

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين

إعداد

سعيد محمد سعيد حنو

إشراف

د. غسان دعاس

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

2016م

مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين

إعداد

سعيد محمد سعيد حنو

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 12 / 05 / 2016م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع

1. د. غسان دعاس (مشرفاً ورئيساً)
.....
2. د. عبد الفتاح السرطاوي (ممتحناً خارجياً)
.....
3. د. سامح العطوط (ممتحناً داخلياً)
.....

إهداء

الفضل يُهدى لأصحابه، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله،

فإلى أصحاب الفضل عليّ: تربيةً، رعايةً، علماً، وبعثاً.

إلى والديّ الكريمين، عمتي الغالية، إخوتي

وإلى زوجتي وأولادي، جزاء ما قدّموا وتحملّوا.

إليهم جميعاً...

أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع لعلّ فيه ما يسعدّهم.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين واهب المقدره والشكر له سبحانه،
قضى الأمر وقدره، أدعوه سبحانه متضرعاً أن يهني العزم على
إتمام هذا المسير في أيامي المقبلة، والصلاة والسلام على أشرف
المرسلين وخاتم النبيين وبعد.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور الفاضل "خسان
دعاس" على سعة صدره وحسن التعاون، حيث قدم لي الكثير من
التوجيهات والإرشادات، وبذل الكثير في مساعدتي على تخطي
المصاعب العلمية من أجل إتمام هذه الدراسة.

والشكر والتقدير موصول أيضاً إلى أعضاء لجنة المناقشة، لما
سيقدموه من ملحوظات قيمة تثري هذه الدراسة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم بجهده
قلّ أو أكثر في إخراج هذه الدراسة على هذه الصورة.

إلى كل هؤلاء... أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يُقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحثي 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 الطالب: سعيد محمد سعيد حنو

Signature:

التوقيع:

Date:

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	قرار لجنة المناقشة
ت	الإهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	الإقرار
ح	فهرس المحتويات
ذ	فهرس الجداول
ز	فهرس الأشكال
س	فهرس الملاحق
ش	ملخص الدراسة باللغة العربية
1	الفصل الأول: مقدمة الدراسة وخلفيتها
2	المقدمة
4	أهمية الدراسة
4	مشكلة الدراسة وأسئلتها
6	أهداف الدراسة
6	فرضيات الدراسة
7	مصطلحات الدراسة
9	نموذج الدراسة
10	حدود الدراسة
10	دراسات سابقة
16	الفصل الثاني: الإطار النظري
17	المبحث الأول: الضرائب الجمركية
17	المطلب الأول: ماهية الضرائب الجمركية
17	المطلب الثاني: خصائص الضرائب الجمركية
18	المطلب الثالث: أهداف الضرائب الجمركية
19	المطلب الرابع: أنواع الضرائب الجمركية
19	المطلب الخامس: كيفية احتساب الضرائب الجمركية

23	المبحث الثاني: إدارة المخاطر الجمركية
23	المطلب الأول: ماهية عمل إدارة المخاطر في العمل الجمركي
24	المطلب الثاني: أهداف إدارة المخاطر الجمركية
25	المطلب الثالث: معايير تحديد درجة خطورة المستوردات
27	المبحث الثالث: التدقيق والتدقيق اللاحق
27	المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه
29	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق اللاحق وأهدافه
31	المبحث الرابع: الإتفاقيات الدولية التي تحكم عملية التدقيق اللاحق
31	المطلب الأول: تقييم القيمة الجمركية في ظل اتفاقية الجات
36	المطلب الثاني: التعريف الجمركية في ظل إتفاقية النظم المنسقة
40	المطلب الثالث: اتفاقيات شهادة المنشأ
41	الفرع الأول: ماهية شهادة المنشأ
41	الفرع الثاني: طرق تحديد منشأ البضاعة
43	المبحث الخامس: ظاهرة التهرب الجمركي
44	المطلب الأول: أنواع المخالفات والتهرب الجمركي
44	الفرع الأول: أنواع المخالفات الجمركية
44	الفرع الثاني: أنواع التهرب الجمركي
45	المطلب الثاني: أسباب التهرب الجمركي
47	المطلب الثالث: آثار التهرب الجمركي
47	المطلب الرابع: مكافحة التهرب الجمركي
50	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات
51	منهج الدراسة
51	مجتمع الدراسة
51	عينة الدراسة
53	أداة الدراسة
56	الصدق الظاهري للأداة
56	ثبات الأداة
57	إجراءات الدراسة

57	متغيرات الدراسة
58	المعالجات الإحصائية
59	الفصل الرابع: نتائج أسئلة الدراسة وفرضياتها
60	أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
60	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول
74	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثاني
76	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثالث
79	ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
91	الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات
92	أولاً: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة
92	مناقشة نتائج السؤال الرئيس للدراسة
101	مناقشة نتائج السؤال الرئيس الثاني
101	مناقشة نتائج السؤال الرئيس الثالث
106	ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
113	الاستنتاجات
115	التوصيات
117	قائمة المراجع
121	ملاحق الدراسة
b	الملخص باللغة الإنجليزية

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	الأشكال التي تفرض بها الأنواع المختلفة للضرائب الجمركية	1-2
52	توزيع عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة	1-3
56	معاملات الثبات لأداة الدراسة وأبعادها	2-3
61	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بمرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق	1-4
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بعملية جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق	2-4
65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بمرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه إلى الشركة محل التدقيق	3-4
66	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بإجراءات التدقيق على بند التعريف للضائع الخاضعة للتدقيق	4-4
68	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس المتعلق بفاعلية إجراءات التدقيق على شهادة المنشأ للضائع الخاضعة للتدقيق	5-4
69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بإجراءات التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق	6-4
71	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بمرحلة إعداد تقرير التدقيق	7-4
73	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة لأبعاد أداة الدراسة والدرجة الكلية لها	8-4
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثامن المتعلق بالإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهرية	9-4

77	النسب المئوية للمبالغ المحصلة من آلية التدقيق اللاحق إلى الإيرادات الجمركية خلال الفترة (2010-2014).	10-4
78	نسبة نمو الإيرادات الجمركية والمبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق خلال الفترة (2010-2014).	11-4
80	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي	12-4
81	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي	13-4
82	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	14-4
83	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	15-4
84	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي	16-4
85	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي	17-4
86	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس	18-4
87	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس	19-4
88	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في الجمارك	20-4
89	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في الجمارك	21-4

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
21	مخطط انسيابي لإجراءات احتساب الضرائب الجمركية	1
33	مخطط انسيابي لأسس تقييم قيمة البضاعة المستوردة وفقاً لاتفاقية الجات.	2

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
122	الإستبانة	1
128	المحكومون	2
129	بيان جمركي فلسطيني	3
130	بيان جمركي إسرائيلى	4
131	نموزج محضر التقرير النهائي لعملية التدقيق اللاحق	5
136	شهادة منشأ	6
137	مرفقات مثال تحديد بند التعريفة	7
140	المقابلة	8

مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين

إعداد

سعيد محمد سعيد حنو

إشراف

د. غسان دعاس

المُلخَص

هدفت الدراسة التعرف إلى آلية التدقيق اللاحق ومدى كفاءة هذه الآلية في التدقيق على البيانات الجمركية لكشف حالات التهرب الجمركي، إضافة للتعرف إلى دور متغيرات الدراسة (مرحلة جمع المعلومات، مرحلة التحضير، منهجية التدقيق، مرحلة إعداد التقرير) في تحديد مدى كفاءة هذه الآلية، كما هدفت الدراسة أيضاً التعرف إلى درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة، والتعرف إلى نسبة التحصيلات من آلية التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية.

ولتحقيق هذه الأهداف، استخدم الباحث المنهج الوصفي المسحي، وقام ببناء استبانة تتضمن كافة إجراءات التدقيق اللاحق، وتم توزيعها على عينة مكونة من (18) موظفاً من موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي، وشكلوا ما نسبته (85%) تقريباً من مجتمع الدراسة. كما قام أيضاً بتحليل نسبة المبالغ المالية المحصلة من عملية التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية بالاعتماد على الإيرادات الجمركية وإيرادات التدقيق اللاحق خلال الفترة الزمنية الممتدة من عام (2010-2014) للتعرف إلى مدى مساهمة هذه الآلية في إجمالي التحصيلات الجمركية.

وقد عرضت أداة الدراسة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والإختصاص، وأشار المحكمين بصلاحيّة أداة الدراسة لقياس ما وضعت لقياسه، وتم حساب معامل الثبات لأداة الدراسة

بالاعتماد على معادلة كرونباخ ألفا، وبلغت قيمة معامل الثبات (0.92)، وهو معامل ثبات عال يفي بأغراض البحث العلمي.

وأظهرت نتائج الدراسة أن إجراءات آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية قد حصلت على درجة كفاءة عالية جداً في كشف حالات التهريب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي، وأشارت النتائج أيضاً إلى أن درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة قد جاءت بدرجة عالية جداً وحصلت على نسبة مئوية بلغت (90%). فيما أشارت نتائج تحليل البيانات المالية للإيرادات الجمركية وإيرادات التدقيق اللاحق خلال الفترة من عام (2010-2014) إلى تدني نسبة مساهمة آلية التدقيق اللاحق في إجمالي الإيرادات الجمركية المحصلة بشكل عام خلال تلك الفترة، ما يعني أن هناك تعارض بين كفاءة هذه الآلية وبين المبالغ الجمركية المحصلة من عملية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية.

وفي ظل النتائج التي تم التوصل إليها، خرج الباحث بالعديد من التوصيات، أهمها:

1. ضرورة أن تركز الدورات التدريبية لموظفي التدقيق اللاحق على حالات عملية للتدقيق على البيانات الجمركية للمستوردين يمارسها الموظفون بأنفسهم، تساعدهم على الربط بين إجراءات وخطوات التدقيق اللاحق بشكل عملي، حتى يتمكنوا من القيام بالممارسة العملية لإجراءات التدقيق اللاحق بكفاءة وفاعلية.
2. ضرورة أن تحرص الجهات المعنية (وزارة المالية، دائرة الالتزام الجمركي) على تأهيل موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي بشكل عملي، حتى يتمكنوا من كشف حالات التلاعب في البيانات المالية على البرامج المحاسبية من قبل بعض المكلفين.
3. قيام المشرع الفلسطيني بإعطاء صلاحية لموظفي الجمارك بشكل عام وموظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي بشكل خاص للإطلاع على الكشوف البنكية للمستوردين من خلال سلطة النقد دون معيقات.
4. تفعيل دور الرقابة على عمل موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي للتأكد من التزامهم بالآلية الموضوعية للتدقيق.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها

- المقدمة
- أهمية الدراسة
- مشكلة الدراسة
- أسئلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- مصطلحات الدراسة
- نموذج الدراسة
- محددات الدراسة
- الدراسات السابقة

المقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية لرفد خزانة السلطة الوطنية الفلسطينية لأنها لا تملك أي ثروة طبيعية تستطيع أن تعتمد عليها لرفد خزانة الدولة من أجل تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية، وأن النظام الضريبي في فلسطين يتكون من الضرائب المباشرة، وأهمها: ضريبة الدخل على الأفراد والشركات. والضرائب غير المباشرة، وأهمها: ضريبة القيمة المضافة والضرائب الجمركية، إلا أن السلطة الوطنية الفلسطينية وبسبب اتفاقية باريس الاقتصادية مقيدة بخصوص الضرائب غير المباشرة في توجيهها لتحقيق أهداف السلطة الوطنية الفلسطينية (ميالة، 2006).

وكون فلسطين من دول العالم الثالث تعتبر الضرائب غير المباشرة هي المورد الأساسي في إيرادات الدولة، بسبب انخفاض الدخل لديها، وعدم اعتمادها على القطاع الصناعي، بل هي دولة استهلاكية، وتتكون الضرائب غير المباشرة في فلسطين من ضريبة القيمة المضافة وهي تفرض على كافة السلع المحلية أو المستوردة والخدمات بنسبة ثابتة.. أما الضرائب الجمركية وهي تفرض على بعض السلع المستوردة وبنسب مختلفة، إما بهدف حماية السلع المحلية أو لمنع استهلاك بعض السلع الضارة في المجتمع، إلا أن الهدف الأساسي من هذه الضرائب هو رفد خزانة الدولة (طاقة والعزاوي، 2007).

وقد بلغت الإيرادات من الضرائب الجمركية سنة 2013 (4.366) مليار شيكل، فيما بلغت تلك الإيرادات لسنة 2014 (6.120) مليار شيكل بنسبة نمو 41% (منشورات وزارة المالية، 2015).

ومع ظهور الإتفاقيات الدولية الخاصة في مجال الجمارك ومواكبة العولمة أصبح من المهم وجود اتفاقيات تسير عمل الجمارك، وخصوصاً بعد اتفاقية كيوتو (الإتفاقية الدولية لتبسيط وتنسيق الإجراءات الجمركية 1973) تقوم على أساس خلق تجارة دولية سلسة تؤدي إلى انسياب حركة السلع بأقل تكلفة وإزالة العوائق التي تعيق حركة التجارة دون التعارض مع مصالح البلاد وتحقيق

أفضل الخدمات للقطاع الخاص في تخفيض التكاليف، وتحسين توقيت استلام البضائع وتخليصها. ومن أهم معاييرها: سرعة تخليص البضائع، وهذا يؤدي إلى زيادة احتمالية التهرب الجمركي، وعدم رفق خزينة الدولة في كامل الضرائب الجمركية المستحقة (الرشدان، 2011، ص279).

ولأن الضرائب بشكل عام والضرائب غير المباشرة بشكل خاص من الموارد الأساسية للدولة فإن ظاهرة التهرب الجمركي من أكثر المشاكل والمعوقات التي تواجه الإقتصاد الوطني، لما يترتب عليها من أضرار بالخزينة العامة للدولة والتي من شأنها أن تؤدي إلى عدم قدرة الدولة تحقيق أهدافها. ويعد هذا الفعل مخالفاً للقانون وخرقاً لأنظمة الدولة المالية والإقتصادية، فلم تعد مخاطر التهرب الجمركي تقتصر على تحدي حق الدولة في اقتضاء الضرائب الجمركية رغم أهمية هذا الجانب، وإنما تتجاوز هذه المسألة إلى تهديد القيم الإجتماعية عندما تمس كيان الدولة وتنتال من مصالح المجتمع الأساسية! بل تعدت ذلك لتصل إلى التأثير على المنافسة بين المستوردين، غير أن التهرب من أحد الضرائب يترتب عليه التهرب من الضرائب الأخرى (الحياري، 1997، ص174).

ومن ضمن الإجراءات التي من شأنها الحد من التهرب الجمركي: وجود تشريعات ضريبية تنص على عقوبات تفرض على المتهربين، إلا أن ذلك لا يكفي للحد من التهرب الجمركي. وإنما بحاجة أيضاً إلى وجود تدقيق ضريبي على بيانات المكلفين للتأكد من صحة البيانات المقدمة من قبلهم ومدى إلتزام المنشأة بالمتطلبات القانونية الضريبية، ويتم ذلك من خلال جمع الأدلة التي تساعد على التأكد من أن جميع البيانات المقدمة من قبل المكلف مطابقة للواقع (حوسو، 2005).

ومفهوم الباحث للتدقيق اللاحق للبيانات الجمركية من خلال الخبرة العملية في مجال الضرائب غير المباشرة والدورات التدريبية في هذا المجال: هي مجموعة من الإجراءات المترابطة التي تعتمد على بعضها وتقوم على أساس قانوني لمراجعة البيانات الجمركية المقدمة من قبل المكلف، لتحديد مدى إلتزام المكلفين بالقوانين والتعليمات الجمركية، والتأكد من صحة المعلومات التي يصرحون عنها للجمارك، ومدى مطابقتها للمعلومات المثبتة والمسجلة في أنظمة عمل المكلف سواء المالية أو المحاسبية أو التجارية أو الإدارية.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع التي تعالجه، حيث يعد هذا البحث هو الأول من نوعه حسب علم الباحث الذي يتطرق إلى الآلية التي تستخدمها دائرة الإلتزام الجمركي في وزارة المالية الفلسطينية لتدقيق البيانات الجمركية المقدمة من قبل المكلفين، ومدى فاعليتها في رفق خزينة الدولة بكامل الضرائب المستحقة.

كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال فتحها لآفاق جديدة للباحثين لإجراء دراسات أخرى تتعلق بمدى إلتزام موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في تطبيق إجراءات التدقيق اللاحق.

مشكلة الدراسة

إن الآثار السلبية الناتجة عن عدم دفع الضرائب الجمركية بشكل كامل أو جزئي تعد من أهم المشاكل التي تهدد قيام الدولة بتحقيق أهدافها، ولذلك أولت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ تأسيسها اهتماماً بسن القوانين ووضع الإجراءات والتعليمات التي من شأنها أن تضمن قيام الجهات المختصة بتحصيل الضرائب الجمركية، إلا أن العديد من الدراسات والإحصائيات والتصريحات الإعلامية تؤكد وجود نسب تهرب ضريبي مرتفعة في فلسطين.

ولذلك فقد اضطلعت دائرة الإلتزام الجمركي التابعة لوزارة المالية الفلسطينية بالتدقيق على هؤلاء المكلفين للتأكد من مدى إلتزامهم بتسديد ما عليهم من مستحقات لخزينة الدولة، وعليه تأتي هذه الدراسة للتأكد من مدى كفاءة الآليات والإجراءات التي تتبعها دائرة الإلتزام الجمركي في كشف حالات التهرب الجمركي.

أسئلة الدراسة

تسعى هذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة الرئيسة الآتية:

1) السؤال الرئيس الأول: ما مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين؟ وللإجابة عن سؤال الدراسة الرئيس الأول سوف تجيب الدراسة عن الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

2. ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

3. ما مدى كفاءة مرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

4. ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في بند التعريف للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

5. ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

6. ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

7. ما مدى كفاءة مرحلة إعداد تقرير التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

2) السؤال الرئيس الثاني: ما درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة؟

3) السؤال الرئيس الثالث: ما هي نسبة التحصيلات من آلية التدقيق اللاحق إلى الإيرادات الجمركية؟

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف وتوضيح مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، بسبب صعوبة التدقيق على كل عملية استيراد وقت وصول هذه البضائع إلى الأراضي الفلسطينية، ومن أجل التأكد من صحة البيانات المقدمة من قبل المكلفين والتي يتم على أساسها تحديد مقدار الضرائب الجمركية.

ولتحقيق الهدف المنشود فقد تم التعرف على دور مرحلة جمع المعلومات ومرحلة التحضير قبل الزيارة الميدانية والمنهجية المتبعة خلال وبعد الزيارة الميدانية ومحتوى التقرير بعد إنهاء مرحلة تدقيق الملف في كشف التهرب الجمركي، وتقييم الإجراءات القانونية المتبعة لتحصيل الضرائب الجمركية المهربة، والتعرف إلى نسبة المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية.

كما هدفت الدراسة أيضاً التعرف إلى الفروقات في وجهات نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في تقدير مدى كفاءة هذه الآلية في كشف حالات التهرب الجمركي، وفقاً للمتغيرات الآتية: المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، وعدد الدورات في التدقيق الجمركي، والتخصص في البكالوريوس، وعدد سنوات الخبرة في العمل الجمركي.

فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة لاختبار الفرضيات الآتية:

1. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية وبين كشف حالات التهرب الجمركي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

2. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية وبين كشف حالات التهرب الجمركي تعزى لمتغير عدد الدورات.

3. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية وبين كشف حالات التهرب الجمركي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

4. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية وبين كشف حالات التهرب الجمركي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

5. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية وبين كشف حالات التهرب الجمركي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

مصطلحات الدراسة

1. **التهرب الجمركي:** "إدخال البضائع من أي نوع كانت إلى أراضي الدولة أو إخراجها منها بطريقة غير مشروعة بدون أداء الضرائب المستحقة كلها أو بعضها" (الصعيد، 2000، ص186).

كما يعرفها الباحث إجرائياً بأنها كل عملية تعديل في بند التعريف والقيمة والكمية أو منشأ البضاعة للبضائع المستوردة والتي يترتب عليه عدم دفع كامل الضرائب الجمركية المستحقة.

2. **البيان:** "بناء على المادة رقم (2) من قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962 فإن البيان هو الذي يقدمه صاحب البضاعة أو من يقوم مقامه لبيّن أعداد وأنواع وأجناس وكميات البضاعة وأثمانها" (قانون الجمارك، 1962).

3. **البيان الجمركي:** "هو التصريح الذي يقدم للسلطات الجمركية متضمناً تحديد العناصر المميزة للبضاعة التي سوف تجري عليها عملية التخليص وفقاً للقواعد الجمركية ويضم البيان الجمركي عدد من المرفقات (المستندات الأخرى) التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذا البيان" (الرحاحلة، والخالدي، 2012).

كما يعرفه الباحث إجرائياً بأنه مستند يحصل عليه المستورد الفلسطيني من الجمارك الفلسطينية بعد إبراز البيان الجمركي الإسرائيلي ملحق (4)، ويحتوي البيان الجمركي الفلسطيني على عدد

كبير من البنود أهمها وصف للبضاعة المستوردة من حيث بند التعريف والكمية والقيمة ومنشأ البضاعة وهي البنود الأساسية والوحيدة في البيان الجمركي التي لها تأثير في تحديد قيمة الضرائب الجمركية الملحق(3).

4. **التدقيق اللاحق:** "مراجعة تهدف إلى تحديد مدى إلتزام المكلفين بالقوانين والتعليمات الجمركية والتأكد من صحة المعلومات التي يصرحون عنها للجمارك ومدى مطابقتها للمعلومات المثبتة والمسجلة في أنظمة عمل المكلف سواءً المالية أو المحاسبية أو التجارية أو الإدارية" (ربيع، خليل، 2013).

كما يعرفها الباحث إجرائياً بأنها مجموعة من الإجراءات المتسلسلة التي حددتها دائرة الإلتزام الجمركي لموظفيها من أجل اتباعها عند القيام بعملية التدقيق على أي مستورد فلسطيني.

5. **دائرة الإلتزام الجمركي:** "هي أحد دوائر الإدارة العامة للجمارك وتشرف على عمل ثلاث مراكز جمركية جنوب ووسط وشمال، ويتم من خلالها الإشراف والتدقيق على البيانات الجمركية في مقرات عمل المستوردين بهدف التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة التي تنظم عملية الاستيراد" (دهيدي، 2015).

6. **نظام تواصل:** "عبارة عن بناء جديد للبيان الجمركي الإسرائيلي إلى بيان فلسطيني واضح وسهل للمستخدم، ويقدم تقرير عن جميع نواحي البيانات الجمركية معتمداً على المعلومات في الحوالات الإسرائيلية والبيان المقدم للدائرة مع المرفقات" (دهيدي، 2015).

7. **الجات (GAAT):** هي اختصار الإتفاقية العامة للتعريفات والتجارة، وهي معاهدة دولية تنظم المبادلات التجارية بين الدول التي تقبل الإنضمام إليها.

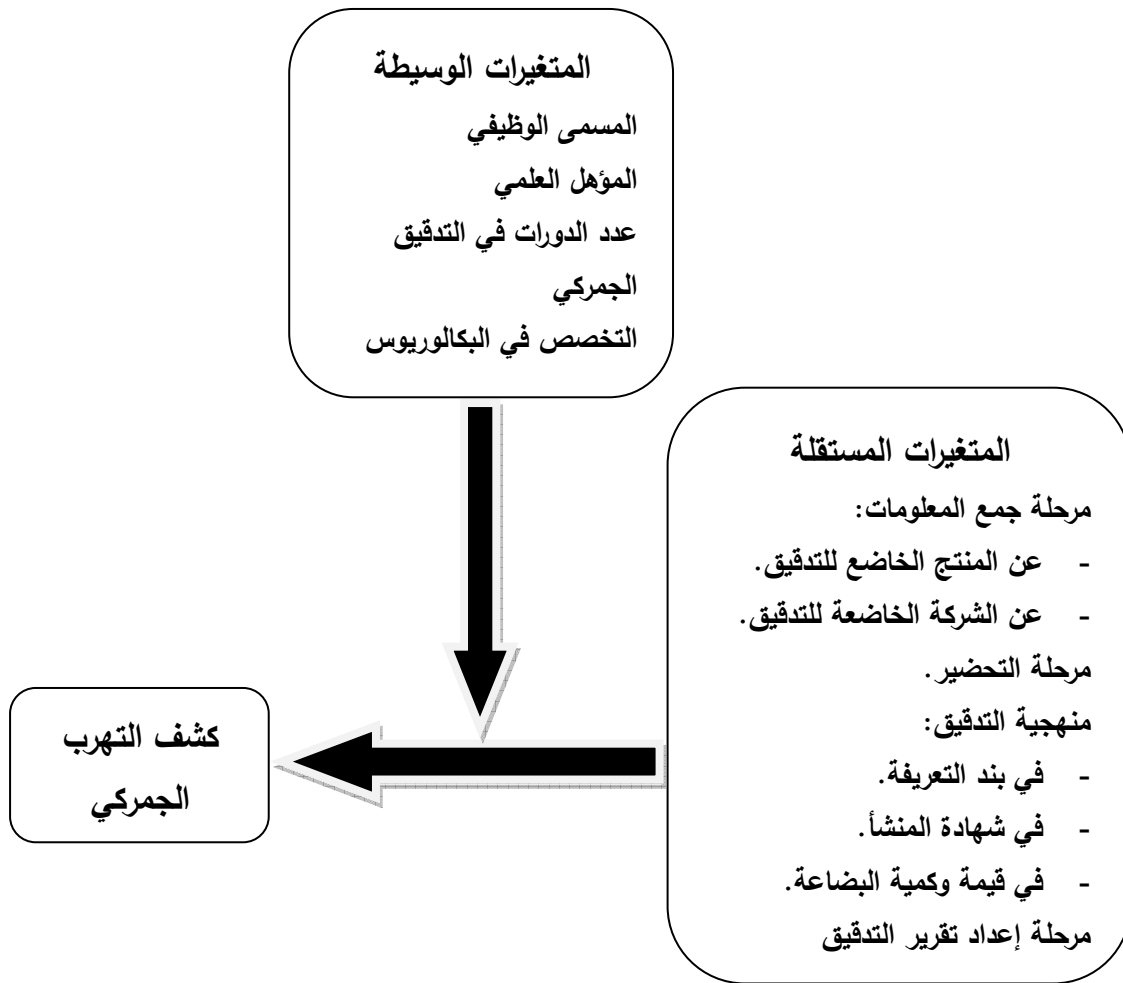
8. **منظمة التجارة العالمية:** "هي منظمة عالمية مقرها مدينة جنيف في سويسرا، مهمتها الأساسية هي ضمان انسياب التجارة بأكبر قدر من السلاسة واليسر والحرية، وهي المنظمة العالمية الوحيدة المختصة بالقوانين الدولية المعنية بالتجارة ما بين الأمم" (نبيه، 2012).

9. **الضرائب الجمركية:** يقصد الباحث في هذا المصطلح الرسوم الجمركية وضريبة الشراء وضريبة الإنتاج.

10. **التعريف الجمركية:** عرفها قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962 على أنها "جدول فئات الرسوم الجمركية لأنواع وأصناف البضائع".

11. **المسمى الوظيفي:** يقصد بها المسمى الإداري في هيكل الوظائف سواء مأمور جمرك أو رئيس قسم أو مدير في الجمارك.
12. **عدد الدورات:** الدورات التي حصل عليها موظف الجمارك والمتعلقة بمواضيع الجمارك وعمليات التدقيق الجمركي.
13. **المؤهل العلمي:** مستوى التحصيل العلمي سواء ثانوية عامة، أو بكالوريوس، أو ماجستير أو دكتوراة.
14. **التخصص في البكالوريوس:** القسم الذي تم الإلتحاق به داخل الكلية.
15. **الخبرة:** عدد سنوات الأقدمية للعمل في دائرة الجمارك.

نموذج الدراسة



وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة من الناحية النظرية على الكتب والأبحاث المحكمة والمراجع والرسائل الجامعية، إضافة إلى المقابلات التي تم إجراؤها مع الموظفين ذوي الإختصاص، وخبرة الباحث العملية في مجال الجمارك.

أما من الناحية العملية فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي المسحي لملاءمته لأغراض الدراسة وأهدافها، حيث قام الباحث بتصميم وبناء أداة الدراسة، التي تمثلت في استبيان أعدّه الباحث بالإعتماد على دليل إجراءات الجمارك الخاص بالموظفين بالإضافة إلى كتيب أصدرته وزارة المالية الفلسطينية تحت مسمى "التدقيق اللاحق".

حدود الدراسة

الحدود المكانية: هذه الدراسة تناولت مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في الضفة الغربية فقط.

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في فترة محددة وهي الفصل الدراسي الثاني 2015-2016.

الحدود البشرية: تم إجراء هذه الدراسة على موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي، والبالغ عددهم (21) موظفاً وفق البيانات التي تم الحصول عليها أثناء المقابلة الشخصية من مدير دائرة الالتزام الجمركي.

الحدود المالية: تتمثل الحدود المالية التي تناولتها الدراسة بالبيانات المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال الفترة 2010-2014.

الدراسات السابقة:

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

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى إجراءات الفحص والتدقيق المتبعة لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، وقد تناولت هذه الدراسة إجراءات عمليات

الفحص والتسويات، ومدى توافق هذه الإجراءات مع نظام ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تم استخدام أداة الإستبيان وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ عددها (98) فرداً من موظفي قسم التدقيق والمشتغلين في ضريبة القيمة المضافة، ومأمور التقدير في ضريبة الدخل، والمدققين والمحاسبين المفوضين من قبل المكلفين، وقد كانت المتغيرات الديمغرافية للدراسة تتكون من (المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، العمر، سنوات الخبرة)، وقد أظهرت النتائج أنه يوجد تأثير في التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على ضريبة الدخل، وقد كان الإنحراف المعياري (0.5288)، وهي نسبة عالية تدل على أن وجهات النظر لدى مجتمع الدراسة متباينة، بالإضافة إلى ذلك أن ضريبة الدخل تعتمد في عملها على التسويات في ضريبة القيمة المضافة، وأن أي خلل في حسابات المكلف في ضريبة القيمة المضافة يتبعه خلل في تقدير الوضع المالي لضريبة الدخل، أما توصيات الباحث كانت دمج ضريبة الدخل والمضافة في دائرة واحدة مثل دائرة كبار المكلفين، وأن يكون الموظف مؤهلاً علمياً وعملياً، وأن يتم الفحص حسب قواعد التشريع الضريبية.

2) دراسة أبوصلاح (2013) بعنوان "مدى عدالة السياسة الجمركية على السلع و المنتجات في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الإجراءات الجمركية التي تنظم عملية الاستيراد والتصدير، وتحديد تكلفة البضائع، كما هدفت التعرف على مدى عدالة السياسات الجمركية على القطاعات الاقتصادية المختلفة، ومن أجل تحقيق الهدف المنشود، تم استخدام أداة الإستبيان وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ عددها (150) فرداً من موظفي الجمارك وموظفي محكمتي الجمارك و عدد من المستوردين والمصدرين والمستهلكين، وقد تكونت المتغيرات الديموغرافية للدراسة من (المؤهل العلمي، الجهة الوظيفية، التخصص، طبيعة العمل، قطاع العمل). وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تحقق العدالة للسياسة الجمركية تعزى لمتغير المؤهل العلمي ومتغير الجهة الوظيفية فقط، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تحقق العدالة للسياسة الجمركية تعزى لمتغير التخصص وقطاع

العمل وطبيعة العمل، وقد تلخصت أهم التوصيات بوضع إجراءات لضبط عملية الإستيراد لمنع منافسة السلع المحلية، وتوفير معلومات كافية عن السلع المستوردة للقدرة على تقييم كلفتها.

