانات التي يصرح عنها المكلفين للدوائر الضريبية الأخرى مثل ضريبة القيمة المضافة والجمارك والمقاصة على نفس النظام مما يسهل على الإدارة الضريبية من عملية التأكد من صحة تصريح المكلفين لضريبة الدخل والدوائر الضريبية الأخرى كما أن الإدارة الضريبية قامت بإعطاء دورات تدريبية لمأموري التقدير على البرامج المحاسبية التي يستخدمها المكلفين بهدف تطوير أداءهم أثناء قيامهم بفحص تلك البرامج.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشارت إليه مروى والذي أوصت بأهمية استخدام الإدارة الضريبية للأجهزة الإلكترونية والتقنيات التكنولوجية لرفع كفاءة الموظفين وزيادة الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي السادس: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-6) إلى أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا

البعد وعلى الفقرة (3) الفقرات (1 و 5) قد جاءت بدرجة متوسطة، والفقرة (7) جاءت بدرجة كبيرة جداً، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.57) ونسبة مئوية بلغت (71.4%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية إلى إعطاء الاهتمام الكبير في تحديد الأسس التي يجب أن يتمتع بها موظفو التدقيق حيث تركز على من يحملون درجة البكالوريوس في المحاسبة كون عمل ضريبة الدخل يعتمد على الأمور المحاسبية وتحديد أرباح وخسائر الشركات والمركز المالي لها، بالإضافة إلى تمتعهم بخبرة في عملية التدقيق المستندي والتدقيق على البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل المكلفين حيث عدم قدرتهم على التعامل مع البرامج المحاسبية للمكلفين يفقد الزيارة الميدانية المفاجئة للمكلف أهميتها، وأن يتمتعوا بحس عال في تحديد الطريقة التي يتبعها المكلف في التهرب والكشف عنها وضبطها إذا ما علمنا أن نسب التهرب الضريبي في فلسطين مرتفعة جداً.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة حسين التي اشارت الى أن الالتزام بالمعايير العامة لها أثر كبير في الحد والكشف عن حالات التهرب الضريب وما يترتب عليها من زياده الايرادات الضريبية.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي السابع: ما مدى استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح في عملية الفحص الضريبي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-7) أن درجة الموافقة على استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي قد جاءت كبيرة على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى جميع الفقرات، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (3.86) ونسبة مئوية بلغت (77.2%).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى قيام الإدارة الضريبية بمقارنه تذبذب هامش الربح للمكلف خلال السنوات السابقة له، بالإضافة إلى هامش الربح للمكلف مع مكلفين من نفس

القطاع مع مراعاة سياسات البيع والمنطقة التي يتواجد بها المشروع، وحجم الصفقات وذلك لعدم قيام المكلفين بمسك حسابات رسمية، وبناء على الإجراءات السابقة يتم تحديد مدى منطقية الحسابات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، وهل بحاجة إلى فحص بالإضافة قد يترتب على هذه الإجراءات تحديد فروقات ضريبية تقديرية، كما ويتم تحديد حجم المصاريف التشغيلية اللازمة لإنتاج الدخل على أن يكون الربح الواجب التصريح عنه يغطي تلك المصاريف.

وتتفق هذه النتيجة مع ما اشارت إليه دراسة حوسو والتي توصلت إلى أن الفحص الضريبي يستند الى تحليل البيانات الماليه وتحليل نسب الربحية للتأكد من قيام المكلف برفد خزينة الدولة بكامل الضرائب المستحقة عليه.

2.1.5 مناقشة نتائج السؤال الرئيس الثاني

هل استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

ومن أجل الإجابة على هذا السؤال، قامت الباحثة بتجزئته إلى سبعة أسئلة فرعية

كالآتي:

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الأول: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-8) إلى أن درجة كفاءة أثر الادارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.45) بانحراف معياري (0.189) ونسبة مئوية بلغت (89%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن لعملية الزيارة الميدانية سواء في عملية التخطيط والفحص خلالها وإثباتها تشكل جوهر عملية الفحص، كونه يتم خلالها التأكد من مدى صحة

البيانات المالية التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية مع ما هو مثبت في حساباتهم الداخلية، والتي يتم من خلالها أيضا التأكد من وجود ضرائب مهربه ام لا، وفي حال تبين وجود ضرائب مهربه يتم تحصيلها في الطرق المحددة في القانون مما يترتب عليها زيادة الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الثاني: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-9) إلى أن درجة كفاءة أثر الادارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراتها باستثناء الفقرة (8) حيث جاءت بدرجة متوسطة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.39) بانحراف معياري (0.3915) ونسبة مئوية بلغت (82.2%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية معيار التقرير بشكل غير مباشر على زيادة الإيرادات الضريبية حيث في حال تم تحديد فروقات ضريبية واعتراض المكلف عليها، فإن الاعتراض الخاص في المكلف سيتم عرضه على لجنة من مأموري التقدير يكون الموظف الذي اعد هذا التقرير ليس من ضمنها، ولذلك في حال كان التقرير غير واضح فيما يخص إجراءات الفحص، وكيفية تحديد الفروقات الضريبية، وعدم وضوح المستندات التي تم الاعتماد عليها، عند تحديد هذه الفروقات سيؤدي إلى ضعف لجنة دراسة الاعتراض وعدم قدرتها على الدفاع على تقرير مأمور التقدير؛ مما قد يترتب عليه سقوط القضية وضياع الضرائب المهربة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الثالث: هل استخدام الإدارة الضريبية للمعايير الشخصية يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-10) إلى أن درجة كفاءة أثر استخدام الادارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد

جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.40) بانحراف معياري (0.3728) ونسبة مئوية بلغت (88%) وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة أن تمتع مأموري التقدير بالمعايير الشخصية له دور مهم في زياده الإيرادات الضريبية بطريقتين: الأولى إلى أن قيامهم ببذل كافة العناية أثناء الفحص، بالإضافة إلى خبرتهم في هذا المجال سيؤدي إلى تحديد كافة الفروقات الضريبية المترتبة على المكلف وليس جزء منها، وذلك لما يتمتعوا به من معايير شخصية مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بكافة الضرائب المهربة، أما الطريقة الثانية فإن تمتعهم بالموضوعية والاستقلالية يؤدي إلى شعور المكلفين بأن الفروقات الضريبية التي تم تحديدها لم تكن بشكل تعسفي مما قد يؤدي إلى زيادة انتمائهم لاحقاً ودفع كافة الضرائب المستحقة عليهم دون اللجوء لأساليب التهرب الضريبي؛ مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى أن تحديد فروقات ضريبية بشكل تعسفي ودون وجه حق قد يؤدي إلى سقوط القضية في حال تم رفعها إلى المحاكم المختصة؛ مما قد يترتب عليه منع الإدارة الضريبية من إعادة فحص تلك الفترة، وضياع الضرائب المهربة من التحصيل.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الرابع: هل استخدام الإدارة الضريبية لمعايير إدارة المخاطر يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-11) إلى أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.391) بانحراف معياري (0.2606) ونسبة مئوية بلغت (87.8%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أنها من أهم المعايير المساندة لعملية الفحص الضريبي حيث يتم توجيه الإدارة الضريبية للملفات المتوقع وجود تهرب ضريبي بمبالغ ضخمة، بالإضافة إلى توجيه التركيز على نقاط جوهرية بحاجة إلى فحص، بالإضافة أنها تعطي مؤشراً على مدى تلاعب الشركة في حساباتها المقدمة بالإضافة إلى فحص أكثر الأساليب استخداماً في عملية التهرب الضريبي كما أنها تلعب دوراً مهماً في تحديد نطاق الفحص الضريبي والذي يترتب عليه استغلال الموارد المالية والبشرية على النقاط التي يمكن من خلالها اكتشاف مبالغ ضريبية كبيرة تم التهرب منها مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بكافة الضرائب المهربة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الخامس: هل استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-12) أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.405) بانحراف معياري (0.3126) ونسبة مئوية بلغت (88.2%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات الباحثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية استخدام التطور التكنولوجي في عمليات الفحص الضريبي، حيث من خلال هذه الإجراءات تستطيع الإدارة الضريبية في ضريبة الدخل إلى الاستفادة من عمليات التدقيق في ضريبة القيمة المضافة والجمارك وعكسها على الإيرادات الضريبية لدى ضريبة الدخل، بالإضافة إلى تسهيل عمليات الربط في تصريحات المكلفين لدى دوائر الضريبة المختلفة مما يعقد عملية التهرب لدى المكلفين مما يؤدي إما إلى زيادة التزامهم في دفع الضرائب المستحقة عليهم، أو من خلال كشف التلاعب في تصريحاتهم وتحديد الفروقات ضريبية ان وجدت، إضافة إلى ذلك قيام الإدارة الضريبية بتدريب موظفي التدقيق على البرامج المحاسبية المستخدمة لدى المكلفين يؤدي إلى قدرتهم على فحص حسابات هذه

الشركات والتأكد من مطابقتها لما هو مصرح لدى ضريبة الدخل وتحديد أي فروقات ضريبية مهربة وتحصيله مما يزيد من الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي السادس: هل استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية على زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-13) إلى أن درجة استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.44) بانحراف معياري (0.3455) ونسبة مئوية بلغت (88.8%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن لأسلوب الانتقائية أثر مهم جداً في كفاءة وفاعلية الخطوات السابقة حيث أن القيام بزيارات ميدانية، أو فحص الأنظمة المحاسبية للشركات، واستخدام المعلومات التي يتم توفيرها من قبل نظام (RMS) سواء فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة أو الجمارك دون أن يكون هناك موظفون ذوو كفاءة عالية في الأمور المحاسبية و التدقيق وعملية الربط بين إجراءات التدقيق وربط المعلومات لن يؤدي إلى تحديد الضرائب المهربة بشكل صحيح، ولذلك فإن استخدام أسلوب الانتقائية سيؤدي إلى كفاءة وفاعلية الإجراءات السابقة وزيادة الإيرادات الضريبية بكافة الضرائب المهربة.