3) دراسة علاونة (2011) بعنوان "التهرب الضريبي و الجمركي".

تحدثت هذه الدراسة عن ظاهرة التهرب الضريبي والجمركي في فلسطين من حيث أشكاله وأسبابه وطرق مكافحته، وقد كانت أهم نتائجها عدم سيطرة السلطة الوطنية الفلسطينية على المعابر والحدود يزيد من التهرب الجمركي، كما أن ضعف تطبيق النصوص العقابية يزيد من التهرب الجمركي، أما أهم التوصيات هو تطبيق العقوبات على المتهربين من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والجمركي.

4) دراسة حسين (2010) بعنوان "مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي".

هدفت هذه الدراسة إلى مجموعة من المواضيع أهمها مدى إلتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك على الحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي في الضفة الغربية، ومن أجل تحقيق الهدف المنشود، تم إستخدام أداة الإستبيان، وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ عددها (160) فرداً من الفاحص الضريبي في دوائر ضريبة الدخل و ضريبة القيمة المضافة ومدققي الحسابات والمدراء الماليين، وقد تكونت المتغيرات اليموغرافية للدراسة من (المهنة، عدد الدورات، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص في البكالوريوس). وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، أهمها: أن التأهيل العلمي الجيد، والخبرة العملية الطويلة في مجال الفحص الضريبي، وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق، والتخصص في البكالوريوس يؤثر على مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، وكان من أهم التوصيات استخدام الفاحص أساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً وذلك للتأكد من مدى إلتزام المنشأة ضريبياً.

5) دراسة الخطيب (2006) بعنوان "دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996 - 2003)".

هدفت الدراسة التعرف إلى حجم الإيرادات الضريبية ومكوناتها ودورها في تمويل النفقات العامة، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها أن القوانين الضريبية هي قوانين قديمة وموروثة، وأن الضرائب غير المباشرة تشكل 47% من الإيرادات العامة، بينما الضرائب غير المباشرة ساهمت بـ 89% في إيرادات الضرائب، ومن أهم التوصيات للباحث زيادة الإيرادات الضريبية من خلال توسيع القاعدة الضريبية أفقياً، ووضع عقوبات رادعة لمن يتهرب من دفع الضرائب، وتوعية المكلفين بتسليم فواتير المقاصة، وإيجاد دائرة في كل دائرة ضريبية تقوم بجمع معلومات لإخضاع كل مكلف يحقق دخل للضرائب.

6) دراسة حوسو (2005) بعنوان "التدقيق لأغراض الضريبة".

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد نظام تدقيق ضريبي على أسس علمية ومنهجية للرقابة على صحة الضرائب المدفوعة من قبل المكلفين بها، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي لمكافحة الغش الضريبي لا تكون فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القانون أو المعايير المهنية فقط وإنما من خلال تفعيل الكادر البشري الموجود في الدوائر الضريبية من خلال التعاون مع المؤسسات العاملة في ميادين مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عملي وأخلاقي، ومن أهم توصيات الباحث التنسيق بين التشريعات الضريبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بإيجاد مواد قانونية متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسمية حسب القانون.

7) دراسة موسى (2005) بعنوان "التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية".

هدفت الدراسة التعرف على إيرادات السلطة ونسبة الضرائب الجمركية منها، والتهرب الجمركي من حيث تنظيمها وإختصاصها والإجراءات الجمركية، والتعرف إلى أنواع وأركان التهرب الجمركي والجزاء المترتبة عليه، وأثر الإتفاقيات الدولية واتفاقية باريس على الإيرادات الجمركية،

وكيفية الحد من ظاهرة التهرب الجمركي، وأهم النتائج التي توصل إليها الباحث غياب سيطرة السلطة الوطنية الفلسطينية على المعابر الدولية الخارجية والداخلية أدى إلى الإعتماد على إسرائيل في مجال التجارة، تراجع هذه الإيرادات بسبب الحصار الإسرائيلي، وقد كانت أهم توصيات هذه الدراسة في الإسراع للإشراف الكامل على المعابر لتنفيذ الخطط الجمركية وإعادة تصميم فاتورة المقاصة بحيث تظهر بوضوح المنشأ الأصلي للبضاعة.

8) دراسة الجوهري (1995) بعنوان "الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية".

تناولت هذه الدراسة أثر بروتوكول باريس الاقتصادي على توزيع الإيرادات الجمركية بين الطرفين، وأظهرت نتائج الدراسة أن نسبة الإيرادات الجمركية من الإيرادات العامة منخفضة بسبب التهرب الجمركي، وأن استخدام التعريفات الجمركية الإسرائيلية على المستورد الفلسطيني يؤدي إلى رفع كلفة الإستيراد، مما يؤدي إلى حصولهم على السلع من المستورد الإسرائيلي مما يترتب عليه ضياع الرسوم الجمركية.

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 الضرائب الجمركية باعتبارها أحد أهم الإيرادات الضريبية للسلطة الوطنية الفلسطينية، ومنها ما إهتمت في التهرب الجمركي، وأخرى تناولت النتائج المترتبة على إتفاقية باريس الاقتصادية وكيف عملت على تنظيم العلاقة الاقتصادية بين السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل، إضافة إلى السياسات الجمركية التي تنظم عملية الاستيراد وأسس التقييم الجمركي، ومنها من وصف إجراءات التدقيق في ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، ومنها من ركز على أهمية الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية عند القيام بالتدقيق الضريبي.

ولكن هذه الدراسة تميزت عن غيرها بتركيزها على الآلية المتبعة في دائرة الإلتزام الجمركي في وزارة المالية للتدقيق على البيانات الجمركية وتأثيرها على كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين كونها أحد الطرق التي يتم من خلالها الكشف والحد من ظاهرة التهرب الجمركي، وذلك

من خلال التعرف على آلية التدقيق اللاحق، والإجراءات القانونية في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة، كما تم التعرف على الإتفاقيات الدولية التي تحكم عملية التدقيق اللاحق، وذلك لأن عملية التدقيق تعتبر من أحد الحلول للحد من التهرب الجمركي ورفد خزينة الدولة بكافة الضرائب الجمركية المستحقة، إضافة الى أن عدم القيام بإجراءات تدقيق بناء على أسس علمية سيؤدي الى تعسف الإدارة الجمركية في تحديد قيمة الضرائب الجمركية المهربة، مما يترتب عليه شعور المستوردين بالظلم و زيادة كلفة الإستيراد والذي يترتب عليه إما الإستيراد من خلال مستورد إسرائيلي أو هجرة رؤوس الأموال.

الفصل الثاني

الإطار النظري

- المبحث الأول: الضرائب الجمركية
- المبحث الثاني: إدارة المخاطر الجمركية
- المبحث الثالث: التدقيق وأنواعه وأهداف التدقيق اللاحق
- المبحث الرابع: الإتفاقيات الدولية التي تحكم عملية التدقيق اللاحق
- المبحث الخامس: ظاهرة التهرب الجمركي

الفصل الثاني

الإطار النظري

المبحث الأول: الضرائب الجمركية

بما أن الدول النامية تعتمد على الضرائب كمورد أساسي لتمويل الخزينة العامة، وكَوْن هذه الدول تعتمد على الإستهلاك فإن أبرز الضرائب التي تفرض على الإستهلاك هي الضرائب الجمركية، وسيتم التطرق في هذا المبحث عن ماهية الضرائب الجمركية وخصائصها وأهدافها وأنواعها وطرق احتسابها.

المطلب الأول: ماهية الضريبة الجمركية

هي نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة تفرض على السلع التي تدخل أو تخرج من حدود الدولة وإقليمها، ومن خلالها يمكن التمييز بين السلع المستوردة والسلع المحلية المماثلة لها، بشرط عدم التمييز بين المصدرين مع إمكانية تخفيض هذه الرسوم بين الدول النامية (خالد، 1998، ص21).

إن طبيعة الضرائب الجمركية ونسبة رفدها لخزينة الدولة إلى باقي الضرائب تعكس الوضع الإقتصادي للدولة، فكلما كانت حصيلتها مرتفعة كلما كان اقتصاد تلك الدولة استهلاكي وليس إنتاجي، ودليل ذلك أن حصيلة هذا النوع من الضرائب في الدول النامية مرتفع ويعتبر هذا النوع من الضرائب اقتصادي، حيث أن تكاليف جبايته منخفضة مقارنة بالنسبة المرتفعة التي تفرض على المستوردات (عليوة، 2009، ص201).

المطلب الثاني: خصائص الضرائب الجمركية

تتمثل أهم خصائص الضرائب الجمركية فيما يلي:

1- ضريبة غير مباشرة: إن الضريبة غير المباشرة يمكن نقل عبئها للآخرين حيث يقوم المستورد بتحصيل تكلفة الضرائب الجمركية التي دفعها إلى قيمة البضاعة المستوردة عند بيعها، بحيث

تصبح جزء من الكلفة، أي أن الممول الفعلي لها يختلف عن الممول القانوني، وهذا ما يميزها عن الضرائب المباشرة.

2- ضريبة عينية وليست شخصية: حيث تفرض الضريبة الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة عند دخولها أو خروجها من الدولة بغض النظر عن المستورد أو المصدر وأي استثناء يكون بنص في القانون، وهذا ما يميزها عن ضريبة الدخل التي يمكن تنزيل الأعباء الشخصية، وتختلف عن ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج والبيع.

3- ضريبة غير سنوية: تفرض الضريبة الجمركية عند عبور السلع المستوردة إلى داخل البلاد مهما كان توقيت الاستيراد أو عدد مرات الاستيراد، لأنها مرتبطة في السلعة عند دخولها حدود الدولة أو خروجها، وهذا ما يميزها عن ضريبة الدخل المرتبطة بانتهاء السنة المالية.

4- ضريبة قيمية ونوعية: تفرض الضريبة الجمركية إما على شكل نسبة من قيمة البضاعة أو على أساس مبلغ مقطوع بناء على الكمية المستوردة أو بكلا الطريقتين، وقد تكون مشروطة، وهي تختلف عن ضريبة الدخل بحيث تفرض على أساس نسبة مئوية فقط وتختلف عن ضريبة القيمة المضافة من حيث كون النسبة المفروضة تختلف باختلاف البضائع.

5- ضريبة اقتصادية سهلة التحصيل: حيث يتم تحصيل الضرائب الجمركية على السلع المستوردة عند وصول البضاعة إلى أول مركز جمركي هذا يسهل من اجراءات تحصيلها ويضبط عملية السيطرة على هذه المستوردات، والحد من امكانية التهرب من دفع الرسوم (حماد، 2007، ص48).

المطلب الثالث: أهداف الضرائب الجمركية

للضرائب الجمركية أهداف عديدة أهمها:

1- هدف مالي: إن الهدف المالي يعتبر الهدف الأساسي لها وخاصة في الدول النامية بسبب انخفاض الدخل لديها وعدم اعتمادها على الإنتاج لهذا تفرض بنسب عالية لرفد خزينة الدولة للقدرة على تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الأخرى.

2- هدف اقتصادي: تستخدم الضرائب الجمركية لتحقيق أهداف اقتصادية للدولة، مثل حماية السلع المحلية التي يتوفر لها سلع مستوردة مماثلة لها أو استخدامها في توجيه الإستثمار حسب المناطق الجغرافية أو القطاعات الاقتصادية.

3- هدف إجتماعي: حيث تفرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية مثل: السيارات حتى تستخدم حصيلتها لدعم السلع الأساسية لتكون بأسعار مناسبة للجميع أو السلع المضرة في المجتمع، مثل: الخمر والسجائر، من أجل الحد من استهلاكها مما يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من هذه السلع من جهة والحفاظ على المجتمع من الأمراض المميتة (اليحيى، 1996).

المطلب الرابع: أنواع الضرائب الجمركية

الرسوم الجمركية: تعتبر ضريبة جمركية وهي من الضرائب غير المباشرة وهي ضريبة إلزامية تدفع في حالة الاستيراد من الخارج على السلع المستوردة والسلع المصدرة وتختلف نسبة هذه الضريبة حسب نوع السلعة المستوردة حسب التعريف الجمركية السائدة (حماد، 2007، ص 47).

ضريبة الشراء: هي من الضرائب غير المباشرة وهي تفرض على بضائع معينة عند الاستيراد وتفرض بنسب متفاوتة "نسبية أو نوعية أو مركبة"، وهي ضريبة فرضت للتحايل على الإتفاقيات الجمركية ولحماية المنتجات المحلية بمعنى أنها رسوم جمركية تحت مسمى آخر.

ضريبة الإنتاج: وهي مبلغ من المال يفرض على بعض السلع المنتجة محليا مثل: السجائر والمشروبات الغازية، وعادة تكون هذه الضريبة حسب الوحدة المنتجة وتكون نسبة الضريبة عليها نفس نسبة ضريبة الشراء لنفس السلعة في حال استيرادها (الخطيب، 2006، ص 89).

المطلب الخامس: كيفية احتساب الضرائب الجمركية

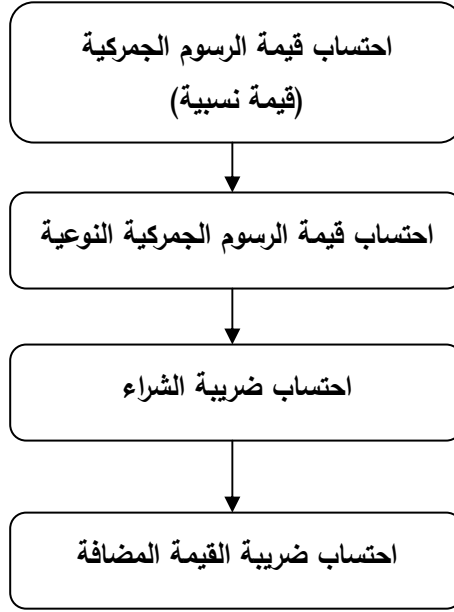
والجدول التالي رقم (1-2) يوضح الأشكال التي تفرض بها الأنواع المختلفة للضرائب

الجمركية:

جدول رقم (1-2) الأشكال التي تفرض بها الأنواع المختلفة للضرائب الجمركية

مركبة	نوعية	نسبية	
✓	✓	✓	رسوم جمركية
✓	✓	✓	ضريبة الشراء
✓	✓	✓	ضريبة الإنتاج

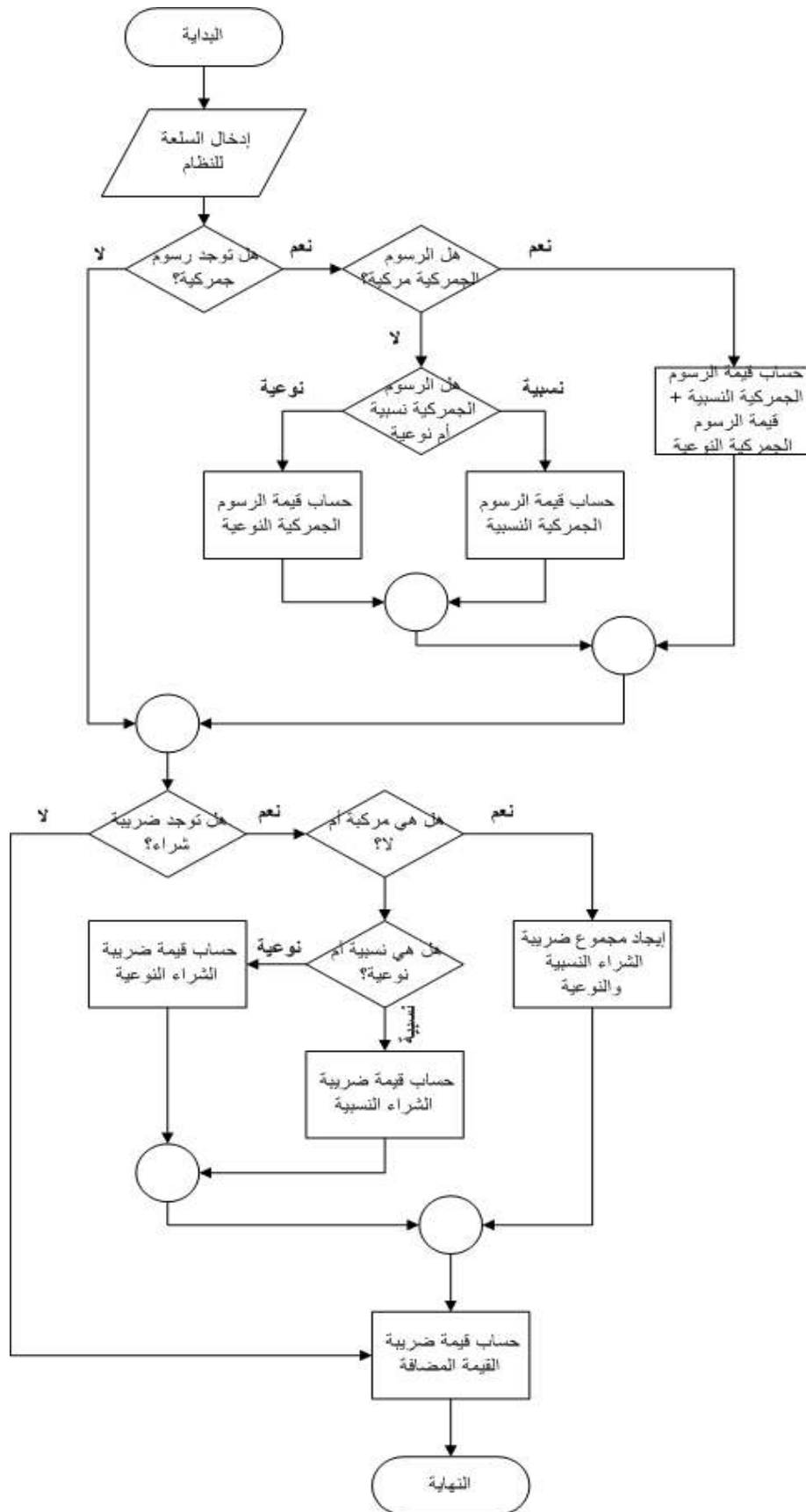
والضريبة تحسب بالتسلسل الموضح أدناه:



حيث:

- قيمة الرسوم الجمركية النسبية = قيمة البضاعة × نسبة الرسوم الجمركية.
- قيمة الرسوم الجمركية النوعية = كمية البضاعة × مبلغ الضريبة.
- ضريبة الشراء = (قيمة البضاعة + مبلغ الرسوم الجمركية النسبية + مبلغ الرسوم الجمركية النوعية) × نسبة ضريبة الشراء
- ض. ق. م = (قيمة البضاعة + مبلغ الرسوم الجمركية النسبية + مبلغ الرسوم الجمركية النوعية + ضريبة الشراء) × نسبة ض. ق. م (قانون الجمارك، 1962).

والمخطط الانسيابي الآتي يوضح هذه الإجراءات لاحتساب الضرائب الجمركية:



الشكل رقم (1) يوضح مخطط انسيابي لإجراءات احتساب الضرائب الجمركية
المصدر: إعداد الباحث، 2016.

تطبيق عملي على كيفية احتساب الضرائب الجمركية:

مثال عملي: شركة رامي تقوم بإستيراد شيبس من جمهورية مصر الرسوم عليها 12% على أن لا تقل عن 2.40 شيقل لكل كيلو، وضريبة الشراء 5%، وقد استوردت 3000 كيلو حسب التكاليف التالية: سعر الشراء للكيلو من المصنع \$4، تكاليف الشحن للسيارة \$800، مكافأة لمدير المشتريات \$100، تامين \$200، وتقوم الشركة بتسديد قيمة الشراء من خلال اعتماد بنكي بتكلفة 3% من القيمة، كما تقوم الشركة بتسديد مبلغ \$400 للشركة الأمريكية بدل استخدام اسم العلامة التجارية للشركة عن كل شحنة 3000 كيلو، كما تقوم الشركة بدفع مبلغ \$100 للمخلص الداخلي، كما تقوم الشركة باستيراد طبع للأطفال لتوزيعها مع الشيبس بتكلفة \$200، احسب قيمة الرسوم الجمركية وضريبة الشراء وضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشركة أعلاه علما أن سعر التحويل 4 شيكل؟

الرسوم الجمركية = (12000 تكلفة البضاعة + 800 تكلفة الشحن + 200 تكلفة التامين + 400

استخدام العلامة التجارية) = \$13400 * 12% نسبة الرسوم = 1608

قيمة الرسوم 1608 / 3000 كيلو = 0.536 وهي اقل من 2.4 لكل كيلو لهذا يكون مبلغ الرسوم

الجمركية = (3000 كيلو * 2.4 = \$7200) * 4 سعر التحويل = 28800

ضريبة الشراء = (13400 القيمة المعتمدة لأغراض الجمارك + 7200 الرسوم الجمركية =

\$20600 * 5% = \$1030) * 4 سعر التحويل = 4120

ض.ق.م = (13400 القيمة المعتمدة لأغراض الجمارك + 7200 الرسوم الجمركية + 1030

ضريبة الشراء) * 16% نسبة ض.ق.م = \$3460) تحويلها إلى شيكل * 4 سعر

التحويل = 13840

المبحث الثاني: إدارة المخاطر الجمركية

إن الفكرة للعمل الجمركي سابقاً هو الرقابة على كل الشحنات التي تمر على المراكز الجمركية وأن يتم فحصها بشكل كامل، ولكن بعد تطور الإقتصاد وتدفق التجارة بشكل أوسع، أصبح من الصعب على موظفي الجمارك فحص جميع الشحنات، ولهذا قامت منظمة الجمارك العالمية بوضع معايير لتسهيل التجارة الدولية وسرعة تخليص البضائع. ومن أهم هذه المعايير: العمل بنظام إدارة المخاطر التي أقرتها اتفاقية كيوتو التي تم إنشائها عام 1973-1974م و قد تم تعديلها وتنفيذها بعد التعديل عام 2006م (حسب النبي، 2005، ص8).

ولأغراض هذه الفقرة يمكن تعريف اتفاقية كيوتو بأنها "الاتفاقية الدولية لتبسيط وتنسيق الإجراءات الجمركية، والتي أعدتها منظمة الجمارك العالمية، والتي تسعى من خلالها إلى وضع اجراءات جمركية موحدة وبسيطة لتسهيل حركة البضائع" (منشورات مصلحة الجمارك السعودية، 2004).

وفي هذا المبحث تم التطرق إلى نظام إدارة المخاطر بسبب أهمية هذا النظام في تحديد المستوردات التي لها الأولوية لإجراء عملية التدقيق.

المطلب الأول: ماهية عمل إدارة المخاطر في العمل الجمركي

إن المخاطر تنشأ عندما يتم توقع حدوث ظروف مستقبلية قد تعرض المنظمة إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها، بما قد يؤثر على تحقيق أهداف المنظمة، وتشكل المخاطر في العمل الجمركي احتمالية عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة الجمركية، وينتج عنها خسائر بالرسوم والضرائب الجمركية. ومن هنا جاءت أهمية العمل بنظام إدارة المخاطر في العمل الجمركي، لتحقيق التوازن بين الرقابة على البضائع الواردة وسرعة الإفراج عنها، بسبب عدم القدرة على تفتيش جميع الشحنات بالإضافة إلى زيادة كلفة الشحنة على المستورد من خلال دفع أراضيات حتى يحين دورها للفحص.

وفي ظل تسهيل إجراءات العمل الجمركي بعد ظهور منظمة الجمارك العالمية، تم إنشاء وحدة إدارة المخاطر التي تقوم على أساس الاعتماد على معلومات مؤكدة من أجل تحقيق الإستغلال الأمثل للوقت والجهد في ظل الموارد البشرية المتاحة لتحقيق أهم أهدافها والتي تتلخص في: الحد من التهرب من دفع الضرائب الجمركية والتي تؤثر على المنافسة التجارية المشروعة، وزيادة الإلتزام بهدف المساهمة في تسهيل حركة التجارة، وتم إنشاء دائرة الإلتزام الجمركي للقيام بعمليات التدقيق اللاحق وتعمل بشكل موازي لعمل إدارة المخاطر لتحقيق الهدف الأساسي وهو الحد من التهرب الجمركي.

وتعتبر إدارة المخاطر نشاط إداري يتم من خلالها التعرف والتحكم في الحالات التي لها القدرة في إحداث أضرار ذات أهمية بهدف تخفيض هذه الأضرار إلى أقل مستوى ممكن وعمل استراتيجيات لتجنب هذه الأضرار (الشوا، 2012، ص168-170).

وتعد أهمية وجود دائرة إدارة المخاطر في وزارة المالية الفلسطينية من وجهة نظر الباحث هو غياب الجمارك الفلسطينية عن المعابر، ومحدودية الإمكانيات والكوادر البشرية مما يسهل على التجار تجاوز القوانين والأنظمة الجمركية. ولهذا يجب على الوزارة الإهتمام في هذه الدائرة ودعمها لأنها من أهم الركائز، وتعتبر الخطوة الأولى في السعي لتخفيض التهرب الجمركي.

المطلب الثاني: أهداف إدارة المخاطر الجمركية

بسبب زيادة الطلب على سرعة الإفراج عن البضائع وضخامة حجم حركة البضائع بين الدول، الناتج عن زيادة حجم الاستيراد والمستوردين ومحدودية الامكانيات والموارد البشرية، تم انشاء وحدة إدارة المخاطر، من أجل تسهيل سرعة حركة البضائع مع الحد من مخاطر التهرب الجمركي من خلال توجيه الإمكانيات المتوفرة إلى استهداف الشركات غير الملتزمة في القوانين الجمركية بهدف زيادة في جمع أكبر نسبة من الرسوم الجمركية وقد قام نظام إدارة المخاطر إلى تصنيف درجات المخاطر على أسس علمية بحتة من أجل التركيز على المستوردات ذات المخاطر العالية، وتسهيل حركة البضائع ذات المخاطر القليلة، ومن ثم تحليل بين المخاطر المتوقعة والمخاطر الفعلية، من أجل تعديل الإجراءات الجمركية المتبعة وتعديل في معايير قياس درجة

المخاطر لتخفيض المخاطر الجمركية إلى حدها الأدنى، ثم يتم ادخال مخرجات تحليل المخاطر حسب الأولويات على نظام تواصل، وعندما يتم ادخال البيان الجمركي على هذا النظام يقوم النظام بتحديد درجة الخطورة على هذه الشحنة وبناء على ذلك يوجد ثلاث مسارب:

1. المسرب الأخضر: ليس بحاجة إلى تدقيق المستندات المرفقة مع البيان الجمركي أو فحص البضاعة المستوردة مع وضع آلية لأخذ عينات من هذه الشحن للفحص خوفاً أن تصبح وسيلة للتهرب ويمكن تحويل المسرب من أخضر إلى أحمر أو أصفر.
2. المسرب الأصفر: يوجد نوع من الخطورة بها وبهاجة فقط إلى فحص المستندات المرفقة مع البيان الجمركي، ولا يقصد بذلك وجود المستندات وإنما التأكد من عدم تزويرها وبعد ذلك قد تنتقل البضاعة إلى المسرب الأخضر أو المسرب الأحمر.
3. المسرب الأحمر: دليل على الخطورة العالية وبهاجة إلى تدقيق المستندات المرفقة مع البيان الجمركي بالإضافة للبضاعة المستوردة سواء فحص شامل أو عينات (الشوا، 2012، ص 159 - 166).

ويمكن تعريف نظام تواصل على أنه نظام جمركي يتم من خلاله حوسبة الإجراءات الجمركية ومن ضمنها استبدال البيان الجمركي الإسرائيلي ببيان فلسطيني واستخراج تقارير تتضمن بيانات جمركية بحاجة للفحص والتدقيق، مع العلم أن نظام تواصل هو بالأساس نظام الأسيكودا العالمي لكن تمت تسميته من قبل الجمارك الفلسطينية بنظام تواصل (منشورات وزارة المالية، 2012).

المطلب الثالث: معايير تحديد درجة خطورة المستوردات

تقوم دائرة إدارة المخاطر بوضع معايير معينة لتحديد درجة خطورة المستوردات وبناء عليها يتم تحديد الجهة ذات الأولوية لإجراء التدقيق عليها، وتتمحور هذه المعايير التي تتبعها الجمارك الفلسطينية فيما يلي:

1. بناء على قيمة البضاعة في البيان الجمركي: بحيث تقوم إدارة المخاطر في تحديد مستوى الأسعار بالنسبة للسلع العالمية مثل السكر والحديد بناء على أسعار السوق العالمية مع اضافة

هامش معين حسب طبيعة السلعة، فمثلاً: الحديد سعر طن الحديد الخام معروف، ويتم إضافة هامش يغطي العمليات الإنتاجية التي تتم عليه، من أجل أن يحول إلى قضان حديد للبناء أما السلع غير العالمية فيتم جمع بيانات عن كل سلعة من برنامج تواصل وأعلى سعر يتم الإستيراد بناء عليه يتم اعتباره بالحد الأدنى إلا إذا تم ضبط مستندات تثبت السعر الحقيقي للسلعة.

2. بناء على التعريف الجمركية في البيان الجمركي: سيتم التطرق للتعريف الجمركية في موضوع قادم بشيء من التفصيل لكن لأغراض هذه الفقرة يوجد لكل سلعة رمز خاص بها، ولكن لا يمكن أن يتم وضع كل سلعة في بند لوحدها، ولهذا يشمل كل بند على مجموعة من السلع، بالإضافة إلى أنه يوجد بند لكل فصل يسمى غير ذلك. وتكون الرسوم الجمركية في حدها الأدنى لهذا كل سلعة توضع على بند تعريفية وصفة غير ذلك تخضع للتدقيق.
3. بناء على شهادة المنشأ في البيان الجمركي: بحيث اذا كان منشأ البضاعة الإتحاد الأوروبي تقل المخاطر كون هذه الدول تقوم بالرقابة على الشركات بشكل كبير أما بالنسبة للبضاعة القادمة من الصين فإن الرقابة على الشركات فيما يتعلق في التجارة الخارجية قليلة جداً لهذا تكون المخاطر عالية على هذه الشحنات.
4. تحليل الضبطيات السابقة يترتب عليها معرفة تاريخ الشركة فإذا كان عليها ضبطيات تزيد الخطورة على الشحنات التي تتعلق في هذه الشركة بالإضافة إلى التنظيم الداخلي للشركة المستوردة، مثل: شركة مساهمة عامة تقل درجة مخاطرتها، لأن الموظفين ليسوا أصحاب الشركة على العكس شركات الأشخاص لأن الموظفين فيها هم أصحاب الشركة.
5. بناء على اسم المصدر وهي لا تختلف عن مخاطر المستورد ويتم تصنيفهم من خلال الحصول على معلومات عن مدى إلتزامهم في القوانين المطبقة في دولتهم.
6. عدد الشحنات المستوردة: بحيث كلما كان عدد الشحنات من سلعة معينة من قبل أحد الشركات قليل جداً، وتزيد المخاطرة بالمقارنة لو كانت الشركة تحصل بشكل مستمر على هذه السلعة بعدد مرتفع من الشحنات (دهيدي، 2015) ملحق(8).

إلا أن بعض الأبحاث تطرقت إلى معايير أخرى لا تراعيها الجمارك الفلسطينية، وهي:

1. نسبة الضرائب الجمركية المفروضة كلما كانت مرتفعة كلما زاد احتمال تلاعب المستورد في البيانات المقدمة ويجب مراعاة طريقة فرض الضريبة، بحيث قد تكون نسبة من قيمة البضاعة فتزيد مخاطر التلاعب بقيمة البضاعة، وقد تكون مبلغ مقطوع بناءً على الكمية فتزيد مخاطر التلاعب بكمية البضاعة وليس القيمة.

2. الإعفاءات بحيث يمكن استخدامه للتهرب من دفع الضرائب الجمركية، إلا أن هذه الإعفاءات تكون مشروطة، وعلى الإدارة الجمركية متابعة هذه الشحنة والتأكد من توافر شروط الإعفاء.