مناقشة نتائج السؤال الفرعي السابع: هل استخدام الإدارة الضريبية للتوقعات وقياس هامش الربح يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-14) إلى أن درجة كفاءة أثر استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي على زيادة الإيرادات الضريبية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.41) بانحراف معياري (0.2933) ونسبة مئوية

بلغت (88.2%). وتشير قيمة الانحراف المعياري إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن لعملية تحديد هامش الربحية أهمية كبيرة في العمل الضرائبي في ضريبة الدخل في ظل عدم التزام المكلفين بمسك حسابات رسمية، كما أن تحديد نسبة هامش الربح الصافي بشكل صحيح يؤدي إلى تحديد مقدار الدخل الخاضع للضريبة للشركات وتحديد مقدار الدخل الخاضع قبل تنزيل الإعفاءات للشخص الطبيعي والذي يتبعه تحديد مقدار الضرائب المهربه إن وجد، كما أن الإدارة الضريبية عند تحديدها لهامش الربحية تراعي حجم الصفقات وسياسة البيع ومكان المشروع وذلك للتوصل وبشكل موضوعي ودون تعسف إلى تحديد ضريبة الدخل المستحقة على المكلف ومقارنتها مع الضريبة المدفوعة، وفي حال يوجد فروق سيؤدي إلى تحصيل هذه الفروق وزيادة الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك ومن خلال الإجراءات التي تم ذكرها في تحديد هامش الربحية يصعب على المكلف إثبات تعسف الإدارة الضريبية كونه لا يدير حسابات نظامية.

2.5 مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

مناقشة نتائج الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التحصيل العلمي).

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-16) إلى أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.844)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التحصيل العلمي).

تفسر الباحثة عدم وجود فروق إلى تركيز الإدارة الضريبية في اختيار مأموري التقدير على تمتعهم بخبرات عملية في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى إعطائهم دورات تدريبية للرفع من كفاءاتهم، والحد من الفروقات التي قد تنتج عن مستوى التحصيل العلمي، حيث ترى الإدارة الضريبية أن العمل الضريبي وتفاصيل عمليات التدقيق والتقدير لا تعطى في الجامعات مهما اختلف المستوى العلمي، ناهيك عن إمكانية الحصول على شهادات علمية بعيدة عن مجال الضرائب والتدقيق الضريبي فتصبح هذه الشهادات العلمية بدون أثر، ولذلك فإن للخبرات العملية التي تراعيها الإدارة الضريبية عند اختيارها لمأموري التقدير، بالإضافة إلى الدورات التي يتم إعطاؤهم إياها لرفع كفاءتهم تساعد أكثر من طبيعة التحصيل العلمي في زيادة التزام الإدارة الضريبية بأساليب التدقيق الحديث والأمر الذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التخصص).

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-18) إلى أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.614)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير التخصص).

تفسر الباحثة عدم وجود فروق إلى أن الإدارة الضريبية تهتم في الجانب العملي لمأموري التقدير أكثر من التخصص في البكالوريوس، بالإضافة إلى قيامها بإعطاء دورات تدريبية يتم من خلالها تبادل خبرات بين حديثي التوظيف وبين من لديهم سنوات خبرة طويلة كون العمل الضريبي لا يعتمد على الجانب النظري الذي يتم تلقينه في بعض التخصصات، ناهيك إلى اختلاف الجانب النظري عن الجانب العملي بشكل كبير في العمل الضرائبي، وبالتالي فإن اعتماد الإدارة الضريبية على الخبرات والدورات التدريبية له تأثير أكثر من التخصص في

البكالوريوس في زيادة التزامهم بأساليب التدقيق الحديثة الذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

مناقشة نتائج الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير سنوات الخبرة)

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-20) إلى أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.550)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، إلا أن هنالك فروق دالة احصائية على البعد السابع (الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية) ولفحص الدلالة البعدية استخدمت الباحثة اختبار شيفية حيث كان هنالك فرق دال احصائياً بين سنوات الخبرة (سنة فأقل) و (2 - 5 سنوات) ولصالح ذوي الخبرة (سنة فأقل).

تفسر الباحثة عدم وجود فروق على الرغم من تركيز الإدارة الضريبية على الخبرات والكفاءات العالية في المجال العملي عند اختيارها لمأموري التقدير إلا أنها أيضاً تقوم باعطاء دورات تدريبية لحديثي الخبرات؛ بهدف نقل المعرفة من مأموري التقدير الذين يتمتعون بخبرات كبيرة إلى حديثي الخبرة؛ مما يؤدي إلى الحد من التفاوت بينهم، ولذلك فإن سنوات الخبرة ليس لها الأثر في زيادة التزام الإدارة الضريبية في أساليب التدقيق الحديثة، في ظل قيام الإدارة الضريبية باعطاء دورات تدريبية في مجال التدقيق الضريبي مما يترتب عليه أثر على زيادة الإيرادات الضريبية.