3. أن يتسم النظام بدرجة عالية من المرونة، لتعديل معايير قياس درجة المخاطر حسب الحاجة (منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005، ص41).

ويرى الباحث بأن تحديد قيمة البضاعة للسلع غير العالمية لا تراعي جودة البضاعة المستوردة، وهذا يؤدي إلى عدم وجود منطقية في تحديد القيمة وتعميمها على كل المستوردين.

المبحث الثالث: التدقيق والتدقيق اللاحق

بعد التطرق إلى إدارة المخاطر تأتي المرحلة الثانية، وهي التدقيق، وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق والغرض منه بشكل عام ثم الانتقال إلى التدقيق اللاحق وأهدافه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وأنواعه

إن التدقيق وبناءً على تعريف ألفين أرنيس وآخرون هو "عبارة عن عملية ممنهجة ومنظمة يقوم بها نوع معين من المحاسبين يطلق عليهم المراجعين (CPA)، وينصب عملهم على فحص وتدقيق التقارير المالية بشكل حيادي عن طريق جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث المالية لتحديد مدى الإتفاق والتوافق بين هذه النتائج والمتمثلة بالتقارير المالية مع المبادئ والمعايير المقررة والمقبولة قبولاً عاماً على مستوى مهنة المراجعة، وتبليغ الجهات المعنية بنتائج أعمال المراجعة ضمن وقت مناسب لمساعدتهم في توجيه قراراتهم الإستثمارية بشكل مناسب، وفي الوقت المناسب عن طريق تقرير المراجعة" (Alvin & et. al., 2003).

أنواع التدقيق:

ويمكن تلخيص أنواع التدقيق من خلال الأنواع الخمسة الآتية:

أولاً: الإلزام: ويقصد بذلك قيام الشركة بتعيين مدقق خارجي لا يكون بشكل طوعي منها وإنما بشكل إلزامي كون القانون أجبرها على تعيين مدقق خارجي، أما باقي الشركات التي لم يلزمها القانون بتعيين مدقق خارجي فلها حرية الإختيار في تعيين مدقق خارجي أم لا.

ثانياً: مدى الفحص: ويقصد بذلك حجم العمليات التي سيتم فحصها فقد يقوم المدقق الخارجي بفحص كافة العمليات المالية للشركة خلال السنة المنتهية أو أن يقوم بأخذ عينات يتم اختيار حجمها على عده أسس أهمها قوة نظام الرقابة الداخلي على أن يتم تعميم نتيجة العينة.

ثالثاً: توقيت عملية التدقيق: ويقصد بذلك أن عملية التدقيق قد يقوم بها المدقق أما بعد نهاية السنة المالية وإعداد القوائم المالية وفي الغالب تكون للشركات صغيرة الحجم أو قد يقوم بها المدقق بشكل دوري خلال السنة المالية فقد تكون شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية.

رابعاً: نطاق عملية التدقيق: بمعنى قد يتم التعاقد مع مدقق لفحص حسابات الشركة بشكل كامل، ولا يقصد بذلك فحص كل عملية على أن يتم إعطاء رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية أو يتم التعاقد مع مدقق لفحص جزء من عمليات الشركة، مثل: بند المبيعات أو المخزون ولا يكون الهدف من هذا التعاقد إعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية.

خامساً: القائم بعملية التدقيق: ويقصد بذلك أن عملية التدقيق قد تتم من خلال دائرة داخل المؤسسة لها الحرية في الفحص والتحقق ويسمى بمدقق داخلي أو قد تتم من خلال طرف آخر من خارج الشركة من أجل فحص سجلات ومستندات الشركة ويسمى بمدقق خارجي (مازون، 2011).

ويرى الباحث أن موضوع دراسته له صلة في النوع الخامس، تحديداً في التدقيق الخارجي،

كون من سيقوم بعملية التدقيق هي دائرة الإلتزام الجمركي التابعة لوزارة المالية الفلسطينية.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق اللاحق وأهدافه

إن عملية التدقيق اللاحق كما عرفت الجمارك الفلسطينية هي "مراجعة تهدف إلى تحديد مدى إلتزام المكلفين بالقوانين والتعليمات الجمركية، والتأكد من صحة المعلومات التي يصرحون عنها للجمارك، ومدى مطابقتها للمعلومات المثبتة والمسجلة في أنظمة عمل المكلف سواءً المالية أو المحاسبية أو التجارية أو الإدارية" (ربيع، خليل، 2013).

كما تم تعريفها أيضا من قبل مصلحة الجمارك المصرية بأنها "أحد الأدوات الفعالة والهامة لإحداث التوازن بين تسهيل حركة التجارة والرقابة الجمركية الفعالة والتي تهدف الجمارك من خلال كافة الأعمال والإجراءات التي تقوم بها في سبيل تطبيق المراجعة المحاسبية اللاحقة إلى التأكد من أن ما قام بتقديمه المستورد من بيانات ومستندات أثناء الإفراج عن الواردات كان صحيحا، وليس مراجعة إجراءات الإفراج عن الواردات كما كان الوضع في السابق، ولا يجوز بأي حال من الأحوال الرجوع على المستورد إلا بسبب تقديمه لبيانات خاطئة أثناء الإفراج عن البضائع" (أبو العلا، 2011، ص33).

وعلى هذا الأساس، من خلال الخبرة العملية للباحث في مجال الضرائب غير المباشرة والدورات التدريبية في هذا المجال، يرى الباحث أن مفهوم التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية يعني: مجموعة من الإجراءات المترابطة التي تعتمد على بعضها وتقوم على أساس قانوني لتدقيق البيانات الجمركية المقدمة من قبل المكلف، لتحديد مدى إلتزام المكلفين بالقوانين والتعليمات الجمركية، والتأكد من صحة المعلومات التي يصرحون عنها للجمارك، ومدى مطابقتها للمعلومات المثبتة والمسجلة في أنظمة عمل المكلف سواءً المالية أو المحاسبية أو التجارية أو الإدارية.

أهداف التدقيق اللاحق:

إن عملية التدقيق اللاحق هي مكملة لعمل إدارة المخاطر، وهذا ما هدفت إليه اتفاقية كيوتو، من أجل تحقيق التوازن بين سرعة تخليص البضائع كونها أحد معايير قياس كفاءة الإدارة الجمركية، وبين التأكد من إلتزام المكلف بالقوانين والأنظمة الجمركية. ومن خلال هذه العملية يتم

تدارك أي خلل في تحديد المستوردات ذات المخاطر ولهذا قامت وزارة المالية الفلسطينية بإنشاء دائرة الإلتزام الجمركي، التي تقوم بعمليات التدقيق اللاحق وتتبع صلاحيات هذه الدائرة من المادة 68 من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962 والتي تعطي الحق لإدارة الجمارك باستيفاء أي نقص في الرسوم خلال أربع سنوات سابقة.

ومما سبق يتبين أن القيام بعملية التدقيق اللاحق التي تقوم بها دائرة الإلتزام الجمركي تهدف إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. ضمان إلتزام أكبر بالقوانين والأنظمة الجمركية من خلال التأكد من أن المكلف لم يخالف أي من القوانين والتشريعات والإتفاقيات الدولية المطبقة في دولته.
2. التأكد من أن كافة المعلومات المقدمة مع البيان الجمركي هي معلومات صحيحة ومطابقة لسجلاته ونظامه المحاسبي.
3. حماية العوائد المالية من خلال تقليل التهرب من الضرائب الجمركية إلى حدها الأدنى.
4. تسهيل حركة البضائع بشكل سلس، بالإضافة إلى زيادة الثقة بين المستوردين والإدارة الجمركية، من خلال عدم إخضاع كل شحنة للتدقيق قبل دخولها إلى الدولة.
5. يترتب على عملية التدقيق في بعض الأحيان اكتشاف وجود معلومات مغلوطة قدمها المكلف أو مكلف آخر يتم تزويدها لإدارة المخاطر لأخذها بعين الإعتبار عند تعديل معايير قياس المخاطر لدى إدارة المخاطر (أبو العلاء، 2011، ص 35).

ومن خلال المقابلة مع مدير دائرة الإلتزام الجمركي، فقد اتضح للباحث أن دائرة الإلتزام الجمركي تسعى من خلال قيامها بعمليات وإجراءات التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية إلى تحقيق الأهداف أعلاه، وذلك من خلال التأكد من إلتزام المستوردين بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تنظم عمل المستوردين.

المبحث الرابع: الإتفاقيات الدولية التي تحكم عملية التدقيق اللاحق

إن عملية التدقيق اللاحق تخضع إلى مجموعة من الأسس والمعايير التي من شأنها التأكد من عدم تعسف الإدارة الضريبية في تحديد قيمة الفروقات الجمركية من خلال قيام منظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية بإبرام مجموعة من الإتفاقيات.

نشأت منظمة التجارة العالمية في سنة 1995 لكن عملها يعود لسنة 1947 من تاريخ اتفاقية الجات (GAAT) التي نشأت كمنظمة دولية تهتم في التجارة الدولية وتهدف الجات إلى تحرير التجارة الدولية من الممارسات التي تشوه وتعيق التجارة، وهي تستند في ذلك إلى مبدأ الحرية الإقتصادية، حيث أن التجارة الحرة الخالية من الموانع تؤدي إلى الإنتاج بطريقة أفضل وهذا بدوره يؤدي إلى الإستغلال الأمثل للموارد العالمية، فقد أبرمت مجموعة من الإتفاقيات أهمها: تحديد قواعد المنشأ، ومعاملة الأفضلية، والإشراف على تطبيق المادة السابعة من اتفاقية الجات الخاصة بتقييم الجمركي (منشورات مجلة المال والتجارة، 1994، ص28).

أما منظمة الجمارك العالمية، فقد نشأت عام 1952 كمنظمة عالمية تهدف لإرفع كفاءة الإدارات الجمركية، والتي يترتب عليها تسهيل حركه البضائع من خلال إزالة العوائق الجمركية، وقد قامت بإبرام مجموعة من الاتفاقيات أهمها: اتفاقية النظم المنسقة، واتفاقية كيوتو (منشورات الجمارك الاردنيه، 2007).

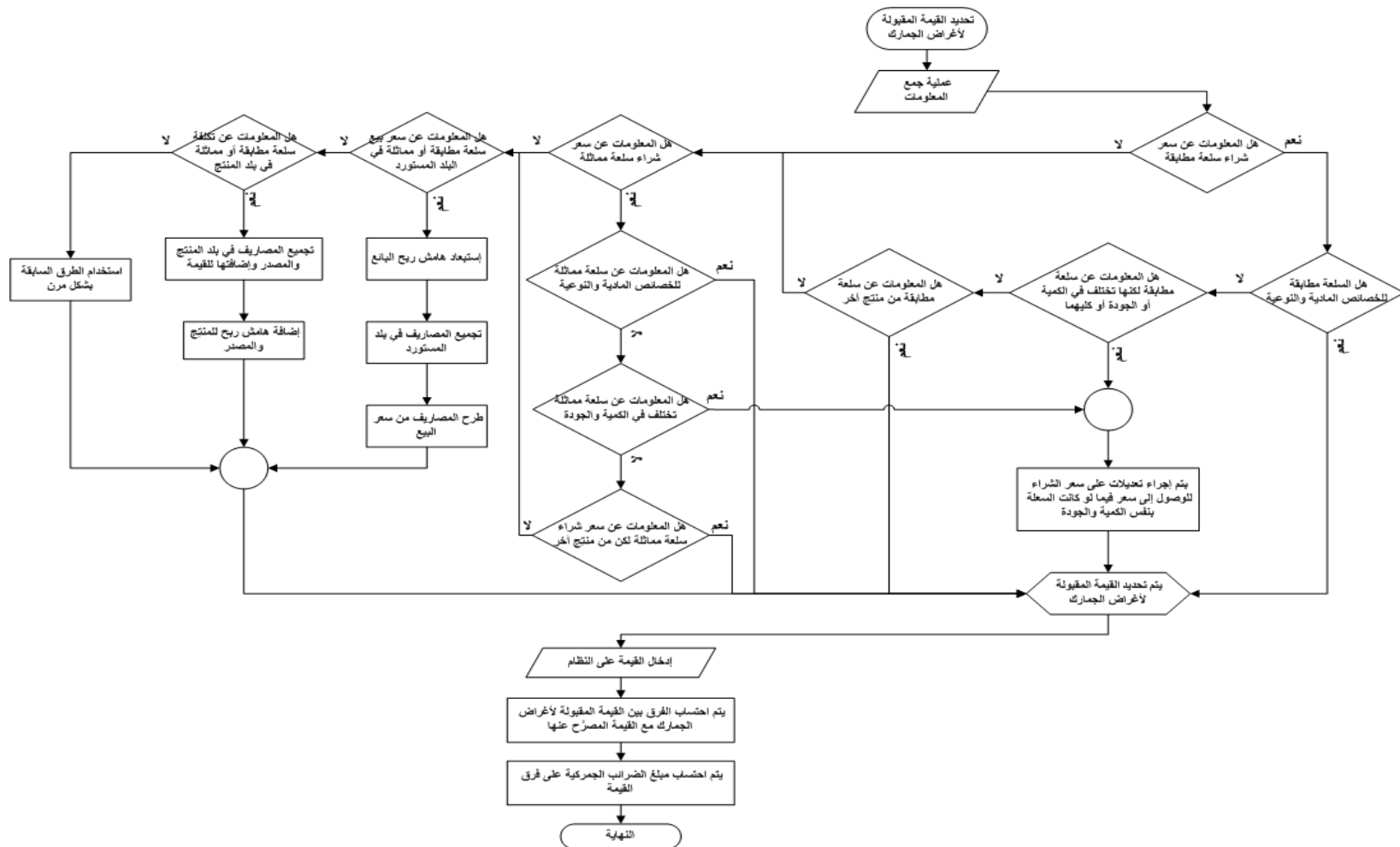
المطلب الأول: تقييم القيمة الجمركية في ظل اتفاقية الجات (GAAT)

إن تحديد قيمة البضاعة بشكل صحيح يعتبر شرط أساسي لمنع أي تهرب من دفع الضرائب الجمركية، وقد حدد قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 القيمة المقبولة لأغراض الجمارك بناء على المادة 31 (أ) فقد نصت "من أجل تعيين مقدار الرسوم المتوجبة على البضائع المستوردة تعتبر قيمة البضاعة في مصدرها أو محل شرائها أو مكان شحنها بيوم التخليص عليها، يضاف إلى ذلك مصاريف الشحن والتأمين والعمولة وأي نفقات أخرى تلحق بالبضاعة حتى وصولها إلى أول مركز جمركي مخول بالتخليص على البضاعة المستوردة حتى لو لم يتم

التخليص عليها في ذلك المركز" إلا أنه بسبب قيام المكلفين بالتلاعب في قيمة البضاعة من أجل التخلص من الضرائب الجمركية بشكل جزئي، أصبح لابد من القيام بإعادة تقييم البضاعة في حال قيام المكلف بتخفيضها.

إن اتفاقية الجات وبناء على المادة السابعة من الإتفاقية المتعلقة في تقييم قيمة البضاعة، وضعت أسساً لتحديد القيمة المقبولة لأغراض الجمارك من أجل حماية المستوردين من تعسف الإدارة في التقدير مع إعطاء الدول النامية بعض المرونة في استخدام هذه الأسس(اتفاقية الجات، 1947).

وتهدف هذه الإتفاقية، لحماية السلع المحلية وحماية خزينة الدولة من عدم دفع كامل الرسوم الجمركية، من خلال التلاعب بقيمة البضاعة المستوردة، إلا أن الإتفاقية حددت أسس لإعادة تقييم قيمة البضاعة، وتبلورت هذه الأسس في خمس طرق يجب الإلتزام بها بالترتيب الوارد في الإتفاق بحيث لا يتم الإنتقال للطريقة الثانية إلا بعد التأكد من عدم إمكانية استعمال الطريقة الأولى، وقد تبلورت هذه الطرق على النحو الذي يظهر في المخطط الانسيابي الآتي:



الشكل رقم (2) يوضح مخطط انسيابي لأسس تقييم قيمة البضاعة المستوردة وفقاً لاتفاقية الجات. المصدر: إعداد الباحث، 2016.

وتعتبر هذه الآليات المستخدمة في تحديد القيمة المقبولة لأغراض الجمارك وفقاً لاتفاقية الجات، والتي يمكن من خلالها الوصول إلى القيمة الحقيقية للسلعة محل التدقيق، بالإستناد إلى سعر الشراء لسلعة مطابقة للسلعة المستوردة محل التقييم من صفقة أخرى من نفس المنتج بشرط أن تكون في تاريخ قريب من تاريخ الصفقة محل التقييم، ويتم التعامل مع هذه الطريقة حسب الخطوات التالية:

1- السلعة المطابقة هي نفس السلعة محل التقييم من حيث الخصائص المادية والنوعية، ومنها الحجم والجودة والكمية والسمعة التجارية والمكونات لها، وأن يتم إنتاجها من نفس المنتج ونفس بلد المنشأ، وأن يكون تم استيرادها وقد تم قبول قيمتها.

أ- في حال عدم توفر معلومات عن الخطوة الأولى نذهب لسلعة مطابقة لكن مختلفة عن السلعة محل التقييم في الكمية والجودة ولكن من نفس المنتج ونفس بلد المنشأ ويتم إجراء تعديلات عليها بطريقة نصل من خلالها لسعر السلعة لو كانت بنفس الكمية أو الجودة، وفي حال وجود أكثر من سعر نذهب للسعر الأدنى.

ب- في حال عدم توفر معلومات عن الخطوات السابقة نذهب لسلعة مطابقة من منتج آخر لكن من نفس بلد المنشأ للسلعة محل التقييم.

ت- في جميع الخطوات السابقة يجب مراعاة المصاريف والتكاليف الأخرى التي تتحمل على البضاعة.

2- على أساس سعر الشراء لسلعة مماثلة للسلعة المستوردة محل التقييم من صفقة أخرى من نفس المنتج، بشرط أن تكون في تاريخ قريب من تاريخ الصفقة محل التقييم، ويتم التعامل مع هذه الطريقة حسب الخطوات التالية:

أ- أن تكون السلعة المماثلة مشابهة جداً للسلعة محل التقييم من حيث الخصائص المادية والنوعية ومنها: الحجم والجودة والكمية والسمعة التجارية والمكونات لها، وأن تقوم بنفس الوظائف للسلعة محل التقييم، وأن يتم إنتاجها من نفس المنتج ونفس بلد المنشأ وأن يكون تم استيرادها وقد تم قبول قيمتها.

ب- في حال عدم توفر معلومات عن الخطوة الأولى نذهب لسلسلة مماثلة لكن مختلفة عن السلعة محل التقييم في الكمية والجودة، ولكن من نفس المنتج ونفس بلد المنشأ ويتم إجراء تعديلات عليها بطريقة نصل من خلالها لسعر السلعة لو كانت بنفس الكمية أو الجودة، وفي حال وجود أكثر من سعر نذهب للسعر الأدنى.

ت- في حال عدم توفر معلومات عن الخطوات السابقة نذهب لسلسلة مماثلة من منتج آخر لكن من نفس بلد المنشأ للسلسلة محل التقييم.

ث- في جميع الخطوات السابقة يجب مراعاة المصاريف والتكاليف الأخرى التي تتحمل على البضاعة.

3- على أساس سعر بيع سلعة مطابقة أو سلعة مماثلة في بلد المستورد، وي طرح منها جميع التكاليف التي تكبدها المستورد في بلد المستورد. من هذه المصاريف تكاليف التركيب والصيانة في بلد المستورد والرسوم والضرائب المدفوعة عند الإستيراد للبلد أما في حال تم بيع السلعة بعد القيام بعمليات إنتاجية عليها فيجب إنقاص القيمة المضافة مع المصاريف الأخرى.

4- على أساس إضافة مبلغ يغطي مريح المنتج والمصدر والمصاريف في بلد المنتج والمصدر ومن هذه المصاريف تكاليف التغليف والنقل والتأمين ومصاريف أخرى جميعها خارج بلد المستورد.

5- في حال عدم إمكانية استعمال الطرق السابقة يمكن أن تستخدم مع نوع من المرونة مع مراعاة المعلومات المتوفرة في بلد المستورد، وتكاليف السلعة، وأي معلومات أخرى تم الحصول عليها من خارج بلد المستورد ومن الأمثلة على ذلك نلاحظ أن الطريقة الأولى والثانية أكدت على اشتراط أن تكون السلعة المطابق أو المماثلة من نفس المنشأ حتى لو اختلف المنتج، ولكن لأغراض المرونة يمكن الأخذ بسعر سلعة مطابقة أو مماثلة من دولة أخرى (الرحاطة والخالدي، 2012).

إن وجهة نظر الباحث في الطرق التي حددتها إتفاقية الجات لتقييم قيمة البضاعة المستوردة تعتبر خطوة ممتازة لضبط تصرفات الإدارات الجمركية في إعادة التقييم، لكن الطريقة الأخيرة لا يوجد عليها ضوابط فإن الإستخدام المرن للطرق الخمسة الأولى لا يوجد بها تقييد.

ومصطلح الإستخدام المرن مصطلح مفتوح وغير مقيد وقد يترتب على استخدام هذه الطريقة تعسف من قبل الإدارة الجمركية في إعادة التقييم.

كما لا بد من الإشارة إلى أن الجمارك الفلسطينية بناء على المقابلة مع مدير دائرة الإلتزام الجمركي تقوم بتطبيق المادة السابعة لإتفاقية الجات بشكل طوعي وليس إلزامي، وهذه تعتبر مشكلة كون أنها غير إلزامية، بحيث تصبح إعادة التقييم بدون أسس واضحة، مما يفتح المجال إلى المزاجية عند إعادة التقييم.

المطلب الثاني: التعريف الجمركية في ظل إتفاقية النظم المنسقة

يتم فرض الرسوم الجمركية على البضائع المستوردة حسب التعريف الجمركية لها وهي عبارة عن تحديد رمز أو كود لكل سلعة حسب النظام المنسق ويعتمد هذا النظام على تحديد دقيق لتفاصيل السلعة من حيث المكونات والاستخدام ووظيفتها. الخ لأغراض التعريف الجمركية وللحد من التهرب الجمركي حيث أي اختلاف في رمز السلعة قد يؤدي إلى تخفيض الرسوم الجمركية (منشورات مجلة المال والتجارة، 1994، ص29).

القواعد العامة للنظام المنسق:

إن كتاب التعريفية يحتوي على 21 قسم و 99 فصل ويحتوي على ملاحظات الأقسام والفصول وملاحظات محلية ونصوص البنود الفرعية، ويتكون رمز التعريفية الجمركية من 6 خانات أو 8 خانات أول رقمين تدل على رقم القسم حيث تم تقسيم التعريفية الجمركية إلى مجموعة أقسام رئيسية تدل على محتواها فمثلا عنوان القسم الأول حيوانات حية والقسم الثاني منتجات نباتية وأما أول أربع أرقام تدل على البند الرئيسي داخل القسم ويسمى بالفصل حيث بعد تقسيم التعريفية إلى اقسام تم تجزئة كل قسم إلى مجموعة فصول لتسهيل عملية البحث داخل كل قسم فمثلا يحتوي القسم الأول على خمس فصول والقسم الثاني يحتوي على تسعة فصول، وأما أول 6 أرقام يكون البنود الفرعية الدولية داخل الفصل والملزمة لكل دول العالم أما أول 8 أرقام يكون البنود الفرعية المحلية وهي تابعة للبنود الرئيسية المكونة من 4 خانات وليست تابعة للبنود الفرعية الدولية.

تعتبر القواعد العامة للتفسير في النظام المنسق الأساس القانوني الذي ترسم وتوضح أسس التبني التي تطبق على مجموع جدول التعريف للنظام المنسق مالم يوجد ثمة أحكام مغايرة وصريحة منصوص عليها في ملاحظات البنود أو ملاحظات البنود الفرعية على غير ذلك بمعنى أن الأساس في التصنيف لملاحظات الأقسام والفصول ثم يتم تطبيق القواعد الأخرى (الببيب، 2000، ص 89-94).

إن الإتفاقية الدولية للنظام المنسق لتصنيف السلع وبناءً على المادة 3 الفقرة الثانية "يجب الإلتزام بكل ما يشمل عليه النظام المنسق دون إجراء أي تعديل عليه مع الإلتزام بتطبيق القواعد العامة للتفسير".

من أجل معرفة تصنيف السلعة يجب الإعتماد على القواعد العامة والأخذ بها بشكل تسلسلي هرمي تصاعدي أي لا يمكن تطبيق القاعدة الثانية قبل القاعدة الأولى وتستخدم في حالة استحالة تصنيف السلعة تبعاً لملاحظات الأقسام والفصول مع العلم أن القواعد الخمسة الأولى تتعلق في البنود الرئيسية التي تتكون من أربع أرقام أما القاعدة السادسة تتعلق في البنود الفرعية من 6 خانات أو 8 خانات.

1. القاعدة الأولى: ليس لعناوين الأقسام والفصول أي قيمة قانونية فقط إرشادية، ويقصد بذلك أن تبني الأصناف بشكل قانوني يكون بناء على نصوص البنود وملاحظات الأقسام والفصول وليس على عنوان القسم أو الفصل، ثم يتم تطبيق باقي القواعد بشرط أن لا تتعارض مع نصوص البنود وملاحظات الأقسام.

2. القاعدة الثانية:

أ- كل إشارة إلى سلعة في بند معين يشمل هذا الصنف حتى ولو لم يكن تام الصنع لكن الصفة الأساسية موجودة وبالتالي يُعدّ وكأنه تام الصنع مثل استيراد سيارة بدون العجل الصفة الأساسية سيارة وليس قطع غيار.

ب- المخالط وتباع مرة واحدة مثل: معجون الأسنان مع الفرشاة أي أنها يمكن أن تدخل في بندين مختلفين يتم الذهاب إلى القاعدة الثالثة.

3. القاعدة الثالثة: إذا وجد أن سلعة قد تدخل في بندين أو أكثر تبعا لما جاء في القاعدة الثانية نقطة 2 أو أي سبب آخر يكون التبنيذ على الوجه التالي.

أ- البند الأكثر تخصيصا للسلعة، مثل: استيراد غسالة لا تعتبر استيراد آلة وإنما استيراد غسالة أكثر تخصيصا من كونها آلة.

ب- الصفة الأساسية للسلعة مثل جهاز الجوال وبداخله كاميرا الصفة الأساسية هي جوال ويبند على أساس جوال.

ت- في حالة استحالة التبنيذ على الأسس السابقة وكانت نسبة التخصيص متساوية ولا يمكن تحديد الصفة الأساسية يأتي على البند الذي يرد متأخراً في الترتيب الرقمي.

مثال توضيحي لهذه الفقرة: القمح والشوفان ونسبة الصفة الأساسية لكل منهما 50% ولا يوجد بينهم أكثر تخصيصا نذهب ونبند القمح بحيث أن البند الرئيسي له 1001 ونذهب ونبند الشوفان بحيث أن البند الرئيسي له 1004 ثم نبند على البند الأقرب للقسم 96 ويكون على أساس 1004 لأنه الأقرب.

4. القاعدة الرابعة: تتبع الأصناف التي لا يمكن تبنيدها وفق القواعد السابقة بند الأصناف الأكثر مماثلة، أي إذا لم يوجد بند لسلعة معينة يتم تقريبها إلى أكثر سلعة مماثلة وهي نادرة الحدوث.

5. القاعدة الخامسة:

1- بالإضافة إلى الأحكام السابقة، هناك قاعدة أخرى تنص على أن تبند بعض أغلفة السلع مع أصنافها الأساسية التي عادة ما تباع معها، وهذه السلع هي: علب وأغلفة أجهزة التصوير، والأدوات الموسيقية، والأسلحة، وأدوات الرسم، والحلي، والأوعية المماثلة المصممة خصيصاً لاحتواء صنف معين، والأطعم القابلة للاستعمال المتعدد المقدمة مع الأصناف المعدة لها.

مثال: الحقيبة الخاصة في الجيتار هي مصممة لأجل هذه السلعة، لهذا تبند الحقيبة مع الجيتار على البند الخاص بالجيتار.

2- مع مراعاة أحكام القاعدة الخامسة بنقطة 1 فإن أوعية التغليف المقدمة محتوية على السلع تبند مع هذه الأخيرة عندما تكون من الأنواع التي تستعمل عادة في التغليف مثل هذه السلع، ومع ذلك فإن أحكام هذه الفقرة لا تعتبر ملزمة عندما تكون أوعية التغليف قابلة بوضوح للإستعمال المتكرر. مثال: أسطوانة الغاز تستخدم بشكل متكرر في هذه الحالة يبند الغاز على البند الخاص به، وجرة الغاز تبند على بند آخر خاص بها.

6. القاعدة السادسة: تبند السلع قانوناً في البنود الفرعية لنفس البند وفقاً لنصوص وملاحظات هذه البنود الفرعية وذلك مع ما يلزم من التعديل والتبديل وفقاً للقواعد المنصوص عليها أعلاه.

علماً بأنه لا يمكن مقارنة البنود الفرعية إلا إذا كانت من نفس المستوى. ومن أجل العمل بأحكام هذه القاعدة تطبق أيضاً ملاحظات الأقسام والفصول ما لم ينص على خلاف ذلك، ويقصد في ذلك أنه لا يجوز أن يكون بند الصنف هو البند الرئيسي المكون من 4 خانات وعند تحديد البنود الفرعية سواء من 6 خانات أو 8 خانات يجب اتباع القواعد السابقة وعند الإختيار بين البنود الفرعية للتصنيف يجب أن تكون المفاضلة بين بند من 6 خانات مع بند آخر من 6 خانات ولا يجوز المفاضلة بين بند من 6 خانات وبند آخر من 8 خانات (مصري، 2013، ص11).

كما لا بد من الإشارة أن الجمارك الفلسطينية وبناء على المقابلة مع السيد مدير دائرة الإلتزام الجمركي تقوم بتطبيق قواعد النظام المنسق وبشكل طوعي، ومن أجل تحقق الموظف من صحة تصنيف السلعة عليه أن يحدد مواصفات السلعة واستخدامها أو مكوناتها، من خلال فواتير الشراء أو الكتلوجات واخضاع هذه السلعة للقواعد العامة للتصنيف والقيام بتصنيف السلعة حسب جدول التعريف ومقارنته مع ما هو مصرح في البيان الجمركي.

ولا بد من الإشارة إلى أن اتفاقية باريس لم تمنح السلطة الوطنية الفلسطينية أي سيطرة على المعابر، لهذا من يقوم بتحديد بند التعريف للبضاعة المستوردة هو المخلص الإسرائيلي وليس الفلسطيني، ومن خلال الخبرة العملية في بعض الأحيان يتم الطلب من المكلف الفلسطيني إحضار كتاب من المخلص الإسرائيلي أن هذه البضاعة لا تبند إلا على بند معين، ولا يمكن قبول تبني هذه البضاعة على بند آخر للتأكد من صحة التبني.

مثال لتصنيف أسماك سالمو تروتا نذهب للقسم الأول حيث أن عنوان هذا الفصل حيوانات حية ثم نذهب لملاحظات القسم والفصل وبناء على ملاحظات الفصل 1 (أ) لايشمل هذا الفصل على الاسماك الموجودة في البنود 0301 أو 0306 أو 0308 بناء على هذه الملاحظة نذهب للفصل الثالث للتأكد إذا كانت أسماك سالمو تروتا من ضمن هذه البنود أم لا إذا كانت ليست من ضمن هذه البنود نرجع للفصل الأول لكن في هذا المثال أسماك السالمو تروتا موجودة في البند 0301 إذا نخرج من الفصل الأول ونذهب للفصل الثالث وبناء على ملاحظات الفصل الثالث لا يوجد ما يخرجنا من هذا الفصل ومن ثم بناء على تفاصيل الصنف أمام البنود الفرعية نصنف ويكون بند التعريف 030191.