كما أوضحت النتائج إلى وجود فروق داله إحصائية على البعد السابع بين سنوات خبره (سنة فأقل) و (2-5 سنوات) وكانت لصالح ذوي الخبرة سنة فأقل وتفسر الباحثة هذه النتيجة إلى أن حديثي التوظيف يكون لديهم حافز أكبر ممن لديهم خبرة أكثر من (2 سنة) من أجل إثبات أنفسهم والحصول على مسمى وظيفي يؤثر إيجاباً على المردود المالي لهم، بالإضافة

لربما كان من لديهم سنوات خبره أقل من سنة كانوا حديثي التخرج مما أدى الى قدرتهم على الربط بين الجانب النظري والعملي أكثر ممن لديهم سنوات خبرة من (2-5 سنوات) والذين قد يكونون حصلوا على مسميات وظيفية مما كان له أثر كبير على زيادة الالتزام ممن يتمتعون بخبرة أقل من سنة بأساليب التدقيق الحديثة مما يعود ايجاباً على زيادة الإيرادات الضريبية

مناقشة نتائج الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الادارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير طبيعة العمل)

اشارت النتائج الواردة في الجدول (4-21) إلى أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.000)، وهذه القيمة اقل من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، وبالتالي تُرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية (تعزى لمتغير طبيعة العمل)

كما لوحظ عدم وجود فروق دالة إحصائية على البعد السابع (الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى وجود ترابط بين احتياجات عملية الفحص والتدقيق وبين مواكبة أساليب التدقيق الحديثة، وهذا يعني أن مأموري التقدير يرون أن أساليب التدقيق الحديثة هي مهمة جداً، ويجب التزامهم بها، وأن اعترافهم بالتزامهم بكافة أساليب التدقيق الحديثة هو دليل على أهميتها إلا أن الواقع الفعلي قد لا يساعد على التزامهم بها بشكل كامل بسبب وجود بعض المعوقات.

وعلى الجانب الآخر فإن المدققين يرون أن الإدارة الضريبية تلتزم بدرجة متوسطة حيث تلتزم في بعض المعايير دون غيرها او قد يكون التزامها بهذه المعايير ليس في كل عملية تدقيق أو فحص.

3.5 الاستنتاجات

من خلال النتائج التي توصلت إليها الباحثة في هذه الدراسة، تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية:

1- أن التزام الإدارة الضريبية بمعايير العمل الميداني والمعايير الشخصية واستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسب وأسلوب الانتقائية وتوقعات قياس هامش الربح جاءت بدرجة كبيرة جداً من وجهه نظر مأموري التقدير.

2- أن التزام الإدارة الضريبية بمعايير التقدير ودراسة المخاطر جاءت بدرجة كبيرة من وجهة نظر مأموري التقدير.

3- أن التزام الإدارة الضريبية بمعايير العمل الميداني والمعايير الشخصية، واستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسب، وأسلوب الانتقائية ومعايير التقرير ودراسة المخاطر جاءت بدرجة متوسطة من وجهة نظر المدققين.

4- أن التزام الإدارة الضريبية بتوقعات قياس هامش الربح جاءت بدرجة كبيرة من وجهة نظر المدققين.

5- ان أثر التزام الإدارة الضريبية بمعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير والمعايير الشخصية ومعايير إدارة المخاطر، وأنظمة تكنولوجيا المعلومات وأسلوب الانتقائية وتوقعات قياس هامش الربح لها أثر كبير جداً على زيادة الإيرادات الضريبية.

6- أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية تبعاً لمتغيرات الدراسة، التحصيل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة.

7- أشارت النتائج إلى وجود فروق دالة إحصائية بين متوسطات استجابات مأموري التقدير والمدققين في مدى استخدام الإدارة الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وبين أثرها على الإيرادات الضريبية تعزى لمتغير طبيعة العمل.

4.5 التوصيات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، خرجت الباحثة بالتوصيات

الآتية:

1. ضرورة زيادة التزام موظفي الإدارة الضريبية بالأمر الشكلي لأعداد التقرير النهائي لكافة الملفات الخاضعة للفحص ورافاق ايضاحات تفصيلية لكيفية الوصول للنتائج المثبتة في تقرير الفحص.
2. ضرورة زيادة تركيز الإدارة الضريبية على معيار الخبرة المحاسبية والتجارية كشرط أساسي لاختيار موظفي الإدارة الضريبية (مأمور تقدير) ليستطيعوا مواكبة التطور الدائم لأساليب التدقيق الحديثة.
3. ضرورة زيادة التزام الإدارة الضريبية عند فحص ملفات المكلفين على الفحص المستندي الشامل كون أغلب المكلفين لا يمسون حسابات نظامية.
4. ضرورة تركيز الادارة الضريبية على الزيارات المفاجئة للمكلفين وفحص الانظمة المحاسبية المحوسبة لدى المكلفين ومعاينة المخزون على أرض الواقع.
5. ضرورة توفير وتفعيل فريق عمل داخل الإدارة الضريبية لمتابعة ما يتم نشره من قبل المكلفين على مواقع التواصل الاجتماعي فيما يتعلق بطبيعة الأصناف التي يتاجرون بها وأسعارها.
6. توفير جهات رقابية للتأكد من التزام الإدارة الضريبية بأساليب التدقيق الحديثة.
7. ضرورة قيام الإدارة الضريبية بتبني أساليب التدقيق الحديثة من خلال دليل لإجراءات الفحص والتدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

ابراهيم، نظمي: التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الاردن، 2009.

الدقة، عبد الرحمن، سلامين، ياسر، محاسبة ضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الطبعة الرابعة، 2014

ذنيبات، خميس، علي، بشير: المعايير العامة الشخصية للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35 ، العدد 2، 2008.

عبد الفتاح، محمد: المراجعة "مدخل قياس وضبط المخاطر"، الطبعة الثانية، جامعة عين شمس، عين شمس، مصر، 1999.

مهايني، محمد: المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة (الدورة التحضيرية)، 2013

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والاهمية النسبية، لجنة معايير المراجعة، 2000.

الرسائل الجامعية

محمد، باسل مسعود داود: التدقيق والتسويات لاغراض ضريبية القيمة المضافة واثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.

سلمان، اياد: استراتيجية توحيد ضريبي الدخل والقيمة المضافة في فلسطين وأثر ذلك على الالتزام الضريبي وحصيلة الخزينة العامة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2015.

ابو زعيتر، احمد: دور الإيرادات في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2012

بتاتة، طورش: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2012

بن شريف، وفاء: أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي بن مرباح، الجزائر، 2015.

بوعكاز، سميرة: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015

ترزي، المنتصر بالله: أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

جربوع، يوسف: دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

حسين، رلى: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2010

حمدان، مؤيد، ضريبة الاملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 القوانين المعدلة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2003

حنو، سعيد: مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف التهرب الجمركي في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016

حوسو، محمد: التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2005

الخطيب، كمال: دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2006

شاهين، سلام: واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين وأثر ذلك على التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2012

الشلة، علا: محددات الإيرادات العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2005

صالح، محمد: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007

عبد الغفور، حسام: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2008

قزح، علا: مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، نابلس، فلسطين، 2013.

قلالة، زكريا: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير جامعة بسكرة، بسكرة، الجزائر، 2014.

كرسوع، ارزاق: مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين

الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

مازون، محمد: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، الجزائر، 2011

محسن، محمود: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

محمود، معتز بالله: دور الادارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.

مروى، بشار: دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير، بسكرة، الجزائر، 2016

ملوكة، محمد: دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة الوادي، 2014

وهدان، هارون: دور الإيرادات غير السيادية في تمويل الموازنة السلطة الفلسطينية وطرق تفعيلها، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس، 2014

التقارير والمجلات

حسن، حسام الدين: معيار التدقيق الدولي (700) حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية، محاضرات علمية، جامعة دمشق، سوريا 2014.

الخطيب، عدنان، خصائص جودة الفحص الضريبي:دراسة ميدانية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الاردن، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سوريا، 2007.

الصواف، محمد حسين: أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في
المصارف التجارية، بحث منشور، مجلة التقني العراقي

عماد أحمد، علي، تطوير فاعلية الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الخامس، الجمعية
المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر، 1999.

المنظمة العاملة للملكية الفردية، ندوة علمية بعنوان " تقرير مراجع الحسابات الخارجي " سلسلة
الاجتماعات الرابعة والخمسون، جنيف، سويسرا

ميلود، اسيا، أهمية تقرير التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات، بحث غير منشور ، الجزائر،

2008

الهنيني، ايمان، دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن

- دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن، مجلة جامعة النجاح

للبحاث، نابلس، فلسطين، مجلد رقم 25 (8)، 2011.

القوانين

قرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة (20).

المواقع الالكترونية

موقع الاقتصادي الفلسطيني، <http://www.aliqtisadi.ps>

الملاحق

ملحق (1)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

تقوم الباحثة بدراستها "مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية" وذلك من أجل التأكد من النظام الرقابي الهادف على المكلفين من قبل الادارة الضريبية ومنع تسرب المال العام .