نفس المثال السابق لكن تم استيراد أسماك سالمو تروتا غير صالحة للإنسان نلاحظ أن ملاحظات الفصل الثالث ملاحظة رقم (ج) تقول أن الأسماك غير الصالحة للإستهلاك البشري لا تدخل ضمن هذا الفصل وإنما على الفصل الخامس وبناء على وصف الأصناف أمام البنود الفرعية يكون التصنيف 051191 ملحق (7).

إن وجهة نظر الباحث في وجود هذه القواعد أنه يؤيد ذلك وتطبيقها على مستوى العالم لكن يعتقد الباحث أن هذه القواعد ستخلق مشاكل في المستقبل عند ظهور سلع جديدة فكيف سنتفق كافة الدول على أي بند يجب أن توضع هذه السلعة.؟

المطلب الثالث: اتفاقيات شهادة المنشأ

تتفاوض الدول في إطار اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف مع دول أخرى على تخفيف الرسوم الجمركية لبعض السلع المستوردة، وللقيام بهذا يجب أن تكون السلعة المستوردة إما مكونة بالكامل أو مصنعة جزئياً في تلك الدولة، وبالتالي يمكن لهذه السلعة أن تستفيد من منشأ الأفضلية شريطة أن تنطبق عليها بعض الشروط في التكوين أو التصنيع، وقد عقدت السلطة الوطنية الفلسطينية اتفاقية الشراكة الأوروبية الفلسطينية والتي يتم من خلالها إعفاء السلع المصنعة في الطرفين من الجمارك لدى الطرف الآخر بموجب الإتفاقية والملاحق لهذه الإتفاقية (منشورات وزارة الاقتصاد الوطني، 2015).

الفرع الأول: ماهية شهادة المنشأ

هي شهادة تسمح بالتمييز في المسائلة الجمركية يترتب عليها تغيير الرسوم الجمركية حسب الإتفاقيات الموقعة بين الدول ومن المهم معرفة الدولة المصدرة أيضاً لأن بعض الإتفاقيات تشترط أن يكون النقل مباشر من المصدر إلى المستورد.

من المهم أيضاً معرفة شروط الإتفاقيات لأنه لا يكفي أن تكون البلد التي اصدرت البضاعة هي المنتجة للصنف فيتم تحديد شروط خاصة متعلقة في المنتج مثل هل يجب انتاج السلعة بشكل كامل في الدولة حتى تعتبر هي منشأ السلعة أم تكفي أن يوجد نسبة معينة تم اضافتها على المنتج في الدولة حتى تعتبر هي منشأ السلعة ويتم طلب شهادة المنشأ من الدولة المستوردة في حال وجود نظام تجاري تفضيلي أو خطر من السلعة المستوردة.

يتم تحديد في الإتفاقيات الدول المشاركة بها، والجهة المخولة في اصدار شهادة المنشأ، وتزويد الدول المشاركة بنماذج الأختام التي يتم تصديق شهادة المنشأ بها، وفي حال وجود شك في شهادة المنشأ تقوم الدولة المستوردة بطلب من الدولة المصدرة بالتحقق من شهادة المنشأ الخاصة في السلعة (عثمان، 2006، ص4).

الفرع الثاني: طرق تحديد منشأ البضاعة

من أجل القدرة على تطبيق الإتفاقيات التفضيلية بين الدول يجب أن يتم الإتفاق بين الأطراف متى تعتبر هذه البضاعة تحمل منشأ بلد معين وخاصة أنه يوجد سلع تنتج على أجزاء وكل جزء في دولة معينة لهذا يوجد عدة طرق يمكن الإعتماد عليها من أجل تحديد منشأ البضاعة وقد تبلورت هذه الطرق حسب التالي:

1- قاعدة تغيير التصنيف الجمركي: تأخذ السلعة التي تم اتمام تصنيعها في دولة معينة منشأ هذه الدولة إذا كانت المواد الأولية تم استيرادها من دولة اخرى ولها بند تعريفية يختلف عن بند التعريفية للمنتج النهائي في هذه الحالة تحمل هذه السلعة منشأ الدولة التي أتمت تصنيعها.

مثال يوضح هذه القاعدة: منتجات السيراميك تكون المواد الأولية لها على بند تعريفه يختلف عن المنتج النهائي.

2- قاعدة القيمة المضافة: ويقصد بها أن السلعة التي تم تصنيعها في دولة معينة تأخذ منشأ هذه الدولة في حال القيام بعمليات إنتاجية على المواد الأولية المستوردة تؤدي إلى زيادة في قيمة هذه المواد بنسبة معينة وأن لا تقل عن نسبة معينة.

مثال يوضح هذه القاعدة: إن منتجات الملابس يجب أن يتم القيام بعمليات إنتاجية على القطن لا تقل عن نسبة 20% من قيمة المواد الخام (القطن).

3- قاعدة نظام التصنيع الخاص: تأخذ السلعة التي تم تصنيعها في دولة معينة منشأ هذه الدولة في حال القيام ببعض عمليات التصنيع المحددة لإتمام إنتاج السلعة بشكل نهائي وهي تختلف عن القاعدة الأولى بحيث أنها لا تحتاج إلى مجموعة من المواصفات المتفق عليها.

مثال يوضح هذه القاعدة: على فرض غزول الأقمشة، يجب أن تتم عملية الغزول والخياطة في دولة واحدة، حتى تكسب هذه الدول منشأ البضاعة، أما إذا تم الغزول في دولة والخياطة في دولة أخرى لا تسري هذه القاعدة.

4- قاعدة التحول الجوهري: تأخذ السلعة التي تم تصنيعها في دولة معينة منشأ هذه الدولة في حال قيام الدولة بعمليات صناعية على السلع المستوردة من الخارج تؤدي إلى وجود اختلاف جوهري على هذه السلع وطبيعتها.

مثال يوضح هذه القاعدة: هو استيراد غزول القطن ثم يحول إلى نسيج ثم إلى ألبسة في هذه الحالة يكون التحول جوهري (الشافعي، 2009، ص244).

ومن ضمن الإتفاقيات التي وقعتها السلطة الوطنية الفلسطينية هي الإتفاقية المبرمة مع مصر، فقد تم تحديد بعض الشروط حتى تسري هذه الإتفاقية ويمنح أحد الأطراف معاملة الأفضلية، ومن ضمن هذه الشروط تحديد السلع والمنتجات التي تسري عليها الإتفاقية، أما فيما

يتعلق في الصناعة تكون المدخلات المحلية من ضمنها تكاليف الإنتاج لا تقل عن 40% من كلفة الإنتاج الإجمالي، على أن تنقل هذه البضاعة بشكل مباشر مع وجود شهادة منشأ توضح نسبة المدخلات المحلية (منشورات وزارة الاقتصاد، 2015).

وبناء على ذلك يجب التأكد من منشأ البضاعة بناء على الطريقة التي تم تحديدها في الإتفاقية التي تخضع إليها الشحنة المستوردة، ففي حال تقديم شهادة منشأ طلب بموجبها معاملة أفضلية في الرسوم الخاضعة لها، يجب التأكد من أن شهادة المنشأ تحترم الشكل المتفق عليه وصادرة عن الجهة المحددة في الاتفاقية، وتحليل الأختام الجمركية الظاهرة على وثيقة المنشأ، وفي حال الشك يجب أن يتم الإتصال بالدولة الشريكة وأن يعرض عليها شكه، ملحق (6) يوضح شكل شهادة منشأ.

إن وجهة نظر الباحث في دخول فلسطين إلى منظمة الجمارك العالمية، وعمل اتفاقيات مثل اليورو واحد واتفاقيات أخرى سوف يؤثر على إيرادات الدولة بشكل سلبي، ويترتب عليه أعباء أخرى على الدولة مثل حصولها على القروض لتغطية النقص في الإيرادات، لأن هدف هذه الإتفاقيات هو إلغاء الرسوم الجمركية لتشجيع حركة البضائع بين الدول وهو يضر في الدول النامية ومنها فلسطين لأنها تعتمد في إيراداتها على الضرائب غير المباشرة لأنها دولة استهلاكية وليست صناعية.

المبحث الخامس: ظاهرة التهرب الجمركي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام والجمركي بشكل خاص من أكثر المشاكل التي تعاني منها جميع دول العالم، وتؤثر على السياسة المالية للدولة كون الضرائب من أحد وسائل السياسة المالية للدولة، وهي لا تقتصر على ذلك فهي تؤثر على الإنفاق على الخدمات العامة وانتشار الفوضى وركود اقتصادي وسوف يتم التطرق لأنواع التهرب الجمركي وأسبابه وطرق مكافحته.

المطلب الأول: أنواع المخالفات والتهرب الجمركي

الفرع الأول: أنواع المخالفات الجمركية

يقصد بها كل الأفعال والتصرفات التي يقوم بها المستورد، وتكون مخالفة لنصوص القانون لكن لاتصل إلى حد التهرب.

وقد حدد قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 المخالفات الجمركية على سبيل الحصر ويمكن تقسيمها حسب الآتي:

1- مخالفات غير ضريبية: مخالفات لا يترتب عليها ضياع الرسوم الجمركية مثل ما ورد في المادة (138) "لا يجوز تفريغ البضائع في المنطقة الحرة، أو إدخالها إليها إلا بترخيص سابق من الجمرک، ولا تخزن البضائع إلا في الأماكن المرخص بها.

2- مخالفات ضريبية: مخالفات قد يترتب على وقوعها ضياع الرسوم الجمركية مثل الفقرة (23) من المادة (147) "تجول بضاعة خاضعة للرقابة الخاصة أو حيازتها، بصورة غير نظامية ضمن النطاق الجمركي والتجول غير المستوفى لشروط ترخيص النقل، أو الزيادة أو النقص غير المبررين في الحساب المفتوح للبضاعة المذكورة.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الجمركي

يمكن تقسيم التهرب الجمركي إلى الأنواع الآتية:

1- تهرب حقيقي: بمعنى ادخال أو اخراج البضائع من أو إلى الدولة بطريقة غير مشروعة دون مرور البضاعة من خلال المراكز الجمركية، ودون دفع الضرائب الجمركية، وهذا يترتب عليه نقص في الإيرادات الجمركية للدولة والتي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها العامة.

2- تهرب حكومي: بمعنى ادخال البضائع إلى الدولة من خلال الجمارك لكن يقترن معها افعال تؤدي إلى وقوع التهرب الجمركي. وقد حددت في قانون الجمارك ومن الأمثلة عليها:

- أ. تقديم مستندات غير صحيحة عن وصف البضاعة (تزوير في بند التعريف).
- ب. تقديم مستندات مزورة عن مصدر البضاعة (شهادة المنشأ).
- ج. تقديم فواتير مزورة من حيث القيمة والكمية (موسى، 2005).

مثال على تقديم مستندات غير صحيحة عن وصف البضاعة، بطاريات السيارات يتم التبنيد لها حسب الإستعمال إذا كانت تستعمل كمولد طاقة لا يوجد رسوم جمركية عليها، أما إذا تستخدم للسيارات يوجد رسوم جمركية، وقد يقوم التاجر بتبنيد البطاريات على أساس أنها مولدات طاقة وهي بالأصل للسيارات حتى يتهرب من الرسوم الجمركية.

مثال على تقديم مستندات غير صحيحة عن منشأ البضاعة، بناء على اتفاقية الشراكة الأوروبية الفلسطينية، أي أن السلع المصنعة في أحد دول الإتحاد الأوروبي الرسوم الجمركية بنسبة صفر، ويمكن قيام التجار بشراء نفس السلعة من الصين بسعر أقل، ويزور شهادة المنشأ بأنها من أحد دول الإتحاد الأوروبي من أجل الإستفادة من الإتفاقية التفضيلية وعدم دفع رسوم جمركية.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الجمركي

من المهم جداً معرفة الدواعي والأسباب التي تجعل المستورد يذهب لعملية التهرب حتى تستطيع الدولة مكافحة هذا التهرب، لأنه لا يكفي وجود جزاءات ولا عمليات تدقيق للوصول للحد الأدنى من التهرب وتتمثل هذه الأسباب على النحو الآتي:

- 1- أسباب اقتصادية: أن هذا السبب يتعلق في الحالة التي يمر بها الإقتصاد، ففي حالة الرواج لا يشعر المستورد بعبء الضريبة ولا يذهب للتهرب، أما في حالة الركود يبحث المكلف عن وسائل للتهرب بالإضافة إلى أنه قد تكون الدولة بحاجة إلى موارد مالية، لهذا تقوم برفع نسبة الرسوم فسوف يشعر المستورد بهذه الحالة بعبء الضريبة عليه ويذهب للتهرب من دفعها.
- 2- أسباب نفسية: أن هذا السبب ينشأ في حال قيام الدولة بإعفاء مستوردات قطاع إقتصادي معين دون وجود سبب مقنع، في هذه الحالة يذهب باقي المستوردين للتهرب، أو قد يكون

السبب تقليد لغيرهم من المتهربين، أو بسبب شعورهم بدفع رسوم مرتفعة بسبب تهرب غيرهم من دفع الضرائب.

3- أسباب أخلاقية: أن هذا السبب يتلخص في محورين، الأول عدم وجود وعي ضريبي بأن التهرب هو سرقة للمال العام، ثانياً قيام موظفي الجمارك بعد تقاعدهم بفتح مكاتب تخليص واستخدام خبرتهم ومعرفتهم بثغرات القانون في بيعها للمستوردين.

4- أسباب فنية: أن هذا السبب يتعلق في طول اجراءات التخليص الجمركي، وعمليات الفحص وإعداد البيان الجمركي ودفع الرسوم، وفي حال تم الاعتراض على بعض التقديرات، يتم رفع القضية للمحاكم المختصة، واجراءات المحاكم تكون طويلة جداً قد تقوم بإصدار قرارها في وقت لا يكون مناسب من الناحية المالية للمستورد.

5- أسباب تشريعية: أن هذا السبب يشمل النقص في النصوص القانونية التي يمكن أن يستغلها المستورد في تجنب دفع الضريبة بالرغم من عدم قصد المشرع الوصول لهذه النتيجة، ويعتبر تصرف المكلف غير مخالف للقانون، وقد يوجد أيضاً اختلاف في تفسير بعض النصوص القانونية بسبب اختلاف وجهة نظر المكلف عن الإدارة الجمركية، وفي هذه الحالة ترفع للمحاكم المختصة التي قد تفسر هذه النصوص بعكس ما قصد المشرع (قاسم، 2003، ص84).

ويرى الباحث أن هناك أسباب أخرى تؤدي إلى زيادة التهرب والتهريب في الأراضي الفلسطينية بسبب بروتكول باريس الإقتصادي وعدم التزام إسرائيل بها أيضاً، ومن الأمثلة على ذلك، اعتبار أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية وإسرائيل تحت غلاف جمركي واحد، وهذا يترتب عليه خضوع المستوردين الفلسطينيين إلى نسبة رسوم جمركية مساوية للمستوردين الإسرائيليين دون مراعاة للفروق في القوة الإقتصادية بين الطرفين، بالإضافة إلى أن إسرائيل هي المسؤولة عن الموانئ، مما يسمح لها بتعقيد الإجراءات الجمركية على المستوردين الفلسطينيين، مما يجعل التاجر يقوم بالإستيراد من خلال مستورد إسرائيلي، ويترتب على ذلك ضياع الرسوم الجمركية على السلطة، كما أن عدم التزام إسرائيل في بعض بنود الإتفاقية، منها عدم السماح للسلطة بالوقوف

على المعايير التي حددتها الإتفاقية، وهي مركز ترقوميا والجملة والطيبة يؤدي إلى تقييد عمل الجمارك.

المطلب الثالث: آثار التهرب الجمركي

كون التهرب الجمركي من أكبر المشاكل التي تؤثر بشكل سلبي على الدولة وأدائها وخدماتها المقدمة، وتعكس مدى تخلفها فلا بد من التطرق إلى آثار التهرب على الدولة على النحو الآتي:

- 1- يترتب على التهرب نقص في إيرادات الدولة، ويؤثر بشكل جوهري على انفاقها لإشباع الحاجات العامة، خاصة أنها تعتمد بشكل رئيسي على الضرائب كمورد مالي لها.
- 2- تحميل الدولة تكاليف عالية من أجل مكافحة التهرب، حتى تستطيع أن تعتمد على مواردها المحلية في تحقيق أهدافها وعدم اللجوء إلى القروض.
- 3- عدم قدرة الدولة على استخدام الضرائب في توجيه الإستثمار، سواء من حيث القطاعات الإقتصادية أو المناطق الجغرافية.
- 4- إن تهرب عدد من المكلفين سوف يترتب عليه قدرتهم على البيع بسعر أقل من الملتزم في دفع الضريبة، هذا يؤدي إلى صعوبة المنافسة التجارية وتحميلهم الضرائب المهربة من خلال قيام الدولة برفع النسب الضريبية المفروضة.
- 5- انتشار ظاهرة التهرب بشكل كبير دون قدرة الدولة على الحد منه، يؤدي إلى لجوء الدولة للحصول على موارد مالية بطريقة أخرى، وأهمها القروض وإذا كانت القروض من دول أخرى سوف تتعرض الدولة للإبتزاز السياسي (البرعي، 1992، ص34).

المطلب الرابع: مكافحة التهرب الجمركي

لا يمكن منع التهرب الجمركي بشكل كامل لكن يمكن الحد منه بأقصى درجة ممكنة، ولقد ذكرنا سابقاً الأسباب التي تجعل المستورد يلجأ للتهرب الجمركي ومن خلال القضاء على هذه

الأسباب يمكن الحد من التهرب الجمركي وقد قام المشرع حسب قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962 بالإعتماد على وسيلتين للحد واكتشاف حالات التهرب الجمركي.

أولاً: السماح للإدارة الجمركية بالرجوع لمدة أربع سنوات لفحص البيانات الجمركية وتدقيقها وتحصيل أي نقص في دفع الرسوم الجمركية حسب المادة (68)، ومن أجل تسهيل عمل موظفي الجمارك في تدقيق البيانات الجمركية، فقد منح المشرع صلاحيات لموظفي الجمارك على النحو الآتي:

1- حق الدخول إلى مواقع الشركات من أجل تفتيش مقر الشركات والمخازن التابعة لها والمكاتب الخاصة بالعمل دون أي إذن مسبق، باستثناء أماكن السكن يكون بإذن من النيابة العامة، ويحق لها الفحص والتدقيق في مقرات المستوردين أو أي مكان آخر تعتقد بوجود معلومات أو وثائق تتعلق بالسلع المستوردة. إستناد للمادة 143 (ج) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

2- حق الضبط وتحريز السجلات والوثائق، يحق لأي موظف جمركي أن يفتش أوراق أو دفاتر أي شخص أو أي طرد أو وسيلة نقل إذا اعتقد أن بها معلومات تساعد على كشف التهرب. استناد للمادة 143 فقرة (د) من قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962.

3- صلاحية أخذ العينات من أجل إجراء الفحص اللازم لها لمعرفة محتوى هذه البضائع والوصف الدقيق لها من أجل التأكد من صحة بند التعريف (المادة 41) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

4- يحق لموظف الجمارك إلقاء القبض بلا مذكرة على أي شخص كان لديه شك بارتكاب جريمة أو حاول ارتكابها أو ساعد أو حرض أحداً على ارتكاب جريمة من الجرائم التالية والتي حدده المشرع على سبيل الحصر وهي:

أ- التهريب.

ب- نقل بضائع مهربة أو حيازتها استناد للماد (145) من قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962.

ثانيا: فرض عقوبات على المتهربين، ويمكن تقسيم هذه العقوبات إلى:

1- زيادة في الضريبة: تفرض في حال وجود بيان كاذب يترتب عليه استرداد رسوم بشكل كلي أو جزئي بشكل غير قانوني أو أكثر مما يستحقه المكلف استنادا للمادة 150 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962.

2- المصادرة: من أهم الأفعال التي بناءً عليها يتم مصادرة البضاعة، استيراد بضائع بدون بيان جمركي أو تقديم بيان كاذب في قيمة البضاعة أو منشئها أو تعرفتها الجمركية أو في كميتها أو نقل بضائع بدون ترخيص، أو تصدير بضائع محظورة ونلاحظ من هذه العينة من المخالفات عدم اشتراط المشرع أن يهدف المكلف من هذه الأفعال إلى التخلص بشكل كلي أو جزئي من الرسوم الجمركية ولا مانع من فرض غرامات مع المصادرة استناد للمادة 148 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962.

3- الغرامات: إذا كانت الأفعال المجرمة تمت بشأن بضاعة ممنوعة تكون الغرامة ضعف قيمة البضاعة، مضاف إليها الرسوم، أما إذا كانت البضاعة غير ممنوعة تكون الغرامة بمثل قيمة البضاعة مضاف إليها الرسوم، أما إذا تعذر تحديد قيمة البضاعة تفرض غرامة مقطوعة من 50-500 دينار استناد للمادة 149 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962. أما المخالفات التي لم يرد نص في عقوبتها تكون الغرامة لا تزيد عن خمس أضعاف قيمة البضاعة مع الرسوم استناد للمادة 160 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 وحسب المادة 158 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 فإن هذه الغرامات تعتبر تعويض مدني.

4- الحبس: تقع عقوبة الحبس على من يقوم بمنع عملية التفتيش المصرح عنها بالقوة أو بتهديد لمدة لا تزيد عن سنة أو غرامة لا تزيد عن مئة دينار ولا تقل عن عشرة دنانير أو بكلتا العقوبتين، ونلاحظ قيام المشرع بتشديد العقوبة على هذا الفعل، ويرى الباحث سبب ذلك أن هدف المكلف منه هو إخفاء حالة تهرب استناد للماد 143 من قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962.

5- في حالة إعاقة موظف رسمي عند أداء عمله يعاقب بغرامة، وقد تصل إلى حد السجن لغاية نهاية التحقيق في القضية الجمركية (المادة 143 من قانون الجمارك والمكوس رقم 1 لسنة 1962).

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

- منهج الدراسة
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أداة الدراسة
- الصدق الظاهري للأداة
- ثبات الأداة
- إجراءات الدراسة
- متغيرات الدراسة
- 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.

منهج الدراسة:

اتخذت الباحثة المنهج الوصفي المسحي منهجاً للدراسة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، حيث سعت الدراسة للتعرف إلى مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي، وذلك لملاءمته لطبيعة هذه الدراسة.

كما اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج التحليلي في تحليل البيانات المالية للإيرادات الجمركية وإيرادات التدقيق اللاحق خلال الفترة الممتدة من عام 2010-2014.

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي دائرة الإلتزام الجمركي والبالغ عددهم (21) موظفاً، وفقاً للمقابلة مع مدير دائرة الإلتزام الجمركي.

عينة الدراسة:

قامت الباحثة بتوزيع (21) استبانة على مجتمع الدراسة كاملاً، وتم استرداد (18) استبانة منها، شكلت العينة النهائية للدراسة أي ما نسبته (86%) من مجتمع الدراسة، والجدول (3-1) الآتي يبين توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة:

الجدول (1-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغيرات الدراسة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
المسمى الوظيفي	مدير	4	22.2
	رئيس قسم	4	22.2
	مأمور جمارك	3	16.7
	غير ذلك	7	38.9
	المجموع	18	%100
المؤهل العلمي	دبلوم	2	11.1
	بكالوريوس	12	66.7
	دبلوم عالي	1	5.5
	ماجستير فأكثر	3	16.7
	المجموع	18	%100.0
عدد الدورات في التدقيق الجمركي	دورة واحدة	2	11.1
	من 1-3 دورات	8	44.4
	من 4-5 دورات	3	16.7
	أكثر من 5 دورات	5	27.8
	المجموع	18	%100
التخصص في البكالوريوس	محاسبة	11	61.1
	مالية	1	5.55
	إدارة	2	11.1
	اقتصاد	3	16.7
	غير ذلك	1	5.55
	المجموع	18	%100.0
سنوات الخبرة في الجمارك	أقل من 5 سنوات	10	55.6
	من 5-10 سنوات	2	11.1
	أكثر من 10 سنوات	6	33.3
	المجموع	18	%100

ويتضح من الجدول (3-1) السابق توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها، فقد شكلت نسبة المدراء ورؤساء الأقسام (44.4%) من عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، وتبين أيضاً أن حملة شهادة البكالوريوس شكلوا النسبة الأكبر من عينة الدراسة بنسبة بلغت (66.7%)، وتبين كذلك أن هناك تفاوتاً في عدد الدورات التي تلقاها موظفو التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي، فقد حصل ما نسبته (55.5%) من عينة الدراسة على 3 دورات فأقل، في حين حصل ما نسبته (44.5%) على 4 دورات فأكثر. كما أشارت نتائج الجدول السابق أيضاً إلى أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من حملة شهادات المحاسبة كتخصص رئيس لهم في مرحلة البكالوريوس، بنسبة بلغت (61.1%) من عينة الدراسة، وكشفت النتائج كذلك أن النسبة الأكبر من العاملين في الدائرة هم من ذوي الخبرة المتدنية (5 سنوات فأقل) بنسبة مئوية بلغت (55.6%).

وتشير نتائج الجدول السابق بشكل عام إلى حداثة هذه الدائرة، فمعظم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي هم حديثي التوظيف، ولم تتجاوز خبرتهم المهنية في هذا المجال خمس سنوات، وهم بالتالي لم يحصلوا على مسميات وظيفية في الدائرة، حيث شكل ما نسبته (38.9%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي (غير ذلك)، ولذلك فإن النسبة المئوية الأكبر من عينة الدراسة حصلوا على 3 دورات تدريبية فأقل.

أداة الدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة أداة لدراسته، وتضمنت الاستبانة خمسة أبعاد، الأربعة الأولى منها تقيس كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي، وفيما يلي تفصيل ذلك:

- مرحلة جمع المعلومات من قبل موظفي دائرة الالتزام الجمركي: وتضمن (23) فقرة، وتم تقسيمها إلى مجالين، الأول يتعلق بجمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق، ويتضمن (13) فقرة، والثاني يتعلق بجمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق، ويتضمن (10) فقرات.

- مرحلة التحضير من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي: وتضمن (6) فقرات.
- مرحلة منهجية التدقيق من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي: وتضمن (22) فقرة، وتمّ تقسيمها إلى (3) مجالات، الأول يتعلق بالمنهجية في بند التعريف للبيضائع الخاضعة للتدقيق وتضمن (6) فقرات، والثاني يتعلق بالمنهجية في بند التدقيق في شهادة المنشأ وتضمن (6) فقرات أيضاً، أما الثالث فيتعلق بالمنهجية في إجراءات التدقيق في قيمة وكمية البضاعة الخاضعة للتدقيق، وتضمن (10) فقرات.
- مرحلة إعداد تقرير التدقيق وإجراءات إغلاق الملف: وتضمن (13) فقرة.

أما البعد الخامس فقد تضمن (11) فقرة، واستخدمه الباحث لمعرفة درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة.

وقد قام الباحث بتصميم أداة الدراسة وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك بالاعتماد

على:

1. مراجعة دليل اجراءات الجمارك الخاص بالموظفين.
2. مراجعة كتيب أصدرته وزارة المالية خاص بعمل الجمارك تحت مسمى "التدقيق اللاحق".

وقد تكونت أداة الدراسة من ثلاثة أجزاء:

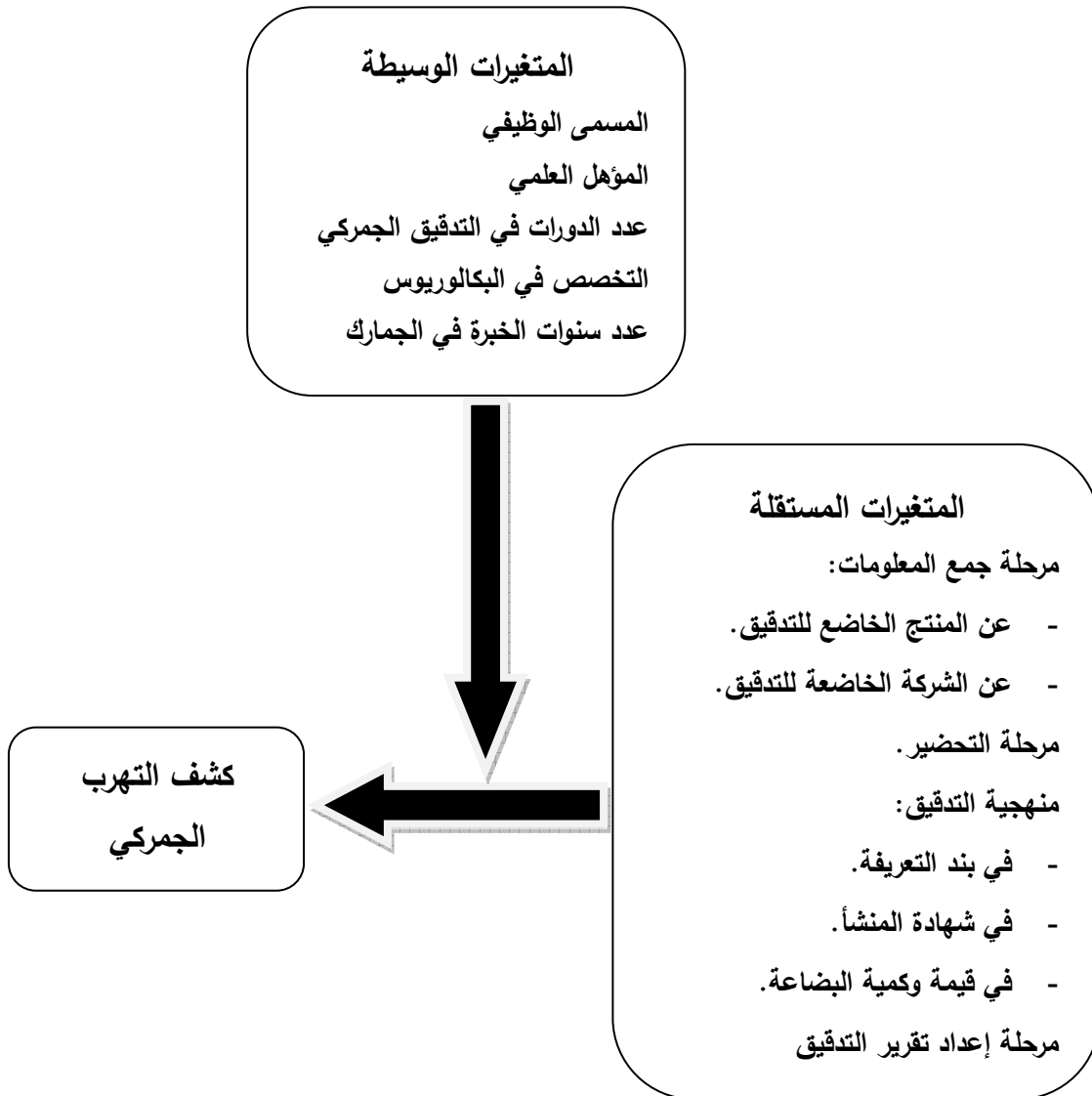
الجزء الأول: واشتمل على البيانات الشخصية المتعلقة بموظفي التدقيق اللاحق التابعين لدائرة الإلتزام الجمركي.

الجزء الثاني: واشتمل على (64) فقرة تقيس كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي، وهي موزعة على (4) أبعاد، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة "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.

الجزء الثالث: واشتمل على (11) فقرة تقيس درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة، ويتم الإستجابة على فقرات هذا البعد كما في الجزء الثاني أعلاه.

كما اعتمد الباحث في هذه الدراسة أيضاً على أسلوب المقابلة الشخصية، والتي قام من خلالها بجمع بعض المعلومات ذات الصلة الوثيقة بموضوع الدراسة، من خلال مقابلة مدير دائرة الإلتزام الجمركي في الضفة الغربية. وعليه، أصبح نموذج الدراسة كالتالي:



الصدق الظاهري للأداة:

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين بهذا المجال على المستويين الأكاديمي والمهني، وبلغ عددهم (4) محكمين (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 فقرتين جديدتين، أصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية مكونة من (75) فقرة، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري لأداة الدراسة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 1).