وقد تم اختياركم ضمن عينة الدراسة لذا أرجو التكرم باعطائي جزءا من وقتكم للاجابة عن الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة بدقة وواقعية وموضوعية ،وسيتم التعامل مع كافة المعلومات بسرية وهي لأغراض الدراسة والبحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحثة : أريج عوض

القسم الأول: معلومات عامة

1. التحصيل العلمي

() دبلوم فافل () بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه

2. التخصص

() محاسبة () ادارة () مالية () غير ذلك

3. سنوات الخبرة

() سنة فافل () ما بين 2- 5 سنوات () 5 سنوات فاكتر

4. طبيعة العمل

() مأمور تقدير () مدقق

القسم الثاني:

أولاً : مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير العمل الميداني في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية.

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	يستخدم المدقق الضريبي أداة التخطيط والتحضير السليم قبل البدء بعملية التدقيق .					
2	يستخدم المدقق الضريبي أداة التخطيط والتحضير السليم قبل البدء بعملية التدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	يقوم المدقق الضريبي بفحص نظام الرقابة الداخلي للمكلف إن وجد وتقييمه					
4	قيام المدقق الضريبي بفحص نظام الرقابة الداخلي للمكلف إن وجد وتقييمه يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	يقوم المدقق بجمع المعززات والوثائق اللازمة لإثبات ما لديه من بيانات من أجل تدقيقها وإثباتها .					
6	قيام المدقق الضريبي بجمع المعززات والوثائق اللازمة لإثبات ما لديه من بيانات من أجل تدقيقها وإثباتها يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
7	يقوم المدقق الضريبي بتوثيق عمله خلال عملية التدقيق .					
8	قيام المدقق الضريبي بتوثيق عمله خلال عملية التدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
9	يتأكد المدقق الضريبي من جودة التدقيق الداخلي للمنشأة وعليه يقوم باختيار العينة الواجب فحصها .					
10	قيام المدقق الضريبي باختيار عينة الفحص بناء على تقييم جودة التدقيق الداخلي للمنشأة يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
11	يتم تقييم التدقيق الداخلي من قبل المدقق الضريبي من خلال النظر على أساليب وإجراءات المنشأة .					
12	قيام المدقق الضريبي بالاعتماد على إجراءات وأساليب والتسلسل الورقي لعمليات المنشأة في تقييم جودة التدقيق الداخلي يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
13	يبدأ المدقق الضريبي بجمع الأدلة والبراهين التي تثبت المعلومات المسجلة لديه محل التدقيق					
14	قيام المدقق الضريبي في بداية عملية التدقيق بجمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
15	يعتمد المدقق الضريبي في جمع الأدلة والبراهين على المصادر الخارجية والمصادر الموجودة داخل الإدارة الضريبية.					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
16	قيام المدقق الضريبي بالاعتماد على مصادر معلومات من داخل وخارج الادارة الضريبية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

ثانيا : مدى استخدام الإدارة الضريبية لمعايير التقرير في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	يقوم المدقق الضريبي بإصدار تقارير وفق معايير شكلية منها (العنوان ، الجهة الموجه لها التقرير ، التاريخ ، الفقرة الافتتاحية للتقرير)					
2	قيام المدقق الضريبي بإصدار تقارير وفق معايير شكلية منها (العنوان ، الجهة الموجه لها التقرير ، التاريخ ، الفقرة الافتتاحية للتقرير) يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	يقوم المدقق بوضع كافة النتائج التي توصل لها خلال عملية التدقيق في التقرير					
4	قيام المدقق بوضع كافة النتائج التي توصل لها خلال عملية التدقيق في التقرير					
5	يحدد المدقق الضريبي مسؤوليته بالبيانات التي قدمت له وقام بتدقيقها					
6	قيام المدقق الضريبي بتحديد مسؤوليته بالبيانات التي قدمت له وقام بتدقيقها يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
7	يقوم المدقق الضريبي بإرفاق إيضاحات تكميلية لتقريره بعد عملية التدقيق .					
8	قيام المدقق الضريبي بإرفاق إيضاحات تكميلية لتقريره بعد عملية التدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

ثالثا : مدى استخدام الإدارة الضريبية المعايير الشخصية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها
على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	المدقق الضريبي يكون على مستويات كفاءة وفعالية عالية .					
2	تمتع المدقق الضريبي بمستويات ذات كفاءة وفعالية عالية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	المدقق الضريبي يملك خبرات مهنية عالية في التدقيق والأعمال المحاسبية والتجارية.					
4	تمتع المدقق الضريبي بخبرات مهنية عالية في التدقيق والأعمال المحاسبية والتجارية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	يقوم المدقق بعمل التدقيق بموضوعية واستقلالية					
6	قيام المدقق بمراعاة الموضوعية والاستقلالية عند فحص ملفات المكلفين يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
7	يقوم المدقق الضريبي بإعطاء العناية الفائقة لعمله					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
8	قيام المدقق الضريبي باعطاء العناية الفائقة أثناء الفحص يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