ثبات الأداة:

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

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

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا
1	البعد الأول: مرحلة جمع المعلومات قبل الزيارة الميدانية وبعدها	23	0.87
2	البعد الثاني: مرحلة التحضير	6	0.85
3	البعد الثالث: مرحلة منهجية التدقيق	22	0.87
4	البعد الرابع: مرحلة إعداد تقرير التدقيق وإجراءات إغلاق الملف	13	0.93
5	البعد الخامس: مرحلة إغلاق ملف التدقيق	11	0.77
	الثبات الكلي	75	0.92

ويتضح من الجدول (2-3) أن معاملات الثبات لأبعاد أداة الدراسة قد تراوحت بين (0.77)

– (0.93)، في حين بلغ الثبات الكلي للأداة (0.92) وهو معامل ثبات عال يفيد بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة:

تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.
- قام الباحث بتوزيع الأداة على مجتمع الدراسة واسترجاعها، إذ تم توزيع (21) استبانة على كافة المجتمع، وتم استرجاع (18) منها، وصَلَّحت كلها للتحليل، وهي التي شكلت العينة النهائية للدراسة، وهي تُشكّل ما نسبته (86%) من مجتمع الدراسة.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- مقابلة مدير دائرة الإلتزام الجمركي.
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

متغيرات الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

1. المتغيرات المستقلة

1. مرحلة جمع المعلومات: وتشمل جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق، وعن الشركة الخاضعة للتدقيق.
2. مرحلة التحضير.
3. منهجية التدقيق: وتشمل التدقيق في بند التعريف، والتدقيق في شهادة المنشأ، والتدقيق في قيمة وكمية البضاعة.

4. مرحلة إعداد تقرير التدقيق.

2. المتغير التابع:

ويتمثل في استجابات موظفي دائرة التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي على كفاءة آلية التدقيق اللاحق.

3. المتغيرات الوسيطة:

- المسمى الوظيفي، وله أربع فئات: (مدير، رئيس قسم، مأمور جمارك، غير ذلك).
- المؤهل العلمي، وله أربع فئات: (دبلوم، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير فأكثر).
- عدد الدورات في التدقيق الجمركي: وله أربع فئات: (دورة واحدة، من 2-3 دورات، من 4-5 دورات، أكثر من 5 دورات).
- التخصص في البكالوريوس، وله خمس فئات: (محاسبة، مالية، إدارة، اقتصاد، غير ذلك).
- سنوات الخبرة في الجمارك: وله ثلاث فئات (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، أكثر من 10 سنوات).

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 - ألفا (Alpha-Cronbach).

3. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لترتيب أسئلتها وفرضياتها.

أولاً: 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 اعتمد الباحث 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.

النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول:

ونص السؤال على: ما مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

ومن أجل الإجابة على هذا السؤال، قام الباحث بتجزئته إلى سبعة أسئلة فرعية كالآتي:

السؤال الأول: ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، والنتائج في الجدول (4-1) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الأول المتعلق بمرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	طريقة استخدام المنتج محل التدقيق.	4.11	0.83	82.22	كبيرة جداً
2	المستهلكين للمنتج محل التدقيق.	4.06	1.00	81.11	كبيرة جداً
3	القيود المتعلقة في استيراد المنتج محل التدقيق.	4.50	0.51	90.00	كبيرة جداً
4	التكنولوجيا المرتبطة في المنتج محل التدقيق.	4.17	0.71	83.33	كبيرة جداً
5	سعر بيع المنتج محل التدقيق في بلد المصدر.	4.11	1.23	82.22	كبيرة جداً
6	سعر بيع المنتج المحلي المنافس للمنتج المستورد محل التدقيق.	4.11	0.58	82.22	كبيرة جداً
7	سعر بيع منتج مشابه للمنتج المستورد محل التدقيق.	4.44	0.51	88.89	كبيرة جداً
8	سعر بيع منتج مطابق للمنتج المستورد محل التدقيق.	4.28	0.83	85.56	كبيرة جداً
9	نوع الضرائب الجمركية المفروضة على المنتج محل التدقيق.	4.44	0.62	88.89	كبيرة جداً
10	شروط سريان الإتفاقيات مع بلد المنشأ.	4.67	0.49	93.33	كبيرة جداً
11	الشركة المصدرة للمنتج محل التدقيق ومكان عملها.	4.17	0.99	83.33	كبيرة جداً
12	الشركة المستوردة للمنتج محل التدقيق من قاعدة بيانات تواصل.	4.44	0.78	88.89	كبيرة جداً
13	الشركة المستوردة للمنتج محل التدقيق من قاعدة بيانات (نظام إدارة الإيرادات) (RMS).	4.33	0.59	86.67	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد الأول	4.29	0.36	85.90	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (1-4) السابق أن درجة كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، إذ حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.29) ونسبة مئوية بلغت (85.90%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى كون هذه الخطوة تقوم بتوجيه دائرة الإلتزام الجمركي إلى السلع ذات الخطورة العالية لتوجيه الموارد البشرية المحدودة إليها، كما أن هذه الخطوة توفر على دائرة الإلتزام الجمركي الوقت والجهد.

كما أشارت النتائج في الجدول (1-4) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري منخفض بلغ (0.36) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات عينة الدراسة بدرجة كبيرة حول الدرجة الكلية للمتوسط الحسابي الذي حصل عليه هذا البعد، إلا أن بعض الفقرات في هذا المجال قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة، كالفقرة (5) التي حصلت على انحراف معياري (1.23)، ويفسر الباحث التباين في الإجابة على هذه الفقرة التي حصلت على متوسط حسابي مرتفع جداً بأن هناك إدراك من قبل موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي لأهمية الإطلاع على سعر بيع المنتج محل التدقيق في بلد المصدر لأغراض التدقيق اللاحق، إلا أن بعض الموظفين يرى أن هناك صعوبة في الحصول على سعر المنتج في بلد المصدر، ولذلك جاء الانحراف المعياري مرتفعاً على هذه الفقرة.

السؤال الثاني: ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بمدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، والنتائج في الجدول (2-4) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثاني المتعلق بعملية جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	مقر الشركة محل التدقيق ومستودعاتها.	4.22	1.06	84.44	كبيرة جداً
2	المسؤولين داخل الشركة محل التدقيق ومسؤولياتهم.	4.17	0.62	83.33	كبيرة جداً
3	البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة محل التدقيق.	4.67	0.49	93.33	كبيرة جداً
4	التنظيم الداخلي للشركة محل التدقيق.	4.11	0.90	82.22	كبيرة جداً
5	آلية توزيع المهام داخل الشركة محل التدقيق.	3.83	1.04	76.67	كبيرة
6	عدد الشحنات التي تستوردها الشركة للمنتج محل التدقيق.	4.39	0.61	87.78	كبيرة جداً
7	المركز المالي للشركة محل التدقيق.	4.44	0.98	88.89	كبيرة جداً
8	الإستراتيجية الجمركية المتبعة من قبل الشركة للتخليص الجمركي.	4.50	0.51	90.00	كبيرة جداً
9	تحديد الزمان المناسب للزيارة الميدانية.	4.78	0.43	95.56	كبيرة جداً
10	تحديد المكان المناسب للزيارة الميدانية.	4.61	0.61	92.22	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد الثاني	4.40	0.44	88.00	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-2) السابق أن درجة كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة (6) التي حصلت على درجة موافقة كبيرة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.40) ونسبة مئوية بلغت (88.00%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه الخطوة تحدد المكان الذي يوجد به النظام المحاسبي، والسجلات المحاسبية، وطبيعة الأنظمة التي تمسكها الشركة. والذي يترتب عليها تحديد طبيعة الخبرات العملية التي يتميز بها الموظف الذي سيقوم بعملية التدقيق اللاحق على هذه الشركة.

كما أشارت النتائج في الجدول (4-2) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.44) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد، إلا أن بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة كالفقرات (1) و(5) اللتين حصلتا على انحرافات معيارية مرتفعة بلغت (1.06) و(1.04) على التوالي، ويفسر الباحث هذا الانحراف المرتفع رغم حصول الفقرتين على متوسط حسابي مرتفع جداً ومرتفع على التوالي بأن موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي يدركون بدرجة مرتفعة جداً أهمية مرحلة جمع المعلومات عن الشركة محل التدقيق ومستودعاتها، وآلية توزيع المهام داخل الشركة محل التدقيق كخطوات إجرائية من إجراءات عملية التدقيق اللاحق، إلا أن بعض الموظفين ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر يتعلق بقدرات وإمكانات المكلفين على إخفاء بعض البيانات عن الموظفين في المستوى الأدنى في الشركة، أو في إيجاد مستودعات بعيدة عن مقر الشركة الأصلي ولم يبلغ عنها وإحاطتها بسرية تامة، ولذلك فإن إدارتهم لأهمية هذه الخطوات جاء منخفضاً ما أدى إلى ارتفاع درجة الإنحراف المعياري في إجابات المبحوثين.

السؤال الثالث: ما مدى كفاءة مرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الالتزام الجمركي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بمدى كفاءة مرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق، والنتائج في الجدول (4-3) الآتي توضح ذلك:

الجدول (3-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الثالث المتعلق بمرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه إلى الشركة محل التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	إحضار نموذج التكاليف بمهمة التدقيق ومختومة بختم الجمارك.	4.83	0.38	96.67	كبيرة جداً
2	إحضار الهوية الشخصية والبطاقة الوظيفية.	4.72	0.46	94.44	كبيرة جداً
3	إحضار أكياس وأوراق من أجل كتابة الملاحظات.	4.44	0.51	88.89	كبيرة جداً
4	تحديد عدد أفراد فريق التدقيق.	4.28	0.57	85.56	كبيرة جداً
5	تحديد الأسئلة العامة التي يجب طرحها عند الدخول للشركة محل التدقيق.	4.44	0.51	88.89	كبيرة جداً
6	تحديد الوثائق الرئيسية التي ينبغي طلبها أثناء التدقيق.	4.56	0.51	91.11	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد الثالث	4.55	0.35	91.00	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (3-4) السابق أن درجة كفاءة مرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.55) بانحراف معياري (0.35) ونسبة مئوية بلغت (91.00%). وتشير قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.35) إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بأهمية مرحلة التحضير في تحديد أعداد أفراد فريق التدقيق اللاحق، وطبيعة السجلات والوثائق الرئيسية التي سيطلبها موظف التدقيق من الشركة، كما أن هذه الخطوة تسهم بإعطاء موظفي التدقيق الشرعية لدخول المؤسسات والشركات للتدقيق عليها.

السؤال الرابع: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في بند التعريف للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

ولإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى كفاءة منهجية التدقيق في بند التعريف للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، والنتائج في الجدول (4-4) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الرابع المتعلق بإجراءات التدقيق على بند التعريف للبضائع الخاضعة للتدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	أخذ إفادة من الموظفين المطلعين على المنتج مثل موظف قسم المشتريات أو مندوب المبيعات في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
2	الاطلاع على الوثائق المتعلقة في المنتج مثل الشهادات الفنية أو الكتلوجات أو تحليل المنتج أو طلبيات الشراء في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
3	الاطلاع على الحسابات التي من شأنها وصف البضاعة مثل تعريف المخزون والمخزون الرئيسي في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	4.67	0.49	93.33	كبيرة جداً
4	أخذ عينة من البضاعة وفحصها والتأكد من مواصفاتها في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	4.33	0.49	86.67	كبيرة جداً
5	أخذ إفادة من المخلص الجمركي إذا كان موجوداً في الشركة في حال وجود شك في تبنيذ السلعة أو منشأ السلعة.	4.11	0.47	82.22	كبيرة جداً
6	ملف الاستيراد الموجود بحوزة الشركة لمعرفة البضائع على وشك التسليم في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	4.44	0.62	88.89	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد الرابع	4.46	0.34	89.20	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-4) السابق أن درجة كفاءة منهجية التدقيق في بند التعريفه للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.46) بانحراف معياري (0.34) ونسبة مئوية بلغت (89.20%)، وهذه النتيجة تؤكد على أهمية التدقيق اللاحق في بند التعريفه لكشف حالات التهرب الجمركي، كما أن هناك إجماع من المبحوثين على أهمية هذا البعد، حيث يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدني (0.34) على الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كونها تمثل محور عملية التدقيق، والتي يتم من خلالها الاطلاع على الوثائق والمستندات والحسابات التي تصف البضاعة الخاضعة للتدقيق ومقارنتها مع المصرح به في البيانات الجمركية، والتي من خلالها يتم تحديد وجود التلاعب في بند التعريفه من عدمه.

السؤال الخامس: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلقة بمدى كفاءة منهجية التدقيق في شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، والنتائج في الجدول (4-5) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد الخامس إجراءات التدقيق على شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	أخذ إفادة مدير قسم المشتريات للقدرة على إجابة الأسئلة المتعلقة في الشحن والتخليص في حال وجود شك في منشأ البضاعة.	4.17	0.92	83.33	كبيرة جداً
2	طلب الوثائق المتعلقة في مصدر السلعة مثل الباركود في حال وجود شك في منشأ البضاعة.	4.72	0.46	94.44	كبيرة جداً
3	قائمة التعبئة وشهادة المنشأ والشحن البحري في حال وجود شك في منشأ البضاعة.	4.72	0.46	94.44	كبيرة جداً
4	الإطلاع على الحسابات التي من شأنها تحديد بلد المنشأ للبضاعة مثل حساب نقل المشتريات في حال وجود شك في منشأ البضاعة.	4.44	0.78	88.89	كبيرة جداً
5	تحليل شكل شهادة المنشأ والأختام لمطابقتها مع ماورد في الإتفاقيات في حال وجود شك في منشأ البضاعة.	4.78	0.55	95.56	كبيرة جداً
6	طرح أسئلة تتعلق بمختلف مكونات السلعة ومنشأ المكونات والمصنعين الرئيسيين في العالم لتحديد ما إذا كانت ظروف الحصول على معاملة الأفضلية مستوفاة.	4.22	0.88	84.44	كبيرة جداً
الدرجة الكلية لفقرات البعد الخامس		4.51	0.44	90.20	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-5) السابق أن درجة كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.51) بانحراف معياري (0.44) ونسبة مئوية بلغت (90.20%)، وتشير هذه النتائج إلى تجانس في إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد إلى حد ما، حيث يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري (0.44).

ويفسر الباحث هذه النتيجة كونها تُمكن موظفي التدقيق اللاحق من الإطلاع على السجلات والمستندات والحسابات ذات الصلة في التحديد الدقيق لمنشأ هذه البضاعة، ومن ثم إخضاعها إلى شروط اتفاقيات المنشأ التفضيلية، وهل تتوفر هذه الشروط في البضاعة محل التدقيق من عدمه.

السؤال السادس: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟ ولإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، والنتائج في الجدول (4-6) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السادس المتعلق بإجراءات التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	أخذ إفادة المدير المالي بسبب قيامه بالإشراف في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
2	أخذ إفادة مُدخِل البيانات كونه يُدخِل بناء على معززات أو مرفقات في حال وجود شك في قيمة البضاعة أو كميتها.	4.22	1.00	84.44	كبيرة جداً
3	أخذ إفادة المدير القانوني فيما يتعلق بالإتفاقيات المبرمة مع الشركة في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.28	0.75	85.56	كبيرة جداً
4	الاطلاع على الوثائق المتعلقة في قيمة البضاعة وكميتها مثل الفواتير النهائية من الموردين في حال وجود شك في قيمة البضاعة أو كميتها.	4.44	0.78	88.89	كبيرة جداً
5	ملف حركة الإدخال والإخراج للمخزون في حال وجود شك في كمية البضاعة.	4.22	0.65	84.44	كبيرة جداً
6	الاطلاع على قوائم الأسعار وعروض الأسعار في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.28	0.75	85.56	كبيرة جداً
7	سجل الطلبات والمراسلات التجارية في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.44	0.62	88.89	كبيرة جداً
8	العقود التجارية والتأمين والنقل للتأكد من تسجيلها بشكل صحيح في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.39	0.61	87.78	كبيرة جداً
9	المراسلات البنكية والإعتمادات المستندية في حال وجود شك في قيمة البضاعة.	4.56	0.51	91.11	كبيرة جداً
10	التحرز على الوثائق المهمة وتحرير سند استلام للشركة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد السادس	4.41	0.37	88.20	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-6) السابق أن درجة كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي 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 (0.37) ونسبة مئوية بلغت (88.20%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة الكبيرة جداً كونها تُمكن موظف التدقيق اللاحق من الاطلاع على السجلات والمستندات والحسابات والمراسلات بين الشركة المستوردة والشركة المصدرة المتعلقة في قيمة وكمية البضاعة الخاضعة للتدقيق، ومقارنتها مع ما هو مصرح به في البيانات الجمركية.

كما أشارت النتائج في الجدول (4-6) السابق إلى أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.52) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد، إلا أن بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة كالفقرة (2) التي حصلت على انحراف معياري (1.0)، ويفسر الباحث هذا الانحراف المرتفع رغم حصول هذه الفقرة على متوسط حسابي مرتفع أيضاً بأن موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي يدركون بدرجة مرتفعة جداً أهمية مرحلة منهجية التدقيق المتعلقة في إجراءات التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، وفي أهمية أخذ إفادة مدخلي البيانات للتعرف إلى المعززات والمرفقات التي تم الاعتماد عليها في إدخال البيانات، إلا أن بعض موظفي التدقيق اللاحق ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر يتعلق بعدم جدوى أخذ إفادة مدخلي البيانات في عملية التدقيق، كونهم يعملون في نطاق وإملاءات محددة يتلقونها من مسؤوليهم، وربما يكون لديهم منع عن الإفصاح عن معلومات إلا من خلال مسؤوليهم أيضاً، وبالتالي جاء إدراكهم لأهمية هذه الفقرة منخفضاً، وهذا ما أدى إلى وجود بعض التباين في إجابة المبحوثين على هذه الفقرة، وحصلت على انحراف معياري مرتفع.

ومن خلال النتائج في الجداول (4-4) إلى (4-6) يتضح لنا أهمية هذه الإجراءات في كشف حالات التهرب الجمركي، كما يتبين أيضاً من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدنية تقريباً

إلى أن هناك نوعاً من التجانس في إجابات المبحوثين، وتحديداً في بند التعريف، ثم في بند قيمة وكمية البضاعة، وأخيراً في بند منشأ البضاعة.

السؤال السابع: ما مدى كفاءة مرحلة إعداد تقرير التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

وللإجابة عن هذا السؤال، قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بمدى كفاءة مرحلة إعداد تقرير التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي والنتائج في الجدول (4-7) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على فقرات البعد السابع المتعلق بمرحلة إعداد تقرير التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	عمل فهرس للتقرير وترقيمه.	4.22	0.73	84.44	كبيرة جداً
2	تحديد أسباب عملية التدقيق.	4.39	0.61	87.78	كبيرة جداً
3	تحديد الهدف من عملية التدقيق.	4.44	0.62	88.89	كبيرة جداً
4	وضع آلية التدقيق التي تم اتباعها.	4.44	0.70	88.89	كبيرة جداً
5	تحديد السجلات التي تم الاطلاع عليها وفحصها.	4.28	0.67	85.56	كبيرة جداً
6	تحديد السجلات التي تم التحرز عليها.	4.39	0.85	87.78	كبيرة جداً
7	ملخص عن الإجراءات العملية.	3.94	1.00	78.89	كبيرة
8	سرد النتائج التي تم التوصل إليها حسب المرفقات المعززة لها.	4.28	0.75	85.56	كبيرة جداً
9	إرفاق المعززات والأدلة التي استند إليها عند تحديد نتائج التدقيق من ضمن مرفقات التقرير.	4.56	0.62	91.11	كبيرة جداً
10	طبيعة النظام المحاسبي الذي تمسكه الشركة.	4.33	0.59	86.67	كبيرة جداً
11	الزيارات التي تمت للشركة وتاريخها.	4.44	0.62	88.89	كبيرة جداً
12	الأشخاص الذين تم مقابلتهم والتفاصيل التي تم مناقشتها.	4.33	0.59	86.67	كبيرة جداً
13	التوصية بإغلاق الملف من سجل التحقيقات.	4.11	1.02	82.22	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد السابع	4.32	0.52	86.40	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-7) السابق أن درجة كفاءة مرحلة إعداد تقرير التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته باستثناء الفقرة السابعة التي حصلت على درجة موافقة كبيرة، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.32) بانحراف معياري (0.52) ونسبة مئوية بلغت (86.40%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه المرحلة تلخص كافة الإجراءات التي تم اتباعها في تحديد قيمة الفروقات الجمركية الواجب دفعها، والمعززات التي تم الاستناد عليها بشكل سلس، وتمكين اللجنة الجديدة في حال اعتراض المكلف من التأكد من صحة إجراءات عملية التدقيق السابقة، وصحة الفروقات الناتجة عنها للدفاع عن قرار الموظف.

كما أشارت النتائج في الجدول (4-7) السابق أن الدرجة الكلية لفقرات هذا البعد قد حصلت على انحراف معياري بلغ (0.52) وهذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات المبحوثين على فقرات هذا البعد، إلا أن بعض الفقرات قد حصلت على انحرافات معيارية مرتفعة كالفقرتين (13) و(7) اللتين حصلتا على انحرافات معيارية مرتفعة بلغت (1.02) و(1.0) على التوالي، ويفسر الباحث هذا الانحراف المرتفع رغم حصول الفقرتين على متوسط حسابي مرتفع ومرتفع جداً على التوالي بأن موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي يدركون بدرجة مرتفعة جداً أهمية ودور مرحلة إعداد تقرير التدقيق تمهيداً لإغلاق ملف التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي، إلا أن بعض الموظفين ينظر لهذا الموضوع من منظور آخر يتعلق بأن وجود الدراسة بإجراءاتها كاملة تُغني عن الملخص للإجراءات العملية، كما أن عملية إغلاق الملف من سجل التحقيقات يمثل إجراءً روتينياً بديهياً لا قيمة له في كشف حالات التهرب الجمركي، ولذلك جاءت إجابات بعض الموظفين منخفضة على هاتين الفقرتين ما أدى إلى وجود بعض التباين في إجابات المبحوثين على هاتين الفقرتين وارتفاع قيمة الانحراف المعياري لهما.

ومن خلال النتائج الواردة في الجداول (4-1) وحتى (4-7) السابقة يمكن الإجابة على السؤال الرئيس للدراسة، والذي يتعلق بمدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف

حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، حيث قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لكافة أبعاد أداة الدراسة، والنتائج في الجدول (4-8) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الموافقة لأبعاد أداة الدراسة والدرجة الكلية لها

الرقم	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	تحضير الوسائل المادية والبشرية والمحاضر قبل التوجه إلى الشركة محل التدقيق.	4.55	0.35	91.00	كبيرة جداً
2	إجراءات التدقيق على شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق.	4.51	0.44	90.20	كبيرة جداً
3	إجراءات التدقيق على بند التعريف للبضائع الخاضعة للتدقيق.	4.46	0.34	89.20	كبيرة جداً
4	إجراءات التدقيق على قيمة وكمية البضاعة الخاضعة للتدقيق.	4.41	0.37	88.20	كبيرة جداً
5	جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق.	4.40	0.44	88.00	كبيرة جداً
6	إعداد تقرير التدقيق اللاحق وإجراءات إغلاق ملف التدقيق.	4.32	0.52	86.40	كبيرة جداً
7	جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق.	4.29	0.36	85.90	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لأبعاد أداة الدراسة	4.40	0.27	88.00	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-8) أن درجة كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لأبعاد أداة الدراسة وعلى كافة أبعادها أيضاً، إذ حصلت الدرجة الكلية للأبعاد على متوسط حسابي (4.40) بانحراف معياري منخفض (0.27) ونسبة مئوية بلغت (88%)، مما يدل على فاعلية وجدوى وكفاءة آلية التدقيق اللاحق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

كما تشير النتائج في الجدول (4-8) السابق إلى أن قيمة الانحراف المعياري قد تراوحت بين (0.34) و(0.52) على كافة أبعاد أداة الدراسة، وهذه قيم متدنية تشير إلى وجود تجانس في إجابات المبحوثين وانحصارها حول قيم المتوسطات الحسابية التي حصلت عليها هذه الأبعاد.

والملاحق رقم (5) يوضح النموذج المتبع من قبل دائرة الالتزام الجمركي لإعداد محضر التدقيق النهائي لعملية التدقيق اللاحق.

أما فيما يتعلق بترتيب الأبعاد، فقد لاحظ الباحث أن كافة أبعاد أداة الدراسة قد حصلت على درجات موافقة كبيرة جداً، حيث حصل البعد الخاص بجدوى وفاعلية تحضير الوسائل المادية والبشرية والمحاضر قبل التوجه إلى الشركة محل التدقيق على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.55) ونسبة مئوية (91.00%)، تلاه البعد الخاص بإجراءات التدقيق على شهادة المنشأة للبضائع الخاضعة للتدقيق، وحصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.51) ونسبة مئوية (90.20%)، بينما جاء بُعد جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق والذي يتم عادة على السلعة نفسها قبل اتخاذ القرار بإجراء عملية التدقيق اللاحق في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.29) ونسبة مئوية (85.90%).

النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثاني: ما درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة؟

وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لفقرات هذا البعد المتعلق بدرجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة، والنتائج في الجدول (4-9) الآتي توضح ذلك:

الجدول (4-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة الموافقة على الفقرات المتعلقة بالإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	إعلام الشركة بنتائج التدقيق بعد موافقة المدير العام خلال المدة القانونية.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
2	دراسة رد الشركة على نتائج التدقيق والمستندات المعززة لردّها خلال المدة القانونية.	4.28	0.57	85.56	كبيرة جداً
3	في حال تم الإتفاق على المبالغ المحددة وأخذ موافقة المدير العام يتم تحديد طريقه الدفع وإغلاق الملف.	4.39	0.61	87.78	كبيرة جداً
4	في حال عدم الإتفاق تعطى الشركة إخطار خطي بالمخالفات والآثار المالية وإبلاغها بمراجعة الجمارك خلال أسبوع مع توقيع الشركة أو من تفوضه على استلام التبليغ.	4.56	0.51	91.11	كبيرة جداً
5	في حال عدم مراجعة الشركة خلال أسبوع، تُبلّغ مرة أخرى بمراجعة الجمارك خلال مدة أقصاها أسبوع، وإلا سيتم أخذ الإجراءات الإدارية والقضائية في حال عدم المراجعة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
6	في حال عدم قيام المكلف بتقديم اعتراض يقوم المدير العام بتجميد نشاط الشركة أو إحضاره من خلال الضابطة الجمركية.	4.17	0.51	83.33	كبيرة جداً
7	في حال عدم إنهاء القضية بعد استخدام المدير العام لصلاحياته السابقة يتم تحويل الملف للنياحة العامة.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
8	في حال قام المكلف بتقديم اعتراض خلال المهلة القانونية يتم مناقشة الإعتراض مع المكلف من خلال لجنة المصالحة والتسويات.	4.50	0.51	90.00	كبيرة جداً
9	في حال فشل الطعن الأولي وقدم المكلف طعن ثانٍ يراجع المدير العام الملف مرة أخرى.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
10	في حال تم التوصل إلى اتفاق سواء في الطعن الأولي أو الطعن الثاني يسلم المستورد قسيمة دفع بالفروقات.	4.56	0.51	91.11	كبيرة جداً
11	في حال لم يتم التوصل إلى اتفاق أو لم يقدم اعتراض خلال المدة القانونية يتم تحويل الملف إلى القضاء.	4.61	0.50	92.22	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لفقرات البعد الثامن	4.50	0.27	90.00	كبيرة جداً

ويتضح من الجدول (4-9) السابق أن درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهرية قد جاءت كبيرة جداً على الدرجة الكلية لهذا البعد وعلى كافة فقراته، وقد حصلت الدرجة الكلية لهذا البعد على متوسط حسابي (4.50) بانحراف معياري (0.27) ونسبة مئوية بلغت (90.00%)، مما يدل على وجود درجة موافقة كبيرة جداً من موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي على جدوى وفعالية هذه الإجراءات في تحصيل الضرائب الجمركية المهرية.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون أن هذا البعد يستند إلى نصوص القانون، كما أنه يمكن الشركة من الاعتراض والتظلم على التقديرات التي تم المطالبة بها، وكونه يجبر أيضاً الإدارة الجمركية على النظر في رد الشركة، وبالتالي فإن موظفو دائرة الإلتزام الجمركي يدركون أهمية هذه الخطوة، كونها تمثل حصيلة جهودهم التي بذلوها في كشف حالات التهرب الجمركي.

النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثالث: ما هي نسبة التحصيلات من آلية التدقيق اللاحق إلى الإيرادات الجمركية؟

وللإجابة على هذا السؤال، قام الباحث باستخراج النسب المئوية للتحصيلات الجمركية من آلية التدقيق اللاحق ونسب النمو لإجمالي الإيرادات الجمركية من آلية التدقيق اللاحق من نظام تواصل إلى نسبة إجمالي الإيرادات الجمركية (نسبة الفعلي من الموازنة العامة) خلال الفترة الممتدة بين (2010-2014).

وقد اعتمد الباحث في حساب هذه النسب على الآلية الآتية:

- النسبة المئوية لتحصيلات التدقيق اللاحق = الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق (نظام تواصل) في سنة ما ÷ الإيرادات الجمركية (نسبة الفعلي من الموازنة) في تلك السنة × 100%.
- نسبة النمو في سنة ما = (الإيرادات في هذه السنة - الإيرادات في السنة السابقة) ÷ الإيرادات في السنة السابقة × 100%

والنتائج في الجدولين (10-4) و(11-4) الآتيين توضح ذلك:

الجدول (10-4) النسب المئوية للمبالغ المحصلة من آلية التدقيق اللاحق إلى الإيرادات الجمركية خلال الفترة (2010-2014)

السنة	الإيرادات الجمركية (نسبة الفعلي من الموازنة) شيقل جديد	الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق (نظام تواصل) شيقل جديد	النسبة المئوية (%) لتحصيلات التدقيق اللاحق
2010	3,851,600,000	215,901,934	6%
2011	3,814,060,000	237,419,817	7%
2012	4,036,230,000	162,469,408	4%
2013	4,366,900,000	187,379,276	5%
2014	6,120,750,000	262,573,534	5%
المجموع	22,189,540,000	1,065,743,969	5%

ويتضح من النتائج الواردة في الجدول (10-4) أن إجمالي الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق خلال السنوات (2010-2014) قد بلغت (1,065,743,969) شيقل جديد، وأن هذه الإيرادات شكلت ما نسبته (5%) من إجمالي الإيرادات الجمركية، وهي نسبة متدنية جداً.

كما تشير النتائج في الجدول السابق إلى وجود إنخفاض بسيط جداً في حجم الإيرادات الجمركية في العام (2011) مقارنة بالعام (2010) السابق بنسبة قاربت (-1%)، إلا أن هذا الإنخفاض البسيط في حجم الإيرادات الجمركية واكبه زيادة متواضعة في حجم الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق خلال نفس الفترة.

إضافة لذلك، فقد كشفت النتائج في الجدول (10-4) أن هناك تذبذباً في قيمة الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية، حيث نجد أن هذه القيم تتناقص خلال الفترة 2011-2012، في حين نجد أنها تأخذ منحىً تصاعدياً خلال الفترة 2012-2014.

وبالتالي، فقد انعكس هذا التذبذب على النسبة المئوية للتحصيلات الجمركية من آلية التدقيق اللاحق، فنجد أنها في العام 2010 بلغت (6%)، في حين تراوحت في باقي السنوات بين القيميّتين (4%-7%).

ويرى الباحث أنه رغم الإنخفاض البسيط جداً في قيمة الإيرادات الجمركية في العام 2011 عن العام 2010 السابق، إلا أنه واكب ذلك زيادة بسيطة أيضاً في نسبة الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية، ولعل هذا التناقض يعزى إلى الكم الهائل من البيانات الجمركية التي تراكمت في العام 2010 ولم تتمكن دائرة الالتزام الجمركي من التدقيق عليها في نفس الفترة ربما لحدائثة الدائرة وعدم توفر الكادر اللازم لذلك، وهذا بدوره انعكس على زيادة الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق في العام التالي (2011) رغم انخفاض قيمة الإيرادات الجمركية في العام نفسه. وسوف يتطرق الباحث إلى تفسير هذه الأرقام والنتائج بشكل مفصل في الفصل الخامس من هذه الدراسة.

الجدول (4-11) نسبة نمو الإيرادات الجمركية والمبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق خلال الفترة (2010-2014)

السنة	نسبة نمو الإيرادات الجمركية	نسبة نمو المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق
2011/2010	-1%	10%
2012/2011	6%	-32%
2013/2012	9%	15%
2014/2013	41%	40%

وتشير النتائج الواردة في الجدول (4-11) إلى أن نسبة نمو الإيرادات الجمركية والمبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق في تصاعد مستمر في السنوات الأخيرة، إلا أن هذه النسب متناقصة في الأعوام 2010 - 2011 بالنسبة إلى نسبة نمو الإيرادات الجمركية، وفي الأعوام 2010 - 2012 بالنسبة إلى نسبة نمو المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق.

حيث تشير النتائج في الجدول (4-11) إلى أن نسبة نمو الإيرادات الجمركية في العام 2011 قد بلغت (-1%) مقارنة بالعام السابق 2010، ورافق ذلك نسبة نمو في المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية بقيمة (10%) فقط. كما أن نسبة نمو الإيرادات الجمركية

في العام 2012 بلغت (6%) مقارنة بالعام السابق 2011، بلغت (6%)، رافقها نسبة نمو في المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية بقيمة (-32%).

كما تشير النتائج في الجدول (4-11) أيضاً أن هناك قفزة نوعية في نسبة نمو الإيرادات الجمركية والمبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في العامين (2013/2014).

ويرى الباحث أن هذا التذبذب في النتائج يرتبط بشكل أساسي بعوامل عديدة، بعضها قد يؤدي إلى زيادة الإيرادات الجمركية، وبعضها الآخر قد يعكس على نسبة نمو المبالغ المحصلة من آلية التدقيق اللاحق، فمثلاً يمكن القول أن قيام السلطة الوطنية الفلسطينية بتعديل قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني في عام 2014 وما ترتب عليه من انعكاسات على الاقتصاد الفلسطيني، وفرض الرسوم الجمركية المرتفعة على بعض السلع كالتبغ والمعسل أدى إلى ارتفاع نسبة نمو الإيرادات الجمركية، في حين فإن زيادة حنكة بعض المكلفين واطلاعهم ومعرفتهم بأساليب وطرق إجراءات التدقيق اللاحق أدت إلى زيادة قدرة هؤلاء المكلفين على إخفاء السجلات التي تثبت تلاعبهم في تصريحاتهم لدى الجمارك، وهذا أدى إلى انخفاض المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق على البضائع الجمركية المهربة. وسوف يتطرق الباحث إلى مناقشة هذه النتائج بشكل أكثر تفصيلاً في الفصل الخامس من هذه الدراسة.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

1. نتائج الفرضية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (4-12) و(4-13) تبين ذلك.

الجدول (4-12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المسمى الوظيفي	البعد
0.49	4.45	4	مدير	مرحلة جمع المعلومات
0.15	4.47	4	رئيس قسم	
0.33	4.13	3	مأمور جمارك	
0.41	4.31	7	غير ذلك	
0.34	4.71	4	مدير	مرحلة التحضير
0.30	4.33	4	رئيس قسم	
0.33	4.67	3	مأمور جمارك	
0.38	4.52	7	غير ذلك	
0.44	4.57	4	مدير	منهجية التدقيق
0.26	4.43	4	رئيس قسم	
0.26	4.40	3	مأمور جمارك	
0.37	4.45	7	غير ذلك	
0.41	4.46	4	مدير	مرحلة إعداد التقرير
0.59	4.19	4	رئيس قسم	
0.35	4.41	3	مأمور جمارك	
0.67	4.27	7	غير ذلك	
0.36	4.55	4	مدير	الدرجة الكلية للأبعاد
0.19	4.36	4	رئيس قسم	
0.19	4.41	3	مأمور جمارك	
0.29	4.38	7	غير ذلك	

الجدول (4-13) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.646	0.567	0.081	3	0.243	بين المجموعات	مرحلة جمع المعلومات
		0.143	14	1.997	خلال المجموعات	
			17	2.240	المجموع	
0.461	0.909	0.111	3	0.333	بين المجموعات	مرحلة التحضير
		0.122	14	1.711	خلال المجموعات	
			17	2.045	المجموع	
0.887	0.211	0.026	3	0.078	بين المجموعات	منهجية التدقيق
		0.123	14	1.723	خلال المجموعات	
			17	1.801	المجموع	
0.900	0.192	0.061	3	0.184	بين المجموعات	مرحلة إعداد التقرير
		0.319	14	4.470	خلال المجموعات	
			17	4.654	المجموع	
0.757	0.397	0.031	3	0.093	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		0.078	14	1.092	خلال المجموعات	
			17	1.185	المجموع	

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

ويتضح من الجدول (4-13) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.757)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون دائرة الإلتزام الجمركي حديثة المنشأ، وأن جميع الموظفين تم تعيينهم على أساس معرفتهم في العمل الذي سيقومون به، وأن طبيعته العمل تكون على أساس فرق يتم من خلالها تبادل الخبرات، مما يؤدي إلى عدم وجود ثقات في إجاباتهم.

2. نتائج الفرضية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (14-4) و(15-4) تبين ذلك.

الجدول (14-4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	البعد
0.10	4.21	2	دبلوم	مرحلة جمع المعلومات
0.42	4.30	12	بكالوريوس	
0.05	4.59	3	ماجستير فأكثر	
0.35	4.25	2	دبلوم	مرحلة التحضير
0.30	4.63	12	بكالوريوس	
0.54	4.39	3	ماجستير فأكثر	
0.45	4.27	2	دبلوم	منهجية التدقيق
0.31	4.45	12	بكالوريوس	
0.26	4.71	3	ماجستير فأكثر	
0.05	4.35	2	دبلوم	مرحلة إعداد التقرير
0.37	4.49	12	بكالوريوس	
0.85	3.97	3	ماجستير فأكثر	
0.06	4.27	2	دبلوم	الدرجة الكلية للأبعاد
0.28	4.47	12	بكالوريوس	
0.27	4.42	3	ماجستير فأكثر	

الجدول (4-15) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
مرحلة جمع المعلومات	بين المجموعات	0.241	2	0.121	0.848	0.449
	خلال المجموعات	1.993	14	0.142		
	المجموع	2.234	16			
مرحلة التحضير	بين المجموعات	0.323	2	0.162	1.327	0.297
	خلال المجموعات	1.706	14	0.122		
	المجموع	2.029	16			
منهجية التدقيق	بين المجموعات	0.260	2	0.130	1.329	0.296
	خلال المجموعات	1.368	14	0.098		
	المجموع	1.628	16			
مرحلة إعداد التقرير	بين المجموعات	0.634	2	0.317	1.512	0.254
	خلال المجموعات	2.934	14	0.210		
	المجموع	3.568	16			
الدرجة الكلية للأبعاد	بين المجموعات	0.067	2	0.033	0.458	0.642
	خلال المجموعات	1.019	14	0.073		
	المجموع	1.086	16			

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

ويتضح من الجدول (4-15) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.642)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون إجراءات العمل متخصصة ومتعمقة في عمل الجمارك ولا تعطى في الجامعات، كما أن ليس جميع التخصصات في مرحلة الماجستير أو الدكتوراة تكون لها صلة في عمل الجمارك، كما أن أساس المعرفة في عمل الجمارك يتم الحصول عليه من خلال دورات تدريبية.

3. نتائج الفرضية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova)، ونتائج الجدولين (16-4) و (17-4) تبين ذلك.

الجدول (16-4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي

البعد	عدد الدورات في التدقيق الجمركي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مرحلة جمع المعلومات	دورة واحدة	2	4.23	0.87
	من 2-3 دورات	8	4.22	0.22
	من 4-5 دورات	3	4.56	0.12
	أكثر من 5 دورات	5	4.46	0.43
مرحلة التحضير	دورة واحدة	2	4.75	0.35
	من 2-3 دورات	8	4.46	0.31
	من 4-5 دورات	3	4.61	0.42
	أكثر من 5 دورات	5	4.57	0.43
منهجية التدقيق	دورة واحدة	2	4.41	0.32
	من 2-3 دورات	8	4.36	0.27
	من 4-5 دورات	3	4.38	0.29
	أكثر من 5 دورات	5	4.65	0.43
مرحلة إعداد التقرير	دورة واحدة	2	4.73	0.38
	من 2-3 دورات	8	4.38	0.31
	من 4-5 دورات	3	4.15	0.73
	أكثر من 5 دورات	5	4.17	0.74
الدرجة الكلية للأبعاد	دورة واحدة	2	4.53	0.48
	من 2-3 دورات	8	4.35	0.16
	من 4-5 دورات	3	4.43	0.30
	أكثر من 5 دورات	5	4.46	0.36

الجدول (4-17) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.470	0.891	0.120	3	0.359	بين المجموعات	مرحلة جمع المعلومات
		0.134	14	1.881	خلال المجموعات	
			17	2.240	المجموع	
0.759	0.395	0.053	3	0.160	بين المجموعات	مرحلة التحضير
		0.135	14	1.885	خلال المجموعات	
			17	2.045	المجموع	
0.458	0.916	0.099	3	0.296	بين المجموعات	منهجية التدقيق
		0.108	14	1.506	خلال المجموعات	
			17	1.801	المجموع	
0.604	0.636	0.186	3	0.558	بين المجموعات	مرحلة إعداد التقرير
		0.293	14	4.096	خلال المجموعات	
			17	4.654	المجموع	
0.833	0.288	0.023	3	0.069	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		0.080	14	1.116	خلال المجموعات	
			17	1.185	المجموع	

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

ويتضح من الجدول (4-17) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.833)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون أن أول دورة يتم إعطائها للموظفين تكون متعمقة وشاملة من أجل قدرتهم على القيام بعملهم، أما باقي الدورات فربما تكون تكميلية لما تم أخذه في الدورة الأولى الشاملة، وبما أن القدرات قد تتفاوت بين شخص وآخر، فإن بعض الأشخاص تكون لديهم

المقدرة على فهم ما هو مطلوب منهم من خلال دورة واحدة، وربما يحتاج آخرون لدورات أخرى لإتقان عملهم.

4. نتائج الفرضية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (4-18) و(4-19) تبين ذلك. الجدول (4-18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس

البعد	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مرحلة جمع المعلومات	محاسبة	11	4.43	0.34
	إدارة	2	4.22	0.56
	اقتصاد	3	4.45	0.18
مرحلة التحضير	محاسبة	11	4.52	0.36
	إدارة	2	4.75	0.35
	اقتصاد	3	4.56	0.51
منهجية التدقيق	محاسبة	11	4.56	0.30
	إدارة	2	4.30	0.48
	اقتصاد	3	4.41	0.31
مرحلة إعداد التقرير	محاسبة	11	4.35	0.59
	إدارة	2	4.42	0.05
	اقتصاد	3	4.10	0.70
الدرجة الكلية للأبعاد	محاسبة	11	4.46	0.28
	إدارة	2	4.22	0.34
	اقتصاد	3	4.38	0.31

الجدول (4-19) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.717	0.341	0.040	2	0.080	بين المجموعات	مرحلة جمع المعلومات
		0.117	13	1.520	خلال المجموعات	
			15	1.599	المجموع	
0.737	0.312	0.047	2	0.093	بين المجموعات	مرحلة التحضير
		0.150	13	1.947	خلال المجموعات	
			15	2.040	المجموع	
0.503	0.724	0.073	2	0.145	بين المجموعات	منهجية التدقيق
		0.100	13	1.303	خلال المجموعات	
			15	1.448	المجموع	
0.782	0.250	0.086	2	0.172	بين المجموعات	مرحلة إعداد التقرير
		0.343	13	4.461	خلال المجموعات	
			15	4.633	المجموع	
0.899	0.107	0.009	2	0.018	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		0.082	13	1.069	خلال المجموعات	
			15	1.086	المجموع	

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

ويتضح من الجدول (4-19) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.899)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

ويفسر الباحث هذه النتيجة أن الواقع يشير إلى أن ما يتم تلقيه في أثناء الدراسة الجامعية مهما كان التخصص يكون مختلفاً عن الواقع العملي الممارس، لهذا فإن أساس تأهيل الموظفين هو الدورات التدريبية بغض النظر عن تخصصهم.

5. الفرضية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في الجمارك.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدولين (20-4) و(21-4) تبين ذلك.

الجدول (20-4) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لأبعاد أداة الدراسة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في الجمارك

البعء	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
مرحلة جمع المعلومات	أقل من 5 سنوات	10	4.26	0.37
	من 5-10 سنوات	2	4.52	0.14
	أكثر من 10 سنوات	6	4.44	0.39
مرحلة التحضير	أقل من 5 سنوات	10	4.53	0.29
	من 5-10 سنوات	2	4.83	0.24
	أكثر من 10 سنوات	6	4.47	0.45
منهجية التدقيق	أقل من 5 سنوات	10	4.36	0.25
	من 5-10 سنوات	2	4.34	0.42
	أكثر من 10 سنوات	6	4.64	0.38
مرحلة إعداد التقرير	أقل من 5 سنوات	10	4.46	0.33
	من 5-10 سنوات	2	3.85	0.76
	أكثر من 10 سنوات	6	4.24	0.69
الدرجة الكلية للأبعاد	أقل من 5 سنوات	10	4.40	0.22
	من 5-10 سنوات	2	4.38	0.39
	أكثر من 10 سنوات	6	4.45	0.34

الجدول (4-21) نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في الجمارك

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.520	0.684	0.094	2	0.187	بين المجموعات	مرحلة جمع المعلومات
		0.137	15	2.053	خلال المجموعات	
			17	2.240	المجموع	
0.463	0.810	0.100	2	0.199	بين المجموعات	مرحلة التحضير
		0.123	15	1.845	خلال المجموعات	
			17	2.045	المجموع	
0.237	1.589	0.157	2	0.315	بين المجموعات	منهجية التدقيق
		0.099	15	1.486	خلال المجموعات	
			17	1.801	المجموع	
0.303	1.293	0.342	2	0.684	بين المجموعات	مرحلة إعداد التقرير
		0.265	15	3.969	خلال المجموعات	
			17	4.654	المجموع	
0.940	0.062	0.005	2	0.010	بين المجموعات	الدرجة الكلية للأبعاد
		0.078	15	1.176	خلال المجموعات	
			17	1.185	المجموع	

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

ويتضح من الجدول (4-21) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.940)، وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نقبل الفرضية، ونقول إنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات

موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في الجمارك.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بحدثة العهد لدائرة الإلتزام الجمركي، فهي دائرة لم يمض على تأسيسها ست سنوات بعد، وهذه المدة قصيرة جداً لإيجاد فروقات تبعاً لمتغير الخبرة في مجال التدقيق اللاحق، هذا ناهيك عن أن إجراءات وحيثيات الخبرة في العمل الجمركي تختلف بشكل كبير عن الإجراءات التي يتم اتباعها في عملية التدقيق اللاحق.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

- أولاً: مناقشة أسئلة الدراسة.
- ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.
- الاستنتاجات.
- التوصيات.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين، وللتعرف إلى مدى كفاءة وفاعلية هذه الآليات أعد الباحث أداة للدراسة تمثلت في استبانة قام بتوزيعها على موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، وقام بترميزها وإدخالها إلى الحاسوب، ومعالجتها إحصائياً.

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

أولاً: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

مناقشة نتائج السؤال الرئيس للدراسة: ما مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-8) السابق إلى أن درجة كفاءة وفاعلية آلية التدقيق اللاحق في كشف حالات التهرب الجمركي قد جاءت كبيرة جداً، وحصلت على متوسط حسابي (4.40) ونسبة مئوية بلغت (88.00%).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى كون هذه الآليات ذات صلة مباشرة بعملية التدقيق وأسس ومعايير التدقيق العالمية، والتي تتمحور حول جمع المعلومات، وتحديد فريق التدقيق المناسب لهذه العملية، والإجراءات التي سيتم اتباعها أثناء وبعد الزيارة الميدانية للشركة محل التدقيق، وإعداد الملخصات والتقارير الختامية وإبداء الرأي في مدى إلتزام هذه الشركات بالقوانين الضريبية، بالإضافة إلى اتباع إجراءات تحصيل الفروقات الجمركية وفقاً لما حدده قانون الجمارك الأردني رقم (1) لسنة 1962 والمطبق في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

وللتعرف بشكل تفصيلي على فاعلية آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي، قام الباحث بمناقشة الأسئلة الفرعية للدراسة، كالاتي:

مناقشة نتائج السؤال الفرعي الأول: ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-1) إلى أن مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق ذات كفاءة وأثر كبير جداً في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.29) ونسبة مئوية (85.90%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى كون هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات في عملية التدقيق؛ كونها تقوم بتوجيه دائرة الإلتزام الجمركي إلى السلع ذات الخطورة العالية لتوجيه الموارد البشرية المحدودة إليها، والتي يُتوقع وجود تهرب جمركي فيها بمبالغ كبيرة، وبهذه الآلية فإن هذه الخطوة توفر على دائرة الإلتزام الجمركي الوقت والجهد، خصوصاً إذا ما علمنا أن انعدام هذه الخطوة من بين الآليات المذكورة سيؤدي إلى تدقيق كامل للسلع المستوردة، أو الاختيار العشوائي غير المبني على أسس علمية، والذي يترتب عليه احتمالية التدقيق على سلع لا يوجد فيها تهرب جمركي، أو تهرب جمركي بسيط، وترك السلع ذات الخطورة العالية من حيث وجود التهرب الجمركي فيها.

كما يرى الباحث أن هذه المرحلة تسهم في تحديد الهدف الأساسي الذي يجب التركيز عليه أثناء الزيارة الميدانية وإجراءات التدقيق اللاحق، من حيث التعرف إلى مواطن التلاعب: أهي في بند التعريف أم في بند القيمة أم في بند الكمية أم في بلد المنشأ.

كما تشير النتائج أن هذا البعد (مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق قبل الزيارة الميدانية) قد جاء في المرتبة الأخيرة بين الآليات السبعة المتبعة في عملية تدقيق البيانات الجمركية من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، ورغم حصول هذا

البعد على درجة موافقة مرتفعة جداً بنسبة مئوية بلغت (85.90%)، إلا أن الباحث ومن خلال عمله في دائرة الجمارك والمكوس والقيمة المضافة يرى أن مجيئ هذا البعد في المرتبة السابعة غير منطقي، فهو من واقع عمله يرى أن هذه الخطوة تعد الأهم في عملية التدقيق اللاحق، كونها ترشد موظفي دائرة الإلتزام الجمركي إلى السلعة التي ينبغي إجراء التدقيق اللاحق عليها. ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى وجود بعض الضعف في إمكانات وقدرات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي على إدراك الأهمية الحقيقية لمرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق وكيفية ربطها مع باقي الإجراءات الأخرى لكشف حالات التهرب الجمركي.

مناقشة النتائج السؤال الفرعي الثاني: ما مدى كفاءة مرحلة جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-2) إلى أن آلية جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق لها أثر كبير جداً في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.40) ونسبة مئوية (88.00%)، واحتل هذا البعد المرتبة الخامسة بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه الخطوة تحدد المكان الذي يوجد به النظام المحاسبي، والسجلات المحاسبية، وطبيعة الأنظمة التي تمسكها الشركة. والذي يترتب عليها تحديد طبيعة الخبرات العملية التي يتميز بها الموظف الذي سيقوم بعملية التدقيق اللاحق على هذه الشركة. كما أن هذه الخطوة تسهم في توفير تصور عن المركز المالي للشركة، حيث أن انعدام هذه الخطوة قد يؤدي إلى القيام بتدقيق شركات يكون المركز المالي لها ضعيف، مما يترتب عليه عدم قدرة هذه الشركة على دفع الفروقات الجمركية، وفي المحصلة يتم تحديد فروقات جمركية على الورق دون المقدرة على تحصيلها، وحتى إن حُصِّلت بالطرق القانونية بإعلان إفلاس الشركة أو غيره، فإن المحصلة تشير إلى خسارة الاقتصاد الوطني بانسحاب إحدى الشركات منه، وخسارة خزينة الدولة

من عدم استمرارية هذه الشركة في دفع الضرائب الجمركية وضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل حتى ولو كانت بأجزاء بسيطة.

كما يفسر الباحث أهمية هذه الخطوة في تحديد مستوى التهرب الجمركي، بحيث إذا كانت هذه الشركة عائلية، فإنه سيكون من السهل الاتفاق على عملية التهرب الجمركي، كون هذا التهرب سيعود بمردود على أصحابها، أما في حال كانت شركة مساهمة فلا يوجد هدف مباشر لدى الموظفين في هذه الشركة للقيام بعملية التهرب، كون هذه الأموال المهربة لن تعود عليهم بالنعف بشكل مباشر.

كما تسهم هذه المرحلة أيضاً في إعطاء موظف التدقيق صورة واضحة عن الشركة والمنتج اللذين سيتم إخضاعهما للتدقيق، بحيث أن موظف التدقيق لا يتفاجئ في بعض الأمور التي ستؤثر في أعمال التدقيق، ومن الأمثلة عليها الذهاب إلى معرض الشركة الذي لا يحتوي على السجلات والمستندات والنظام المحاسبي للشركة.

وتتفق نتيجة السؤال الفرعي الأول والثاني مع ما توصل إليه حسين (2010) الذي أشار إلى أن عملية جمع المعلومات عن الشركة الخاضعة للتدقيق تتفق ومعايير التدقيق الدولية، وأن تطبيق هذه العملية يسهم في الحد من حالات التهرب الضريبي، وأوصى بضرورة تخصيص دائرة لجمع المعلومات للكشف عن حالات التهرب الضريبي، كما تتفق مع ما توصل إليه أبو صلاح (2013) الذي أشار إلى أن توفر معلومات دقيقة عن كلفة السلع المستوردة سيؤدي إلى عدم التعسف في تقييم قيمة السلع المستوردة مما يحقق عدالة للمستوردين ويحد من تهريبهم.

مناقشة النتائج السؤال الفرعي الثالث: ما مدى كفاءة مرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-3) إلى أن لمرحلة تحضير الوسائل المادية والبشرية قبل التوجه للشركة محل التدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في كشف حالات التهرب الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.55) ونسبة مئوية (91.00%)، واحتل هذا البعد المرتبة

الأولى بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بأهمية مرحلة التحضير في تحديد أعداد أفراد فريق التدقيق اللاحق، وطبيعة السجلات والوثائق الرئيسية التي سيطلبها موظف التدقيق من الشركة، والتي ينبغي أن تكون متعلقة بالهدف الرئيس من الزيارة الميدانية، وهذا يؤدي إلى كشف حالات التهرب الجمركي بشكل غير مباشر، هذا ناهيك عن أن عدم القيام بهذه الخطوة سيؤدي إلى إرباك موظفي التدقيق اللاحق.

كما يفسر الباحث أهمية هذه النتيجة من جانب آخر، يتعلق بتمكين الشركة المنوي التدقيق عليها توفير المسوغ القانوني لها في تأخير تنفيذ عملية التدقيق اللاحق، وبالتالي انعدام عنصر المفاجئة الذي يعتبر من أهم العناصر لكشف حالات التزوير والتلاعب في البيانات الجمركية، وتوفير الوقت للشركة لإخفاء السجلات التي تثبت قيامها بعمليات التزوير أو التهرب الجمركي، هذا ناهيك عن توفير الفرصة أو الإمكانية للشركة لتعطيل نظامها المحاسبي ككل.

ويعزو الباحث مجيء هذا البعد في المرتبة الأولى بين كافة أبعاد الدراسة، كون هذا البعد يسهم بإعطاء موظفي التدقيق الشرعية لدخول المؤسسات والشركات للتدقيق عليها، كما أنها تمكّن من معرفة حجم الطاقم اللازم للتدقيق خلال الزيارة الميدانية والوقت المناسب له. كما تسهم في توفير عنصر المفاجئة الذي يلعب دوراً مهماً في إرباك الشركة الخاضعة للتدقيق، مما يسهل من مهمة فريق التدقيق اللاحق في كشف حالات التزوير والتلاعب لدى الشركة.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي الرابع: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في بند التعرّيف للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-4) إلى أن لإجراءات التدقيق في بند التعرّيف للبضائع الخاضعة للتدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في كشف حالات التهرب الجمركي، إذ حصل هذا

البعد على متوسط حسابي (4.46) ونسبة مئوية (89.20%)، واحتل هذا البعد المرتبة الثالثة بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه الخطوة تتضمن الإجراءات الواجب على موظف التدقيق اللاحق اتباعها بعد تحديد الهدف من الزيارة الميدانية وعملية التدقيق لهذه الشركة، وهي تمثل محور عملية التدقيق، والتي يتم من خلالها الاطلاع على الوثائق والمستندات والحسابات التي تصف البضاعة الخاضعة للتدقيق ومقارنتها مع المصرح به في البيانات الجمركية، والتي من خلالها يتم تحديد وجود التلاعب في بند التعريف من عدمه، هذا بالإضافة إلى تحديد قيمة الفروقات الجمركية الواجب دفعها في حال وجود التلاعب في بند التعريف.

كما أن هذه الخطوة تكتسب أهمية من خلال تمكينها لموظف التدقيق اللاحق من ضبط المحاضر مع الموظفين الذين لهم صلة في تحديد مواصفات السلعة المستوردة والخاضعة للتدقيق، وبالتالي المساهمة في كشف حالات التهرب الجمركي.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي الخامس: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-5) إلى أن لإجراءات التدقيق في شهادة المنشأ للبضائع الخاضعة للتدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في كشف حالات التهرب الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.51) ونسبة مئوية (90.20%)، واحتل هذا البعد المرتبة الثانية بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه العملية تتضمن الإجراءات الواجب على موظف التدقيق اللاحق اتباعها بعد تحديد الهدف من الزيارة الميدانية وعملية التدقيق لهذه الشركة، وهي

تعتبر أيضاً من المحاور المهمة في عملية التدقيق اللاحق، كونها تُمكن موظفي التدقيق اللاحق من الإطلاع على السجلات والمستندات والحسابات ذات الصلة في التحديد الدقيق لمنشأ هذه البضاعة، ومن ثم إخضاعها إلى شروط اتفاقيات المنشأ التفضيلية، وهل تتوفر هذه الشروط في البضاعة محل التدقيق من عدمه، بالإضافة إلى إسهامها في تحديد قيمة الضرائب الجمركية المهربة في حال وجود تلاعب في منشأ هذه البضاعة.

كما يفسر الباحث أهمية شهادة المنشأ في كشف حالات التهرب الجمركي التي يستغلها بعض المكلفين ضريبياً من خلال تمكينها لدائرة الإلتزام الجمركي من القيام بمقاضاة الشركة التي تقوم بعملية التلاعب في شهادة المنشأ، لأن هذه الشهادة تصدر عن جهة رسمية في كل دولة، وبالتالي فإنها تتيح المجال لدائرة الإلتزام الجمركي لتحويل الشركة المتلعبة في منشأ البضاعة إلى القانون، كونها تصبح تزويراً لوثائق تصدر عن جهة رسمية.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي السادس: ما مدى كفاءة منهجية التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-6) إلى أن لإجراءات التدقيق في قيمة وكمية البضائع الخاضعة للتدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في كشف حالات التهرب الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.41) ونسبة مئوية (88.20%)، واحتل هذا البعد المرتبة الرابعة بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة لدور وأهمية التدقيق على قيمة وكمية البضاعة في كشف حالات التهرب الجمركي، حيث يرى الباحث من واقع عمله أن هذه الطريقة من التلاعب تعتبر من أكثر الطرق شيوعاً لدى الشركات في تخفيض قيمة الضرائب الجمركية المترتبة عليهم.

كما يفسر الباحث هذه النتيجة الكبيرة جداً كونها تُمكن موظف التدقيق اللاحق من الاطلاع على السجلات والمستندات والحسابات والمراسلات بين الشركة المستوردة والشركة المصدرة، وعروض الأسعار، والمعلومات التي تم الحصول عليها في مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق، ومن بينها سعر سلعة مطابقة وسلعة مشابهة لتقدير القيمة الصحيحة للبضائع المستوردة، ومقارنتها مع ما هو مصرح به في البيانات الجمركية، وبالتالي الإسهام في تحديد قيمة الفروقات الجمركية الواجب دفعها في حال ثبوت وجود التلاعب.

وتتفق نتيجة السؤال الفرعي الثالث والرابع والخامس والسادس مع ما أشار إليه محمد (2014) الذي أوصى بأهمية إخضاع الفاحص الضريبي لدورات في معايير التدقيق الدولي والخاصة بالعمل الميداني وإجراءات التدقيق التي من شأنها الحد من التهرب الضريبي، كما تتفق هذه النتائج أيضاً مع ما أشار إليه حسين (2010) الذي أكد على أهمية الإلتزام بمعايير العمل الميداني، وضرورة الإلتزام بتطبيقها من أجل كشف حالات التهرب الضريبي.

مناقشة نتيجة السؤال الفرعي السابع: ما مدى كفاءة مرحلة إعداد تقرير التدقيق في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-7) إلى أن لمرحلة إعداد تقرير التدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في كشف حالات التهرب الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.32) ونسبة مئوية (86.40%)، واحتل هذا البعد المرتبة السادسة بين الآليات (الأبعاد) السبعة للتدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون هذه المرحلة تلخص كافة الإجراءات التي تم اتباعها في تحديد قيمة الفروقات الجمركية الواجب دفعها، والمعززات التي تم الاستناد عليها، والتي تسمح لغيره من موظفي التدقيق اللاحق في فهم دراسة ملف الشركة للدفاع عن قرار المدقق حال كونه صائباً، أو إنصاف الشركة حال وجود خطأ في احتساب قيمة الفروقات أو القيام بإجراءات غير قانونية من

قبل موظفي التدقيق اللاحق، وبالتالي فإن هذه المرحلة تعتبر مهمة في كشف حالات التهرب الجمركي بطريقه غير مباشره كونها تتضمن كافة المعززات التي استند إليها فريق التدقيق.

ويفسر الباحث هذه النتيجة لأهميتها ودورها في تلخيص كافة الإجراءات السابقة التي قام بها موظف التدقيق اللاحق بشكل سلس، يُمكن أي شخص آخر من فهم ما قام به موظفو التدقيق اللاحق، كون الإجراءات القانونية في قانون الجمارك رقم (1) لسنة 1962 تُمكن أي شركة خضعت للتدقيق من الاعتراض على الفروقات الجمركية التي يتم المطالبة بها، وفي هذه الحالة تفرض الإجراءات القانونية تحويل ملف الشركة إلى لجنة من الموظفين يُشترط فيها أن لا يكون أحد موظفي التدقيق السابق موجوداً بها، وبالتالي فإن وضوح وسلاسة الإجراءات التي قام بها موظفو التدقيق اللاحق بداية تساعد اللجنة وتمكنها من فهم ما تم القيام به مسبقاً والاطلاع على المحاضر التي تم أخذها من موظفي الشركة، وبالتالي اختصار الوقت والجهد عليهم في عملية التدقيق بعد عملية الاعتراض.