رابعا : مدى استخدام الإدارة الضريبية بدراسة المخاطر في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تقوم الإدارة الضريبية بزيارات ميدانية مفاجئة لمنع اخفاء واتلاف المكلف للوثائق والسجلات اذا علم بخضوع ملفه للتدقيق					
2	قيام الإدارة الضريبية بزيارات ميدانية مفاجئة لمنع اخفاء و اتلاف المكلف للوثائق والسجلات اذا علم بخضوع ملفه للتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	يقوم المدقق الضريبي من التأكد من صحة المخزون المقدم من قبل المكلف من خلال معاينة فعلية					
4	قيام المدقق الضريبي من التأكد من صحة المخزون المقدم من قبل المكلف من خلال معاينة فعلية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	تستخدم الإدارة الضريبية عملية المعاينة الاحصائية في اختيار عينات الفحص .					
6	اعتماد الإدارة الضريبية عملية المعاينة الاحصائية في اختيار عينات الفحص تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
7	يضع الفاحص الضريبي نسبة المخاطرة وفقاً لحجم المعززات والمستندات المحاسبية المتوفرة .					
8	قيام الفاحص الضريبي بتحديد نسبة المخاطرة وفقاً لحجم المعززات والمستندات المحاسبية المتوفرة تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
9	يقوم المدقق باستخدام الفحص المستندي الشامل لحسابات الشركات التي لا يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال					
10	يقوم المدقق باستخدام الفحص المستندي الشامل لحسابات الشركات التي لا يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال على زيادة الإيرادات الضريبية					
11	يقيس المدقق الضريبي اخطار المؤشرات الاقتصادية المؤثرة على السيولة النقدية في تقدير المبيعات حين انخفاضها.					
12	قيام المدقق الضريبي باستخدام نسب السيولة عند انخفاض مبيعات المكلفين يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
13	يقوم المدقق باستخدام أسلوب فحص العينات لحسابات الشركات التي يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال					
14	قيام المدقق باستخدام أسلوب فحص العينات لحسابات الشركات التي يوجد بها نظام رقابة داخلي فعال على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
15	وجود عدم ترتيب صحيح في بنود الميزانية المقدمة للإدارة الضريبية يدفع المدقق الضريبي بتوقع خطر عدم صحة قيمها أيضا وعدم تعبئة الاقرار الضريبي بالشكل الصحيح.					
16	قيام المدقق الضريبي بتوسيع عملية الفحص إذا كانت بنود الميزانية غير مرتبة بشكل الصحيح يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
17	يقوم المدقق الضريبي بالكشف عن بضاعة آخر المدة نظرا لخطر استخدام طرق تقييم مخالفة وممنوعة محاسبيا وضريبيا لتقليل الأرباح وبالتالي الدخل .					
18	قيام المدقق الضريبي بتأكد من صحة أساليب تقييم جرد المخزون يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

خامسا : مدى استخدام الادارة الضريبية لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المحوسبة في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تستخدم الإدارة الضريبية البرمجيات في فحص مجموعة من المكلفين لنفس النشاط والخروج بالمكلفين ذات الانحراف .					
2	استخدام الإدارة الضريبية البرمجيات في فحص مجموعة من المكلفين لنفس النشاط والخروج بالمكلفين ذات الانحراف يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
3	تستخدم الإدارة الضريبية البرمجيات للتأكد أن جميع بيانات المكلف تم التصريح عنها					
4	استخدام الإدارة الضريبية للبرمجيات لضمان تصريح المكلف عن جميع بياناته المقدمة للدوائر الضريبية المختلفة يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	تستخدم الإدارة الضريبية البرامج المستخدمة لدى المكلف من أجل ضبط عملياته التجارية أو مخالفاته الضريبية					
6	تتقن الإدارة الضريبية استخدام البرامج المستخدمة لدى المكلف من أجل ضبط عملياته التجارية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
7	تقوم الإدارة الضريبية بمطابقة نقاط البيع الالكترونية لدى المكلف بما هو مصرح لديها .					
8	قيام الإدارة الضريبية بمطابقة نقاط البيع الالكترونية لدى المكلف بما هو مصرح لديها يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
9	تقوم الإدارة الضريبية بتوفير العديد من الدورات والورشات العملية لتدريب موظفيها على استخدام البرامج المحاسبية والفاحصة .					
10	قيام الإدارة الضريبية بتوفير دورات تدريبية لرفع كفاءة الموظفين على استخدام البرامج المحاسبية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
11	تقوم الإدارة الضريبية بالتطوير على برامجها لخدمة اهداف التدقيق لديها .					
12	قيام الإدارة الضريبية بالتطوير على برامجها لخدمة اهداف التدقيق لديها تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