كما أن لهذه الخطوة أهمية في تمكين اللجنة الجديدة من التأكد من صحة إجراءات عملية التدقيق السابقة، وصحة الفروقات الناتجة عنها، وبالتالي الدفاع عن قرار موظفي التدقيق السابق في حال تبين لها صحة ما قاموا به.

كما يعزو الباحث الأهمية الكبيرة جداً لهذا البعد في حال تمّ تحويل ملف هذه الشركة إلى المحكمة، فإنها تحتاج إلى وجود المعززات والأدلة التي تم الاستناد إليها في تحديد قيمة الفروقات، وفي حال لم يتم إرفاق هذه المعززات والأدلة، فإن هذه القضية سوف تخسر في المحكمة.

وتتفق نتيجة السؤال الفرعي السابع مع ما أشار إليه حسين (2010)، والذي أشار إلى أهمية الإلتزام بالمعايير الدولية في إعداد تقرير التدقيق للحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي، كما تتفق هذه النتائج أيضاً مع ما أشار إليه محمد (2014)، والذي أوصى بأهمية إخضاع الفاحص الضريبي لدورات في معايير التدقيق الدولي والخاصة بمعايير اعداد التقرير والتي من شأنها الحد من التهرب الضريبي.

مناقشة نتيجة السؤال الرئيس الثاني: ما درجة تقييم موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهرية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-9) إلى أن لإجراءات إغلاق ملف التدقيق أثر كبير جداً وكفاءة في تحصيل الضرائب الجمركية من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي، إذ حصل هذا البعد على متوسط حسابي (4.50) ونسبة مئوية (90.00%).

ويفسر الباحث هذه النتيجة كون أن هذا البعد يستند إلى نصوص القانون، كما أنه يمكن الشركة من الاعتراض والتظلم على التقديرات التي تم المطالبة بها، وكونه يجبر أيضاً الإدارة الجمركية على النظر في رد الشركة. وإضافة لذلك، فإن أي نقص في هذه الإجراءات أو عدم الإلتزام في المدة القانونية التي تم تحديدها وفق القانون سيؤدي إلى سقوط هذه القضية وخسارتها في المحاكم، وضياع قيمة الضرائب الجمركية المهرية، كون سقوط هذه القضية يؤدي إلى منع الجمارك من رفع القضية مرة أخرى إذا كانت لنفس الأسباب، وبالتالي فإن موظفو دائرة الإلتزام الجمركي يدركون أهمية هذه الخطوة، كونها تمثل حصيللة جهودهم التي بذلوها في كشف حالات التهرب الجمركي.

كما يفسر الباحث هذه النتيجة من جانب آخر، كونها تُمكن دائرة الإلتزام الجمركي من أخذ موافقة على قيمة الفروقات الجمركية في حال لم يتم الاعتراض عليها، وتحديد آلية تحصيل هذه الفروقات، وبالتالي ردف خزينة الدولة.

مناقشة نتائج السؤال الرئيس الثالث: ما هي نسبة التحصيلات من آلية التدقيق اللاحق إلى الإيرادات الجمركية؟

أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-10) إلى أن نسبة التحصيلات الجمركية من آلية التدقيق اللاحق للإيرادات الجمركية خلال السنوات (2010-2014) قد بلغت (5%)، وهذه النتيجة تشير إلى أن مساهمة إجراءات التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية متدنية جداً مقارنة بما هو متعارف عليه من نسب التهرب من الضرائب بشكل عام، والضرائب الجمركية على وجه الخصوص.

كما تشير النتائج في الجدول (4-10) أيضاً إلى وجود إنخفاض بسيط جداً في نسبة الإيرادات الجمركية في العام 2011 مقارنة بالعام 2010، ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى عدم وجود استقرار إقتصادي شهدته الأراضي الفلسطينية بعد فترة الركود الناتجة عن الانتفاضة وفترة الانقسام بين الضفة الغربية وقطاع غزة وما ألقته من تداعيات على النشاط الاقتصادي عموماً في الضفة الغربية وقطاع غزة، على الرغم من قيام السلطة الفلسطينية بإجراء بعض التعديلات على قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني في مطلع العام 2011 والذي ترتب عليه زيادة في عدد المستثمرين، ورفع الضرائب الجمركية بشكل كبير جداً على بعض السلع كالتبغ والمعسل.

وعند مقارنة النسبة المئوية للتحصيلات من التدقيق اللاحق خلال تلك الفترة، يتضح لنا من الجدول (4-10) وجود إرتفاع في النسبة المئوية لتحصيلات التدقيق اللاحق في العام 2011 مقارنة بالعام 2010 رغم وجود انخفاض بسيط في قيمة الإيرادات الجمركية في العام 2011 مقارنة بالعام 2010، ولعل هذا التناقض يعزى إلى الكم الهائل من البيانات الجمركية التي تراكمت في العام 2010 ولم تتمكن دائرة الالتزام الجمركي من التدقيق عليها في نفس الفترة ربما لحدائثة الدائرة وعدم توفر الكادر اللازم لذلك، وهذا بدوره انعكس على نسبة نمو التحصيلات من التدقيق اللاحق خلال تلك الفترة، حيث ساهمت إجراءات التدقيق اللاحق في ارتفاع نسبة مساهمة عملية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية من (6%) في العام 2010 إلى (7%) في العام 2011.

أما فيما يتعلق بالسنوات اللاحقة (2012-2014) فقد كشفت النتائج في الجدول (4-10) عن وجود ارتفاع مطرد في الإيرادات الجمركية خلال تلك الفترة، إلا أن هذا الارتفاع لم يواكبه ارتفاع في قيمة الإيرادات الجمركية من التدقيق اللاحق بالمستوى المطلوب، على الرغم من أن الزيادة في الإيرادات الجمركية خلال نفس الفترة قد فتح آفاقاً جديدة كون أن الزيادة في الإيرادات الجمركية التي حصلت في هذه الفترة ترتب عليها زيادة في البيانات الجمركية التي يتم التدقيق عليها، إلا أن هذا لم يكن بالمستوى المأمول، وقد تفسر هذه النتيجة بوجود نقص في الكادر المؤهل في دائرة الالتزام الجمركي أو ضعف في الخبرات، أو حتى زيادة في الحنكة والخبرة التي أصبح يتمتع بها بعض المكلفين في كيفية التهرب من دفع الضرائب الجمركية المترتبة عليهم.

من ناحية أخرى، أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-11) إلى وجود تذبذب في نسبة نمو الإيرادات الجمركية ونسبة نمو المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق، حيث بلغت في العام 2010 مقارنة بالعام 2011 (-1%) و(10%) على التوالي، ثم حدث إرتفاع وانخفاض في العام 2011 مقارنة بالعام 2012 إلى (6%) و(-32%) على التوالي، ويفسر الباحث هذه النتائج للأسباب التي تم الإشارة إليها أعلاه، والتي تتلخص في الزيادة في حجم الإيرادات الجمركية في العام 2012 مقارنة بالعام 2010، وحادثة هذه الدائرة التي تم تأسيسها في العام 2010، هذا ناهيك عن عدد العاملين في هذه الدائرة ربما يكون غير متناسب مع الزيادة في حجم الإيرادات الجمركية التي حدثت، وأضف لذلك أيضاً أنه ربما أصبح المكلفون أكثر خبرة ودراية بطرق التهرب وإخفاء البيانات والوثائق التي تثبت تلاعبهم.

أما فيما يتعلق بالارتفاع الحاد في نسبة نمو الإيرادات الجمركية (2014/2013) مقارنة بالفترة (2013/2012) ، والتي ارتفعت من (9%) إلى (41%)، فيفسر الباحث ذلك إلى حدوث انتعاش في الوضع الاقتصادي بعد زوال آثار الحرب على قطاع غزة التي شنها الإحتلال الإسرائيلي في تشرين ثاني من العام 2012، والتي ألفت بظلالها على الوضع الاقتصادي في الأراضي الفلسطينية في العام 2013. كما صاحب هذا الإرتفاع زيادة في نسبة نمو المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق بنسبة بلغت (40%) خلال الفترة (2014/2013) مقارنة بالفترة (2013/2012) والتي بلغت (15%)، كما قد تفسر هذه الزيادة أيضاً بسبب التعديلات التي تمت على قانون تشجيع الاستثمار في العام 2014.

وبناء على ما سبق، يرى الباحث أن هناك تناقضاً بين مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي والتي حصلت على درجة كفاءة مرتفعة جداً، وبين البيانات المالية التي أشارت إلى تدني نسبة إسهام الإيرادات الجمركية من آلية التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية في ظل وجود نسبة تهرب ضريبي مرتفعة، حيث أكد معالي وزير المالية الدكتور شكري

بشارة في تصريح له "للحياة الجديدة" بتاريخ (09.06.2015) بأن نسبة التهرب الضريبي تصل إلى 70%.

ومن خلال عمل الباحث وخبرته في دائرة الجمارك والمكوس وضريبة القيمة المضافة، ومعرفته واطلاعه على حقيقة وجود نسبة لا بأس بها من التهرب الضريبي والجمركي، فإن الباحث يعزو هذا التناقض للأسباب الآتية:

1. إن إجابات أفراد عينة الدراسة في تقييمهم لمدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي قد غلب عليها الطابع البديهي لما يقومون به من إجراءات، فهم يُقدِّرون كافة الإجراءات التي يقومون بها، ويعتقدون بأهميتها ودورها في كشف حالات التهرب نظرياً، ولكن على أرض الواقع يعتقد الباحث أنه ربما يحتاج العاملين في هذه الدائرة للمزيد الإمكانيات والقدرات على الربط بين الإجراءات التي يقومون بها لزيادة قدرتهم على كشف حالات التهرب. ويؤكد الباحث على هذا التوجه من خلال ما أشارت إليه نتائج الدراسة الميدانية التي بينت أن مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق قد حصلت على درجة مرتفعة، ولكنها الأقل بين المراحل الأخرى للتدقيق اللاحق، في حين فإن مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق تلعب دوراً أساسياً ومهماً جداً في كشف حالات التهرب الجمركي من خلال كونها تعمل على توجيه الموارد البشرية إلى السلع ذات الاحتمالية الكبيرة التي من الممكن أن يتم فيها التهرب، كما أن هذه المرحلة تُعطي مؤشراً لموظفي التدقيق اللاحق للتعرف على مصدر التهرب، أهو في بند التعريف، أو المنشأ، أو القيمة، وبالتالي فإن إدراك أهمية هذه المرحلة ودورها سيسهل بشكل كبير جداً في تحديد الهدف الرئيس الذي ينبغي التركيز عليه أثناء القيام بالزيارة الميدانية وتدقيق الملف.

2. وجود بعض الضعف في الممارسة العملية لموظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في تطبيق إجراءات التدقيق اللاحق التي تم وضعها من قبل وزارة المالية.

3. يعتقد الباحث بوجود نقص في آلية التدقيق اللاحق الموضوعية من قبل وزارة المالية، على سبيل المثال عدم التأكد من صحة ترحيل البرامج المحاسبية للعمليات المالية، فعادة ما تكون فواتير

- المبيعات مربوطة بحساب المبيعات بدون ضريبة، وهنا قد تقوم الشركات بربطها بحساب ذمم وهمية، وبالتالي فإن هذه الحركات لا تظهر عند القيام بطلب تقرير إجمالي المبيعات. مع العلم أنه يمكن التحقق من ذلك بعدة طرق، منها: الحصول على رصيد إجمالي المبيعات، ثم ترحيل فاتورة وهمية للتأكد من تأثيرها على حساب إجمالي المبيعات، أو من خلال تقرير حساب اليومية الذي يحتوي على كافة القيود المحاسبية لجميع العمليات المالية التي تتم على النظام.
4. وجود ضعف في قدرة بعض العاملين في الدوائر الضريبية والجمركية في استخدام البرامج المحاسبية التي تستخدمها الشركات لتنظيم حساباتها، وهذا من واقع عمل الباحث ومشاهدته للعديد من الحالات على أرض الواقع. آخذين بعين الاعتبار أن آلية التدقيق اللاحق التي تم وضعها تعتمد على استخراج التقارير المالية من الأنظمة المحاسبية.
5. خضوع عملية التدقيق لاعتبارات شخصية في بعض الأحيان، وهذا من شأنه أن يتسبب في هدر وقت فريق التدقيق، من خلال التدقيق على شركات ليست بحاجة لعملية فحص.
6. انتشار الوساطة والمحسوبية في إنهاء ملفات التدقيق بعد تخفيض مبلغ الفروقات الجمركية دون وجه حق.
7. وجود نقص في المعلومات لدى إدارة المخاطر، وهذا من شأنه أن يؤثر على مستوى الخطورة لبعض المستوردات أو المستوردين، مما يؤدي إلى تسهيل الإجراءات لبعض الشركات وعدم فحصها، وهي في الواقع بحاجة إلى فحص ولديها تهرب كبير.
8. عدم منطقيته الطريقة التي تستخدمها إدارة المخاطر في تحديد القيمة الاسترشادية على نظام تواصل كونها تعتمد في السلع غير العالمية على أعلى سعر يصرح به أحد المكلفين و تعميمها على جميع المستوردين دون مراعاة جودة البضاعة المستوردة، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى قيام المستورد الفلسطيني بالاستيراد من خلال مستورد إسرائيلي، ويحصل المستورد الفلسطيني على البضاعة من خلال فاتورة مقاصة، وبهذه الحالة يتجنب رفع قيمة البضاعة، وبنفس الوقت تضيع على السلطة الرسوم الجمركية.
9. عدم توفر الرضا الوظيفي، وتدني الرواتب والأجور والمكافآت، وهذا من شأنه أن يضعف الدافعية للعمل، وقد يؤثر أيضاً على التفاني والإخلاص في العمل، أو قد يؤدي إلى انتقال

الكفاءات العلمية والعملية في دائرة الإلتزام الجمركي إلى قطاعات عمل أخرى تحقق لهم حوافز أكبر، وهذا قد يؤدي إلى وجود نقص نوعي في الموظفين الذين لديهم القدرة على كشف حالات التهرب الجمركي المعقدة.

10. إمكانية الاستيراد على أرقام أشخاص غير مسجلين في الضريبة أو أشخاص متوفين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى صعوبة تدقيق هذه البيانات، وصعوبة المطالبة بالفروقات في القيمة لأغراض الجمارك، وبالتالي فإن هذا ينعكس على قيمة المبالغ المحصلة من التدقيق اللاحق.

11. عدم تمكين الإدارات الضريبية ومنها الجمارك من الحصول على قيمة الحوالات البنكية للشركة من خلال سلطة النقد بشكل سلس؛ من أجل التأكد من حجم الاستيراد وقيمة الصفقة الحقيقية، بل يتطلب هذا إنفاً من النيابة العامة وهناك تعقيد في إجراءاتها.

12. عدم إلتزام الجانب الإسرائيلي ببروتوكول باريس الاقتصادي، الذي نص على وجود أربعة مراكز جمركية في الأراضي الفلسطينية يُتاح من خلالها وجود موظفين فلسطينيين من دائرة الجمارك.

ثانياً: مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

أ) مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (4-12) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي على الدرجة الكلية لأداة الدراسة وعلى كافة أبعادها.

ويعزو الباحث هذه النتيجة كون أسس اختيار الموظف المناسب للمسمى الوظيفي المناسب تكون بناء على أمرين اثنين، أولاً بناء على مسابقة كتابية بين المترشحين تهدف لاختبار

معرفتهم بالعمل الذي سيقومون به، وثانيهما يتعلق بشخصية المترشح والصفات الشخصية التي يملكها، لتحديد قدراته القيادية ومعرفة مدى صلاحيته للمسمى الوظيفي. وبالتالي فإنه يمكن القول بأن كافة الموظفين على اختلاف مسمياتهم الوظيفية لديهم معرفة وخبرة بالعمل الذي يقومون به، كونه تمّ توظيفهم بناء على المعيارين السابقين. ناهيك عن أن دائرة الإلتزام الجمركي حديثة العهد ولم يتجاوز عمرها ست سنوات، وأن كافة المسؤولين فيها قد خضعوا لدورات تدريبية على أيدي خبراء في هذا المجال، وبالتالي فإن هؤلاء المسؤولين قد نجحوا في نقل خلاصة هذه الدورات التدريبية وإيصالها إلى باقي الكادر الوظيفي، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروقات في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي باختلاف المسمى الوظيفي.

كما تشير النتائج في الجدول (4-12) إلى أن فئة المديرين قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بين المسميات الوظيفية الأخرى، وبلغ متوسطها الحسابي (4.55)، ويرى الباحث أن هذه نتيجة منطقية، كون اختيار المدراء يكون بناء على أسس أوسع وأشمل من أي مسمى وظيفي آخر، وجزء من هذه الأسس له صلة مباشرة بمدى إلتزامهم وفهمهم لآلية التدقيق اللاحق والربط بين إجراءاتها لكشف حالات التهرب الجمركي، هذا ناهيك عن أنهم قد تلقوا دورات تدريبية على أيدي خبراء لديهم باع طويل في هذا المجال.

ب) مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (4-14) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي على الدرجة الكلية لأداة الدراسة وعلى كافة أبعادها.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أمرين، الأول: أن طبيعة عمل دائرة الإلتزام الجمركي والإجراءات المتخصصة في عملهم لا يتم إعطائها على ما هي عليه في الجامعات مهما كان مستوى المؤهل العلمي بموظفيهم، أما الأمر الثاني فإن بعض الشهادات العلمية مثل الدكتوراه أو الماجستير قد تكون في تخصصات بعيدة عن طبيعة عملهم المتخصصة في مجال التدقيق لأغراض الجمارك، فتصبح هذه الشهادات العليا بلا أثر فعال في مجال عمل الموظفين.

وقد تُفسّر هذه النتيجة بحرص دائرة الإلتزام الجمركي على تأهيل كافة كوادرها على اختلاف مؤهلاتهم العلمية بما هو مطلوب منهم في مجال عملهم، ولذلك لم تظهر فروق في متوسطات استجاباتهم حول مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي.

ويمكن تفسير هذه النتيجة أيضاً بأن طبيعة العمل في دائرة الإلتزام الجمركي غالباً ما تتم على أسس فرّق، ولا يقوم بها شخص لوحده، وبالتالي فإن تشكيل هذه الفرق يتم على أسس مدروسة يتم فيها ضمان أن تكون كافة الفرق متكافئة في قدراتها، ومن خلال تفاعل الموظفين ذوي المؤهلات العملية المختلفة مع بعضهم البعض، فإن هذا يؤثر إيجاباً على معارفهم وكفاءتهم وقدراتهم، ويؤدي في نهاية المطاف إلى أن يدرك كافة الموظفين على اختلاف مؤهلاتهم العلمية لأهمية الإجراءات التي يتم القيام بها في دائرة التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي.

وقد أشارت النتائج الواردة في الجدول (4-14) إلى أن أعلى متوسط حسابي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي كان لصالح حملة درجة البكالوريوس (4.74)، ورغم أن هذه الفروق ظاهرية ولم تصل لدرجة الدلالة الإحصائية، فإن الباحث قد يفسرها بأن الموظفين من حملة شهادة البكالوريوس قد درسوا مساقات في التدقيق أكثر من حملة الدبلوم، أما فيما يتعلق بتمييزهم عن حملة الماجستير فأكثر، فيفسر الباحث ذلك بأن بعض التخصصات في مجال الماجستير لا يوجد في برامجها الأكاديمية مساقات تتعلق بمهنة التدقيق، كما أنه ليس بالضرورة لحملة الشهادات العليا أن يتفوقوا في قدراتهم عن حملة البكالوريوس، لأنه ربما توجد عوامل أخرى قد تعيق حملة البكالوريوس من الحصول على شهادات عليا، وعلى رأسها ربما تكون العوائق المادية أو غيرها.

وتختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما أشارت له دراسة حسين (2010) والتي أشار فيها إلى وجود فروق في مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي. كما تختلف هذه النتيجة مع ما توصل إليه محمد (2014) في دراسته والتي أشارت نتائجها إلى وجود فروق في دور التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة على تحصيل ضريبة الدخل في الضفة الغربية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

(ج) مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (4-16) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات في التدقيق الجمركي على الدرجة الكلية لأداة الدراسة وعلى كافة أبعادها.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بأن كافة الموظفين في دائرة الإلتزام الجمركي يتلقون دورة تدريبية متخصصة وشاملة في بداية عملهم، وهذه الدورة لها صلة وأثر مباشر بمجال عملهم الأساسي، وتكاد تكون هذه الدورة كافية لفهم إجراءات وخطوات العمل التي ينبغي القيام بها، كونه تم تلقيها على أيدي خبراء ومتخصصين تم تدريبهم على أيدي خبراء دوليين في هذا المجال، أما باقي الدورات فربما تكون تكميلية لما تم أخذه في الدورة الأولى الشاملة، وبما أن القدرات قد تتفاوت بين شخص وآخر، فإن بعض الأشخاص تكون لديهم المقدرة على فهم ما هو مطلوب منهم من خلال دورة واحدة، وربما يحتاج آخرون لدورات أخرى لإتقان عملهم، ولذلك فإنه بعد أخذ الدورة الأولى الشاملة وباقي الدورات التكميلية يكون الموظفون قد حصلوا على ما يعينهم على القيام بواجباتهم على أكمل وجه، ولذلك لم تشر النتائج إلى وجود فروق في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد الدورات.

كما تشير النتائج في الجدول (4-16) إلى أن فئة الموظفين الذين تلقوا دورة واحدة قد حصلت على أعلى متوسط حسابي بين باقي الفئات، وبلغ متوسطهم الحسابي (4.53)، ويفسر الباحث هذه النتيجة بوجود قدرات خاصة لكل إنسان تميزه عن غيره، مما يترتب عليه عدم احتياجه إلى دورات تدريبية أخرى في مجال عمله.

وتختلف هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة حسين (2010)، والتي أشارت إلى وجود فروق في مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير عدد الدورات، وكانت هذه الفروق لصالح من حصلوا على دورات تدريبية أكثر.

د) مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

أشارت النتائج في الجدول رقم (4-18) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس على الدرجة الكلية لأداة الدراسة وعلى كافة أبعادها.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بأن كافة موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي قد حصلوا على دورات تدريبية تؤهلهم للتعرف أكثر فأكثر إلى طبيعة عملهم، وإلى الإجراءات التي ينبغي عليهم القيام بها للوصول إلى درجة مقبولة من الكفاءة بغض النظر عن تخصصهم في البكالوريوس، هذا بالإضافة إلى أن الواقع يشير إلى أن ما يتم تلقيه في أثناء الدراسة الجامعية وفي مختلف التخصصات يختلف عن الواقع العملي الممارس، وبالتالي فإن للدورات التدريبية تأثير أكثر من التخصص في مرحلة البكالوريوس، وخصوصاً عند تلقي الدورة الأولى الشاملة التي يتم فيها

التعرف إلى كافة الإجراءات التي يجب على موظف التدقيق اللاحق القيام بها، وكيفية ربطها مع بعضها البعض للقيام بأعمالهم وواجباتهم بكفاءة عالية.

كما تشير النتائج في الجدول (4-18) إلى أن ذوي تخصص المحاسبة قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين باقي التخصصات، إذ حصلوا على متوسط بلغ (4.46)، ويرى الباحث أن هذه نتيجة منطقية، كون الموظفين ذوي تخصص المحاسبة قد درسوا مساقات متخصصة في التدقيق وأساسيات المحاسبة في أثناء دراستهم الجامعية، بينما نجد بعض التخصصات الأخرى لم تتطرق إطلاقاً لعملية التدقيق، كتخصص الاقتصاد أو الإدارة مثلاً، ولذلك فإنه من الطبيعي أن يحصل ذوو تخصص المحاسبة على أعلى متوسط حسابي.

وتتفق هذه النتيجة مع ما أشار إليه محمد (2014)، والذي بين عدم وجود فروق في دور التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة في تحصيل ضريبة الدخل تبعاً لمتغير التخصص في البكالوريوس.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما توصل إليه حسين (2010)، والذي أشار في دراسته إلى وجود فروق في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين فيما يتعلق بمدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير التخصص، وكانت هذه الفروق لصالح تخصص المحاسبة.

هـ) مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الجمركي.

أشارت النتائج في الجدول رقم (4-20) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي

تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق الجمركي على الدرجة الكلية لأداة الدراسة وعلى كافة أبعادها.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بأمرين، الأول يتعلق بحدثة العهد لدائرة الإلتزام الجمركي، فهي دائرة لم يمض على تأسيسها ست سنوات بعد، وهذه المدة قصيرة جداً لإيجاد فروقات تبعاً لمتغير الخبرة في مجال التدقيق اللاحق، هذا ناهيك عن أن إجراءات وحيثيات الخبرة في العمل الجمركي تختلف بشكل كبير عن الإجراءات التي يتم اتباعها في عملية التدقيق اللاحق. أما الأمر الثاني فيتعلق بالدورات التدريبية المتخصصة التي تلقاها كادر التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي على أيدي خبراء ومتخصصين في مجال التدقيق اللاحق، فهذه الدورات قد تؤدي إلى التقليل من أثر التفاوت بين الموظفين فيما يتعلق بسنوات الخبرة في العمل الجمركي.

كما تشير النتائج في الجدول (4-20) إلى أن فئة الموظفين من ذوي الخبرة (10) سنوات فأكثر قد حصلوا على أعلى متوسط حسابي بين الفئات الأخرى الأقل خبرة، إذ حصلوا على متوسط بلغ (4.45)، ويرى الباحث أن هذه نتيجة منطقية، فالخبرة في مجال العمل الجمركي قد تُعطي أفضلية لبعض الموظفين على غيرهم.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه محمد (2014)، والذي أشار إلى عدم وجود فروقات في متوسطات إجابات المبحوثين فيما يتعلق بدور التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة في تحصيل ضريبة الدخل تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.

فيما تختلف نتيجة هذه الفرضية مع ما أشار له حسين (2010)، والذي بين أن هناك فروقات في متوسطات إجابات الفاحصين الضريبيين في مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، وكانت هذه الفروق لصالح الفئة الأكثر خبرة.

الإستنتاجات:

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة، تم التوصل الى الإستنتاجات

الآتية:

1. إن آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية ذات كفاءة عالية جداً في كشف حالات التهرب الجمركي من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.
2. إن كافة مراحل التدقيق اللاحق قد حصلت على درجة موافقة عالية جداً في كشف حالات التهرب الجمركي، وإن مرحلة التحضير أعتُبرت من أهم المراحل في كشف حالات التهرب الجمركي، فيما جاءت مرحلة جمع المعلومات عن المنتج الخاضع للتدقيق أقلها أهمية من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي.
3. إن الاجراءات القانونية المستمدة من قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962 المطبق في الأراضي الفلسطينية تحقق عدالة لكل من الدائرة الضريبية والمكلف بخصوص التحقق من صحة الفروقات الضريبية وتحصيلها.
4. إن هناك تصاعد بشكل عام في نسبة الإيرادات من التدقيق اللاحق، إلا أن نسبتها من الإيرادات الجمركية متدنية في ظل وجود نسبة تهرب ضريبي مرتفعة.
5. إن التزايد المُتَّرد في مبلغ الإيرادات الجمركية يتطلب زيادة مرافقة في أعداد العاملين المؤهلين والمدرّبين القائمين على عملية التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي للتمكن من مواكبة هذه الزيادة المطردة في البيانات الجمركية والتدقيق عليها.
6. إن كفاءة آلية وإجراءات التدقيق اللاحق من وجهة نظر موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي لا تعبر بشكل حقيقي عن فعالية تطبيق هذه الإجراءات عملياً، كون المبالغ الجمركية المحصلة من آلية التدقيق اللاحق إلى إجمالي الإيرادات الجمركية جاءت متدنية.
7. أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائياً بين متوسطات إستجابات موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي في مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي تبعاً لمتغيرات الدراسة: المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي،

وعدد الدورات في التدقيق اللاحق، والتخصص في البكالوريوس، وعدد سنوات الخبرة في العمل الجمركي.

8. عدم التزام الجانب الإسرائيلي ببروتوكول باريس الاقتصادي، الذي نص على وجود أربعة مراكز جمركية في الأراضي الفلسطينية يُتاح من خلالها وجود موظفين فلسطينيين من دائرة الجمارك.
9. عدم تمكين الإدارات الضريبية ومنها الجمارك من الحصول على قيمة الحوالات البنكية للشركة من خلال سلطة النقد بشكل سلس.

10. إمكانية الاستيراد على أرقام أشخاص غير مسجلين في الضريبة أو أشخاص متوفين.

11. عدم توفر الرضا الوظيفي، وتدني الرواتب والأجور والمكافآت، وهذا من شأنه أن يضعف الدافعية للعمل.

12. خضوع عملية التدقيق لإعتبارات شخصية في بعض الأحيان، وهذا من شأنه أن يتسبب في هدر وقت فريق التدقيق، من خلال التدقيق على شركات ليست بحاجة لعملية الفحص.

التوصيات:

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، خرج الباحث بالتوصيات الآتية:
1. ضرورة الاهتمام بتحفيز الموظفين العاملين في دائرة الإلتزام الجمركي والحرص على تحقيق الرضا الوظيفي لديهم من اجل القيام بواجبهم على اكمل وجه أو الخوف من خروج الخبرات و الكفاءات الى جهات عمل أخرى.
 2. ضرورة أن تركز الدورات التدريبية لموظفي التدقيق اللاحق على حالات عملية يمارسها الموظفون بأنفسهم، تساعدهم على الربط بين إجراءات وخطوات التدقيق اللاحق بشكل علمي، حتى يتمكنوا من القيام بالممارسة العملية لإجراءات التدقيق اللاحق بكفاءة وفاعلية.
 3. ضرورة أن تحرص الجهات المعنية (وزارة المالية، دائرة الإلتزام الجمركي) على تأهيل العاملين في دائرة الإلتزام الجمركي بشكل عملي لمواكبة التطور في الانظمة المحاسبية، حتى يتمكنوا من استخراج التقارير الضرورية لعملهم من البرامج المحاسبية وكشف حالات التلاعب في البيانات المالية على البرامج المحاسبية من قبل بعض المكلفين.
 4. ضرورة أن يحرص المسؤولون وصناع القرار في وزارة المالية على رفق دائرة الإلتزام الجمركي بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين والمدربين، نظراً للزيادة المطردة في حجم وكمية البيانات الجمركية.
 5. ضرورة أن يحرص المشرع الفلسطيني على تعديل القانون الذي يمنع موظفي التدقيق اللاحق من الإطلاع على كشوفات الحسابات البنكية للمستوردين دون إذن من النيابة العامة، لأن إجراءاتها معقدة وفي نفس الوقت تفوّت مبالغ كبيرة جداً على خزينة الدولة.
 6. ضرورة وضع آلية مع الجهات المختصة من أجل عدم السماح لأي شخص بالإستيراد إلا إذا أثبت وجود ملف ضريبي له.
 7. ضرورة تفعيل مبدأ الرقابة على أداء الموظفين للتأكد من مدى إلتزامهم بالإجراءات التي يقومون بها وأسس اختيارهم للشركات التي سيتم إخضاعها للتدقيق.
 8. ضرورة العمل على إستحداث صندوق مقترحات خاص بموظفي التدقيق اللاحق، وتشكيل لجنة لدراسة هذه المقترحات بهدف تطوير وتحسين الآلية المتبعة.