سادسا : مدى استخدام الإدارة الضريبية لأسلوب الانتقائية في أعمال التدقيق الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تختار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي تخصص المحاسبة.					
2	اختيار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي تخصص المحاسبة يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	تختار الإدارة الضريبية موظفيها من ذوي الخبرة في أعمال المحاسبة والتدقيق .					
4	اختيار الإدارة الضريبية موظفيها من الخبرة في أعمال المحاسبة والتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	يتم اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة العالية في ضبط المخالفات وأعمال التهرب الضريبي					
6	اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة العالية في ضبط المخالفات وأعمال التهرب الضريبي يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض بشدة
7	يتم اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة في التعامل مع البرامج المحاسبية					
8	اختيار موظفي التدقيق من ذوي الخبرة في التعامل مع البرامج المحاسبية يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

سابعاً: مدى استخدام الإدارة الضريبية بالتوقعات وقياس هامش الربح في أعمال التقدير الضريبي وأثرها على زيادة الإيرادات الضريبية

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض بشدة
1	يتمكن الموظف الضريبي من توقع المصاريف الواجبة لإنتاج الدخل .					
2	تمتع الموظف الضريبي بالقدرة على توقع المصاريف الواجبة لإنتاج الدخل يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
3	يقوم الموظف الضريبي بقياس هامش الربح بالمقارنة مع الأنشطة المشابهة له .					
4	قيام الموظف الضريبي بقياس هامش الربح بالمقارنة مع الأنشطة المشابهة له يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
5	يدرس الموظف الضريبي المنطقة للمشروع القائم للمكلف وتقدير المبيعات.					
6	قيام الموظف الضريبي بمراعاة المنطقة للمشروع القائم للمكلف وتقدير المبيعات يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
7	يقوم المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف للسنوات السابقة مع تصريحات السنة الخاضعة للتدقيق					

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
8	قيام المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف للسنوات السابقة مع تصريحات السنة الخاضعة للتدقيق يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					
9	يقوم المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط					
10	قيام المدقق بمقارنة هامش الربح لتصريحات المكلف مع تصريحات المكلفين من نفس القطاع مع مراعاة حجم النشاط يساعد على زيادة الإيرادات الضريبية					

ملحق (2) قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	د. عبد الفتاح السرطاوي	جامعة فلسطين التقنية - خضوري
2	د. سليم الخفش	كلية الامة - القدس
3	أ. محمود الجيوسي	مدير مكتب العالمية لتدقيق الحسابات - طولكرم

**Al- Najah National University
Faculty of Graduate studies**

**The Extent of Using Audit Methods by
Tax Departments and it's Impact on
Increasing the Tax Revenue**

**By
Areej "Mohammad Naji" Awad**

**Supervised
Dr. Sameh Al'atout**

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

2018

**The Extent of Using Audit Methods by Tax Departments and it's
Impact on Increasing the Tax Revenue**

By

Areej "Mohammad Naji" Awad

Supervised

Dr. Sameh Al'atout

Abstract

This study aimed to identify the modern methods in tax auditing process and the extent of tax department's commitment to using them, and its impact on increasing of tax revenue, additional to identify the role of study variables (Field work standards, Report standards, personal criteria, risk management standards, Computerized Information Technology Systems, Selective style and Expectations and measure profit margin) in determine the extent of tax Department's commitment to the modern tax auditing methods, and its impact on increasing of tax revenue

For achieving this goals, the researcher used the field descriptive approach, and she made a questionnaire includes all the modern methods of tax auditing, and then share it to a sample of (119) person of Assessors in income tax and accounting auditors, and they have formed accounted for almost 39.9 % of the study community

The study tool was presented to a number of arbitrators with experience and competence and they noted its validity to measure what it developed to measure. Reliability coefficient of tool of the study was calculated based on alpha Cronbach equation, whereas the value of Reliability coefficient arrives (0.81), which is high stability that fulfills the purposes of scientific research.

The results of the study showed a discrepancy in the views of both Assessors and the auditors, Where assessors sees that they are committed to the work field standards, personal criteria, using of Computerized Information Technology Systems, Selective style and Expectations of measuring the profit margin very significantly, As for their commitment of appreciation standards and study of the risks were significantly,, While the auditors they see that the tax administration commitment of field work standards and personal criteria and the use of computerized information technology systems and selectivity styles,report standers and the study of risk was moderately, The measurement of the profit margin was significantly, the results also indicated that the tax administration's commitment for using modern auditing methods affects positively the increasing in tax revenues and from point of view of both Assessors and the auditors

In light of the results obtained by the researcher, she came out with a number of recommendations including:

1. The need to increase the commitment of the tax administration staff of the formal matters for preparing the final report and attaching the clarifications to all files under examination.
2. The need for the tax administration to update the auditing methods used within the tax departments benefiting from technological progress on their programs used, and to train the Assessors for the use

3. The need to provide clear procedures guideline for modern methods of auditing to make it easier for tax administration staff abides by.

4. The need to increase the concentration of tax administration in all files that are subject to examination of the sudden holders visits, and effectively make sure of the inventory submitted to tax management and focus on the examination of the accounting programs administered by holders, if any.