9. قيام الجهات المختصة بالترتيبات اللازمه لإعادة تفعيل المراكز الجمركية التي تم الإتفاق عليها في إتفاقية باريس الإقتصادية.
10. الرقابة على عمل دائرة إدارة المخاطر للتأكد بأنها تأخذ بعين الإعتبار كافة الجوانب التي تؤثر على سعر البضائع المستوردة في تحديد القيمة الإسترشادية على نظام تواصل.
11. توفير الإستقلالية لموظفي التدقيق اللاحق دون السماح لأي جهة خارجية أو داخلية في التأثير على عملهم وقراراتهم.
12. إضافة إجراءات تطبيقية على آلية التدقيق اللاحق فيما يتعلق بتأكد الموظفين من صحة ترحيل البرامج المحاسبية للعمليات المالية قبل طباعة أي تقارير سيتم الإعتماد عليها في فحص البيانات الجمركية.

المصادر والمراجع

الكتب العربية:

- الجوهري، منى: الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية، ماس، رام الله، فلسطين، 1995.
- الحياري، معن: جرائم التهريب الجمركي (دراسة مقارنة)، مكتبة دار العلم والثقافة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، 1997.
- الرحاحله، محمد؛ والخالدي، إيناس: المدخل لدراسة علم الجمارك، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، 2012.
- طاق، محمد؛ والعزاوي، هدى: اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان، الأردن، 2007.
- نبيه، نسرین عبد الحميد: نظرية التجارة العالمية ومنظمة التجارة العالمية، المكتبة الجامعية الحديثة: عمان، الأردن، 2012.
- اليحيى، حسين؛ وخريوش، حس: المالية العامة - جامعه القدس المفتوحة، ط1، عمان، الأردن، 1996.
- ### الكتب الأجنبية:

Alvin, A. & et. al.: **Auditing and Assurance services**, Person Education Inc. 9th Ed. 2003.

المقالات والبحوث:

- أبو العلا، محمود: آليات تطوير العمل الجمركي لخدمة المجتمع التجاري، ملتقى المنظومة الحديثة في إدارة الموانئ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأردن، 2011-1-59.
- البرعي، عزت عبد الحميد: ظاهرة التهريب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي "دراسة تحليلية"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعه المنوفية، مصر، 1992-2-138.

حسب النبي، وجيه: *دور الجمارك في عصر العولمة*، ندوة تطوير العمل الجمركي في المنطقة العربية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1/2005-13.

حماد، مصطفى أحمد: *الإطار العام للضرائب الجمركية في مصر*، منشورات جمعية الضرائب المصرية، مصر، 47/2007-72.

خالد، محاسب أحمد (1998). *الضرائب الجمركية وتطورها في ظل اتفاقية الجات*، المؤتمر الضريبي الثالث لتطوير النظام الضريبي المصري لمسايرة متطلبات الإصلاح الاقتصادي، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 1/1998-28.

ربيع، خليل: *التدقيق اللاحق*، دورة تدريبية، وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين، 2013. الرشدان، محمود: *دور الجمارك في تسهيل التجارة*، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، 2011/263-279.

الشافعي، محمد إبراهيم: *أثر قواعد المنشأ الواردة باتفاقيات المشاركة الأوروبية المتوسطة على التجارة البينية للدول العربية في السلع الوسيطة*، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعه عين شمس، مصر، ع2، 2009/233-292.

الشوا، أميمة السيد محمد: *الإطار الفكري للمخاطر الجمركية*، منشورات مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعه بور سعيد، ع1، مصر، 2012/157-180.

الشوا، أميمة السيد محمد: *تطوير نظام المراجعة الداخلية الالكترونية لتدنية المخاطر الجمركية بالتطبيق على مصلحة الجمارك*، منشورات مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، 2012/161-186.

صعيدي، عبد الله: *دراسة في جرائم الاقتصاد الخفي*، مجلة الفكر الشرطي، الإمارات العربية المتحدة، 2000/176-211.

عثمان، سلمان: *قواعد المنشأ وتسوية النزاعات الناتجة عنها في التجارة العربية البينية*، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، 4/2006.

عليوه، زينب توفيق: *الضرائب الجمركية والإصلاح الاقتصادي في مصر*، منشورات مجلة مصر المعاصرة، مصر، ع 493، 2009/199-281.

علاونة، محمود: **التهرب الضريبي والجمركي كحالة دراسية**، منشورات مجلة أمان، سلسلة تقارير (34)، رام الله، فلسطين، 2011.

ليبب، صلاح: **التعريف الجمركية وحماية الصناعات المحلية**، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، ع7، 100-73/2000.

مصري، أحمد: **النظام المنسق لتوصيف وتصنيف المنتجات**، منشورات وزارة الصناعة والتجارة في الجمهورية اليمنية، اليمن، 42-1/2013.

منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: **تطوير الأداء الجمركي واتفاقية منظمة التجارة العالمية: بعض الأمثلة العربية**، مصر، 244-1/2005.

منشورات مجلة المال والتجارة: **الاتفاقية العامة حول التعريفات والتجارة (الجات)**، مصر، عدد 300، 31-28/1994.

رسائل الماجستير:

أبو صلاح، حسين نعيم حسين: **مدى عدالة السياسة الجمركية على السلع والمنتجات في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشوره)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2013.

حسين، رلى عبد الرزاق عبد الرحيم: **مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي**، (رسالة ماجستير غير منشوره)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2010.

حوسو، محمد محمود ذيب: **التدقيق لأغراض الضريبة**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.

الخطيب، كمال أحمد عسكر أحمد: **دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين (1996-2003)**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

قاسم، صلاح محمد توفيق: **التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

مازون، محمد أمين: **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الجزائر (3)، الجزائر، 2011.

محمد، باسل مسعود داود: التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وأثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2014.

موسى، أسد كامل مصطفى: مصطفى: التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
ميالة، مؤيد جميل محمد: علاقه النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

قوانين:

برتوكول باريس الاقتصادي.

قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962.

إتفاقية الجات سنة 1947.

مواقع انترنت:

منشورات مصلحة الجمارك السعودية: الإتفاقية الدولية لتبسيط وتنسيق الإجراءات الجمركية.

<http://www.customs.gov.sa/sites/sc/ar/InternationalConventions/Translations/Documents/اتفاقية%20كيوتو.pdf>

منشورات وزارة الاقتصاد الفلسطيني: اتفاق تجارة بين منظمة التحرير الفلسطينية لصالح السلطة الوطنية الفلسطينية وحكومة جمهورية مصر العربية.

<http://www.mne.gov.ps/MneModules/agreements/Aegypt1.pdf>

منشورات وزارة المالية الفلسطينية: التقارير المالية الشهرية لعام للأعوام 2010-2014. العمليات المالية - الإيرادات والنفقات ومصادر التمويل.

<http://www.pmf.ps/41>

منشورات الجمارك الأردنية: مقال عن منظمة الجمارك العالمية.

<http://www.customs.gov.jo/international.shtm>

مقابلات:

السيد عبد الله الدهيدي، نابلس، 2015/11/17.

ملحق الدراسة

ملحق رقم (1) الاستبانة.

ملحق رقم (2) المحكمون لأداة الدراسة.

ملحق رقم (3) بيان جمركي فلسطيني.

ملحق رقم (4) بيان جمركي إسرائيلي.

ملحق رقم (5) نموذج محضر التقرير النهائي لعملية التدقيق اللاحق.

ملحق رقم (6) شهادة المنشأ.

ملحق رقم (7) مرفقات مثال تحديد بند التعريف.

ملحق رقم (8) المقابلة.

ملحق رقم (1) الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية



كلية الدراسات العليا برنامج المنازعات الضريبية

الاخوة / الاخوات الكرام

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث سعيد حنو بإعداد دراسته ميدانية بعنوان: (مدى كفاءة آلية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي).

ومن أجل إنجاز هذه الدراسة يستلزم الحصول على معلومات مختلفة من خلال الاستبانة المرفقة، لذا أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة على هذه الاستبانة بدقة وعناية لما لهذه الدراسة من أهمية، علماً بأن البيانات ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث : سعيد حنو

القسم الأول : الرجاء و ضع اشارته (x) امام الاجابه المناسبه للاسئله الاتيه

- | | | | |
|--|---|--|--|
| <input type="checkbox"/> مدير | <input type="checkbox"/> رئيس قسم | <input type="checkbox"/> مأمور جمرك | <input type="checkbox"/> غير ذلك |
| <input type="checkbox"/> دبلوم | <input type="checkbox"/> بكالوريوس | <input type="checkbox"/> دبلوم عالي | <input type="checkbox"/> ماجستير فأكثر |
| <input type="checkbox"/> عدد الدورات في التدقيق الجمركي: | <input type="checkbox"/> دوره واحد | <input type="checkbox"/> من 2-3 دورات | <input type="checkbox"/> من 4-5 دورات |
| <input type="checkbox"/> أكثر من 5 دورات | <input type="checkbox"/> محاسبه | <input type="checkbox"/> ماليه | <input type="checkbox"/> إدارة |
| <input type="checkbox"/> سنوات الخبرة في الجمارك: | <input type="checkbox"/> اقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> من 5-10 سنوات | <input type="checkbox"/> غير ذلك |
| <input type="checkbox"/> اكثر من 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

القسم الثاني: الرجاء الإجابة عن الأسئلة الآتية المتعلقة بموضوع الدراسة:

الفقره الأولى: درجة تأثير مرحلة جمع المعلومات من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي فيما يتعلق بالفقرات التالية في كشف حالات التهرب الجمركي

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
1	طريقة استخدام المنتج محل التدقيق.					
2	المستهلكين للمنتج محل التدقيق.					
3	القيود المتعلقة في استيراد المنتج محل التدقيق.					
4	التكنولوجيا المرتبطة في المنتج محل التدقيق.					
5	سعر بيع المنتج محل التدقيق في بلد المصدر.					
6	سعر بيع المنتج المحلي المنافس للمنتج المستورد محل التدقيق.					
7	سعر بيع منتج مشابه للمنتج المستورد محل التدقيق .					
8	سعر بيع منتج مطابق للمنتج المستورد محل التدقيق.					
9	نوع الضرائب الجمركية المفروضة على المنتج محل التدقيق.					
10	شروط سريان الإتفاقيات مع بلد المنشأ.					
11	الشركة المصدرة للمنتج محل التدقيق ومكان عملها.					
12	الشركة المستوردة للمنتج محل التدقيق من قاعدة بيانات تواصل.					
13	الشركة المستوردة للمنتج محل التدقيق من قاعدة بيانات RMS					

الفقرة	نعم	لا
بناء على المعلومات السابقه هل يتم عمل زياره ميدانيه اذا تطلب الامر		

إذا كان الجواب نعم على الفرع السابق، أجب عن الأسئلة التالية:

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
14	مقر الشركة محل التدقيق ومستودعاتها.					
15	المسؤولين داخل الشركة محل التدقيق ومسؤولياتهم.					
16	البرامج المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة محل التدقيق.					
17	التنظيم الداخلي للشركة محل التدقيق.					

					آلية توزيع المهام داخل الشركة محل التدقيق.	18
					عدد الشحنات التي تستوردها الشركة للمنتج محل التدقيق.	19
					المركز المالي للشركة محل التدقيق.	20
					الإستراتيجية الجمركية المتبعة من قبل الشركة للتخليص الجمركي.	21
					تحديد الزمان المناسب للزيارة الميدانية.	22
					تحديد المكان المناسب للزيارة الميدانية.	23

الفقرة الثانية: درجة تأثير مرحلة التحضير من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي فيما يتعلق بالفقرات التالية لكشف حالات التهرب الجمركي

معارض جداً	معارض	محايد	موافق	موافق جداً	الفقرة	الرقم
					إحضار نموذج التكاليف بمهمة التدقيق ومختومة بختم الجمارك.	1
					إحضار الهوية الشخصية والبطاقة الوظيفية.	2
					إحضار أكياس وأوراق من أجل كتابة الملاحظات.	3
					تحديد عدد أفراد فريق التدقيق.	4
					تحديد الأسئلة العامة التي يجب طرحها عند الدخول للشركة محل التدقيق.	5
					تحديد الوثائق الرئيسية التي ينبغي طلبها أثناء التدقيق.	6

الفقرة الثالثة: درجة تأثير منهجية التدقيق من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي فيما يتعلق بالفقرات التالية في كشف حالات التهرب الجمركي

معارض جداً	معارض	محايد	موافق	موافق جداً	الفقرة	الرقم
					أخذ إفادة من الموظفين المطلعين على المنتج مثل موظف قسم المشتريات أو مندوب المبيعات في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	1
					الاطلاع على الوثائق المتعلقة في المنتج مثل الشهادات الفنية أو الكتلوجات أو تحليل المنتج أو طلبيات الشراء في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	2
					الاطلاع على الحسابات التي من شأنها وصف البضاعة مثل تعريف المخزون والمخزون الرئيسي في حال وجود شك في تبنيذ السلعة.	3
					أخذ عينة من البضاعة وفحصها والتأكد من مواصفاتها	4

					في حال وجود شك في تبنيد السلعة.
					أخذ إفادة من المخلص الجمركي إذا كان موجوداً في الشركة في حال وجود شك في تبنيد السلعة أو منشأ السلعة.
					ملف الاستيراد الموجود بحوزة الشركة لمعرفة البضائع على وشك التسليم في حال وجود شك في تبنيد السلعة.
					أخذ إفادة مدير قسم المشتريات للقدرة على إجابة الأسئلة المتعلقة في الشحن والتخليص في حال وجود شك في منشأ البضاعة.
					طلب الوثائق المتعلقة في مصدر السلعة مثل الباركود في حال وجود شك في منشأ البضاعة.
					قائمة التعبئة وشهادة المنشأ والشحن البحري في حال وجود شك في منشأ البضاعة.
					الاطلاع على الحسابات التي من شأنها تحديد بلد المنشأ للبضاعة مثل حساب نقل المشتريات في حال وجود شك في منشأ البضاعة.
					تحليل شكل شهادة المنشأ والأختام لمطابقتها مع ما ورد في الإتفاقيات في حال وجود شك في منشأ البضاعة.
					طرح أسئلة تتعلق بمختلف مكونات السلعة ومنشأ المكونات والمصنعين الرئيسيين في العالم لتحديد ما إذا كانت ظروف الحصول على معاملة الأفضلية مستوفاة.
					أخذ إفادة المدير المالي بسبب قيامه بالإشراف في حال وجود شك في قيمة البضاعة.
					أخذ إفادة مُدْجِل البيانات كونه يُدْخَل بناء على معززات أو مرفقات في حال وجود شك في قيمة البضاعة أو كميتها.
					أخذ إفادة المدير القانوني فيما يتعلق بالإتفاقيات المبرمة مع الشركة في حال وجود شك في قيمة البضاعة.
					الاطلاع على الوثائق المتعلقة في قيمة البضاعة وكميتها مثل الفواتير النهائية من الموردين في حال وجود شك في قيمة البضاعة أو كميتها.
					ملف حركة الادخال والإخراج للمخزون في حال وجود شك في كمية البضاعة.
					الاطلاع على قوائم الأسعار وعروض الأسعار في حال

					وجود شك في قيمة البضاعة.
					19 سجل الطلبات والمراسلات التجارية في حال وجود شك في قيمة البضاعة.
					20 العقود التجارية والتأمين والنقل للتأكد من تسجيلها بشكل صحيح في حال وجود شك في قيمة البضاعة.
					21 المراسلات البنكية والاعتمادات المستندية في حال وجود شك في قيمة البضاعة.
					22 التحرز على الوثائق المهمة وتحرير سند استلام للشركة.

الفقرة الرابعة: درجة تأثير محتوى التقرير من قبل موظفي دائرة الإلتزام الجمركي فيما يتعلق بالفقرات التالية وأثرها في كشف حالات التهرب الجمركي

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
1	عمل فهرس للتقرير وترقيمه.					
2	تحديد أسباب عملية التدقيق.					
3	تحديد الهدف من عملية التدقيق.					
4	وضع آلية التدقيق التي تم اتباعها.					
5	تحديد السجلات التي تم الاطلاع عليها وفحصها.					
6	تحديد السجلات التي تم التحرز عليها.					
7	ملخص عن الاجراءات العملية.					
8	سرد النتائج التي تم التوصل إليها حسب المرفقات المعززة لها.					
9	إرفاق المعززات والأدلة التي استند إليها عند تحديد نتائج التدقيق من ضمن مرفقات التقرير.					
10	طبيعة النظام المحاسبي الذي تمسكه الشركة.					
11	الزيارات التي تمت للشركة وتاريخها.					
12	الأشخاص الذين تم مقابلتهم والتفاصيل التي تم مناقشتها.					
13	التوصية بإغلاق الملف من سجل التحقيقات.					

القسم الثالث: مدى تقييم الإجراءات القانونية المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية المهربة


الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
1	إعلام الشركة بنتائج التدقيق بعد موافقة المدير العام خلال المدة القانونية.					
2	دراسة رد الشركة على نتائج التدقيق والمستندات المعززة					

					لردها خلال المدة القانونية.
					3 في حال تم الاتفاق على المبالغ المحددة وأخذ موافقة المدير العام يتم تحديد طريقه الدفع وإغلاق الملف.
					4 في حال عدم الاتفاق تعطى الشركة إخطار خطي بالمخالفات و الآثار المالية وإبلاغها بمراجعة الجمارك خلال أسبوع مع توقيع الشركة أو من تفوضه على استلام التبليغ.
					5 في حال عدم مراجعة الشركة خلال أسبوع، تُبلَّغ مرة أخرى بمراجعة الجمارك خلال مدة أقصاها أسبوع، وإلا سيتم أخذ الإجراءات الإدارية والقضائية في حال عدم المراجعة.
					6 في حال عدم قيام المكلف بتقديم اعتراض يقوم المدير العام بتجميد نشاط الشركة أو إحضاره من خلال الضابطة الجمركية.
					7 في حال عدم إنهاء القضية بعد استخدام المدير العام لصلاحياته السابقة يتم تحويل الملف للنياحة العامة.
					8 في حال قام المكلف بتقديم اعتراض خلال المهلة القانونية يتم مناقشة الاعتراض مع المكلف من خلال لجنة المصالحة والتسويات.
					9 في حال فشل الطعن الأولي وقدم المكلف طعن ثانٍ يراجع المدير العام الملف مرة أخرى.
					10 في حال تم التوصل إلى اتفاق سواء في الطعن الأولي أو الطعن الثاني يسلم المستورد قسيمة دفع بالفروقات.
					11 في حال لم يتم التوصل إلى اتفاق أو لم يقدم اعتراض خلال المدة القانونية يتم تحويل الملف إلى القضاء.

ملحق رقم (2) قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	د. غسان دعاس	جامعة النجاح الوطنية
2	أ. بشار فتوح	جامعة النجاح الوطنية
3	السيد عثمان الصباح	وزارة المالية/ مسؤول دائرة الإلتزام الجمركي-مركز الشمال
4	السيد محمد زيادة	وزارة المالية - مدير دائرة جمارك السيارات

ملحق رقم (4) بيان جمركي إسرائيلي

 020121190	אגף המכס והמע"מ רשיון על יבוא מבין לארץ קנדה סוג רשיון: רגיל ה.ב.י.ש. + א	מקור: ט 5 זה ישמש כאסמכתא לניכוי מס השומות	
פרטים כלליים			
שם היבואן	שארית טי בי סי לילטיניעה	מספר יבואן	562467464
תאריך היבוא	13/01/10	מספר חיס סוכן	123649
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר חיס	2402
פרטי משעור			
מספר משעור	135266A01	שם משעור	מזהה עיסקה
תאריך משעור	12/01/10	תאריך פיקוד	07/01/10
מספר משעור	680000	שם משעור	ASH CEYLA K
מספר משעור	24173	שם משעור	קונטרס אשדוד
מספר משעור	1	שם משעור	ביטוחיה-עופר
מספר משעור	02	שם משעור	מכולה
מספר משעור	5600	שם משעור	מס
מספר משעור	137803	שם משעור	מס
מספר משעור	24673	שם משעור	מס
מספר משעור	139357	שם משעור	מס
מאפיין			
001TRKU2015890			
פרטי הסוכן			
מספר סוכן	1346	שם סוכן	זרפת
מספר סוכן	24673.27	שם סוכן	זרפת
מספר סוכן	185071090	שם סוכן	זרפת
מספר סוכן	1	שם סוכן	זרפת
פרטי היבואן			
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	132096.00
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	24673.27
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	171
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	5.3538
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	5.6480
שם היבואן	חיים נתנאל בעמ	מספר היבואן	0
פרטי המיסים והאגרות			
מספר מיסים	20207	שם מיסים	מס (14.5%)
מספר מיסים	33	שם מיסים	אגרת מחשב
מספר מיסים	38	שם מיסים	אגרת ביטוח
מספר מיסים	20278	שם מיסים	מס
מספר מיסים	20278	שם מיסים	מס
מספר מיסים	20278	שם מיסים	מס
הצהרה			
אני תחום סגור כחצי המסדים עשיתי ברישיון ומסע חוקים וזוהי מלאים ויבואם וזאתה לביטוח			
חיים נתנאל בעמ 03-7104777			
14/01/10 חלפת סוכן מסע / חיס הסוכן חתימה			



Date: التاريخ :

No. : الرقم :

الهدف من التفتيش :
.....
.....
.....
.....
.....
.....

عدد الازرات التي تمت للشركة	ايام وتواريخ الازرات	الموظفين الذين قاموا بالازرات

ملاحظات على الأنظمة	الأنظمة المالية والمحاسبية والمعلوماتية المعمول بها في الشركة / أو التي يتعامل بها المتكفل
.....
.....
.....
.....



Date: التاريخ :

No. : الرقم :

ملاحظات	موقعهم الوطني في الشركة	الأشخاص الذين تم مقابلتهم في الشركة
.....
.....
.....
.....
.....

ملاحظات التي عليها	البيانات والوثائق والمستندات التي تم فحصها :
.....
.....
.....
.....
.....

أية التوقيع والتبليغ عن ما تصرح به الشركة / التكلفة من خلال الواقع ونتائج التفتيش :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ملحق رقم (7) مرفقات مثال تحديد بند التعريف

الفصل الثالث

أسماك وقشريات (CRUSTACEANS)، رخويات (MOLLUSCS) وغيرها من اللاقريات (INVERTEBRATES) المائية

ملاحظات:

- 1- لا يشمل هذا الفصل:
 - أ - الثدييات الداخلة في البند 01.06 .
 - ب - لحوم الثدييات الداخلة في البند 01.16 (البند 02.08 أو البند 02.10) ؛
 - ج - الأسماك (بما فيها أكيادها وبيضها وعدد التذكير فيها) والقشريات والرخويات واللاقريات المائية الأخرى، الميتة وغير الصالحة للاستهلاك البشري، إما بسبب جنسها، أو بسبب حالتها المقدمة بها (الفصل 5) ؛ دقيق (FLOURS) ومساحيق وسميد (MEALS) وكريات مكثبة (PELLETS) من الأسماك أو القشريات أو الرخويات أو اللاقريات المائية الأخرى، غير الصالحة للاستهلاك البشري (البند 23.01) ؛
 - د - الخبيز (الكافيار) أو أبناله المحضرة من بيض السمك (البند 16.04) .
- 2- يقصد بعبارة "كريات مكثبة Pellets" في هذا الفصل، المنتجات المقدمة بشكل حبات اسطوانية أو كروية... الخ، المكثبة إما مباشرة بالضغط البسيط أو بإضافة كمية قليلة من مادة رابطة.

ملاحظات إضافية إسرائيلية:

- 1- في حال استيراد بضائع مصنعة في هذا الفصل والمتوفرة في رزمة تشمل عنصرين أو أكثر بصنف كل عنصر في بند الجمر الذي يتبع له، ولذلك يتوجب على المستورد أن يوفر معطيات مثل الوزن والقيمة لكل عنصر بشكل منفرد، ولكن إذا كانت العناصر في رزمة

نوع البضاعة	رمز النظام المنسق	رقم البند	نيل الرقابة	نسبة التقييم	نسبة التقييم	نسبة التقييم	نسبة التقييم
أسماك حية		03.01					
أسماك لينة							
... مصنوعة وفق صلاحيات المينر للاحتفاظ بها في حدائق الحيوان العامة	0301.1110		8				
... غير حيا	0301.1190		0				
... غير حيا	0301.19						
... مصنوعة وفق صلاحيات المينر للاحتفاظ بها في حدائق الحيوان العامة	0301.1910		1				
... غير حيا	0301.1990		1				
أسماك حية لينة	0301.90						
... أسماك القورنا (إسالمو ترولا، أونكورنكس ميلين، أونكورنكس كلاركسي، أونكورنكس أمبوليتا، أونكورنكس جولاي، أونكورنكس لينشي، أونكورنكس كرزيميلش)	0301.91						
... التي يصانق عليها منير وزارة الزراعة على أنها معدة للتسمين والقريبة في مزارع الأسماك	0301.9110		0				
... غير حيا	0301.9190		2				
... أسماك الأنقليس (من نوع أنجويلا)	0301.92						
... التي يصانق عليها منير وزارة الزراعة على أنها معدة للتسمين والقريبة في مزارع الأسماك	0301.9210		8				
... غير حيا	0301.9290		0				
... سموط (سبرونوس كياريس، كراسيوس كراسيوس، سيليونيليجونون، إيلونوس، طيروساميكيتس، ميرجولوس، ميلوفانيليجونون، نيموس)	0301.93						

القسم الأول
حيوانات حية ؛ منتجات حيوانية

ملاحظة :-

- 1- كل إشارة في هذا القسم إلى نوع (GENUS) أو جنس (SPECIES) معين من الحيوان تشمل أيضا صغاره من هذا النوع أو الجنس ، ما لم ينص على خلاف ذلك.
- 2- ما لم ينص على خلاف ذلك ، فإن أية إشارة في جدول التعريف إلى المنتجات "المجففة" تشمل أيضا المنتجات التي نزع مائها (DEHYDRATED) ، أو بخرت (EVAPORATED) أو جففت بالتجميد (FREEZE-DRIED).

الفصل الأول
حيوانات حية

ملاحظة :-

- 1- يشمل هذا الفصل جميع الحيوانات الحية باستثناء:
 - أ- الأسماك والقشريات (CRUSTACEANS) ، الرخويات (MOLLUSCS) واللافقريات المائية الأخرى ، الداخلة في البنود 03.01 أو 03.06 أو 03.07 أو 03.08
 - ب- الكائنات المجهرية المزروعة والمنتجات الأخرى الداخلة في البند 03.02
 - ج- الحيوانات الداخلة في البند 95.08 .

نيل الرقابة	رقم البند	رمز النظم المعسق	نوع البضاعة	اسم الجمارك العلية	التقاييم الشراء	نسبة الترفع	وحدة الإحصاء
5		0506.10	- تلمين (بروتين عظام OSSEIN) أو عظام معاملة بمحلول	مطاة	MERC1 CAN		كغم
7		0506.90	- غيرها	مطاة	MERC1 CAN		كغم
	05.07		عاج ؛ عظم ظهر السلطاة (أنبل أو درق) ، صلصات لك العوت (بما فيها الأدهاب) أو غيرها من ثدييات بحرية ، قرون وقرون مشعبة حوافر أنظر ، مخالب ومخارير ، خام أو محضرة لتحضيرا بسيطا ، وإنما غير مقطعة بأشكال خاصة ؛ مساهيل وتقاييم هذه المواد				
3		0507.10	- عاج - مساهيل وتقاييم	مطاة	MERC1 CAN		كغم
5		0507.90	- غيرها	مطاة	MERC1 CAN		كغم
2	05.08	0508.00	مرجان ومواد مماثلة ، خاما أو محضرا لتحضيرا بسيطا ، ولكن غير مشقولة بطريقة أخرى؛ اصداق رخويات أو قشريات أو قشريات بحرية وعظام حبار ، خاما أو محضرة لتحضيرا بسيطا وإنما غير مقطعة بأشكال خاصة ؛ مساهيلها وتقاييمها	مطاة	MERC1 CAN		كغم
8	05.10	0510.00	قنبر السهيب، طيبس القنبر (كاسبوروم)، زيست (CIVET) ومسك (MUSK)؛ (أباب هندي) صغراء وإن كانت مقطعة، قنبر ومنتجات حيوانية أحر مستعملة في إعداد محضرات الصيدلة طازجة أو مبردة أو مجمدة أو محفوظة موقنا بطريقة أخرى	مطاة	MERC1 CAN		كغم
	05.11		منتجات حيوانية الأصل، غير مشقولة ولا داخلة في مكان آخر، حيوانات ميتة مما يشمله الفصان (1) أو (3)، غير صالحة للاستهلاك البشري				
5		0511.10	- على شكل الأجزاء	مطاة	MERC1 CAN		كغم
		0511.90	- غيرها-				
		0511.91	... منتجات أسماك أو قشريات أو رخويات أو لافقريات مائية أحر، حيوانات ميتة مما يشمله الفصل (3)-				
		0511.9130	... من النوع المتضمن كغذاء للأسماك وتطور الرقبة	%8	CAN		كغم
		0511.9140	... غيرها-	مطاة	MERC1 CAN		كغم
		0511.99	.. غيرها-				

الفصل الخامس
منتجات آخر من أصل حيواني ، غير مذكورة
ولا داخلة في مكان آخر

ملاحظات :

1. لا يشمل هذا الفصل:
 - أ- المنتجات الصالحة للأكل (عدا دم الحيوانات السائل أو المجفف والمضارين والمئات والمعد، كاملة أو قطعاً) ؛
 - ب- الصلال أو الجلود (بما فيها الجلود بغراء) عدا المنتجات الداخلة في البند 05.05 القصاصات (PARINGS) والنفايات المماثلة من الجلود الخام الداخلة في البند 05.11 (الفصل 41 أو الفصل 43) ؛
 - ج- المواد المنسوجة من أصل حيواني، عدا شعر الخيل وفضلاته (القسم الحادي عشر) ؛
 - د- الحزم والخصل (KNOTS AND TUFTS) المحضرة لصناعة المكائس والفراجين (البند 96.03) .
2. يعتبر "خاماً" بالمعنى المفسود في البند (05.01) ، الشعر المغزول طويلاً (بشرط ألا تكون أطرافه الجذرية ورؤوسه مجمعة معاً في الاتجاه الطبيعي).
3. يعتبر "عاجاً" في هذا الجدول، أنياب الفيل، فرس النهر، الفظ للركنن البحري (NARWHOL)، وأنياب الخنزير البري وقرون وحيد القرن وكذلك أسنان جميع الحيوانات.
4. يعتبر (شعر خيل) في هذا الجدول شعر عرف وذيل قصيبي الخيل والبقري.

نسبة الإحصاء	نسبة الرفع	ضريبة الشراء	نظائير	نسبة الجمارك العامة	نوع البضاعة	رمز التظلم المتفق	رقم البند	دليل الرقابة
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عظمين (برونز عظام OSSEIN) أو عظام معالجة ببعض	0006.10		6
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عرجاء	0006.90		7
					عاج ، عظم ظهر المستطحة (أبيل أو لرق) ، صفحات فكه الحوت (بما فيها الأهداب) أو عرجاء من شبيبات بحرية ، قرون وقرون مشعبة بحوافر الظافر ، مخالب ومنافر ، خام أو محضرة تحضيراً بسيطاً ، وإنما غير مقطعة بأشكال خاصة ، مساهيل ونظائير هذه المواد		05.07	
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عاج ، مساهيل ونظائير	0507.10		3
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عرجاء	0507.90		6
كغم			MERC1 CAN	معدلة	مرجان وسواد مماثلة ، خاماً أو محضراً تحضيراً بسيطاً ، ولكن غير مشحونة بطريقة أخرى؛ أصناف رطوبات أو قشريات أو قشريات بحرية وعظام حبار ، خاماً أو محضرة تحضيراً بسيطاً وإنما غير مقطعة بأشكال خاصة ، مساهيلها ونظائيرها	0508.00	05.08	2
كغم			MERC1 CAN	معدلة	عطر السهب، طيبب القفسس (كاستوريوم)، زيبد (CIVET) ووسك (MUSK) (أرابيح (أناب هندي) صفراء وإن كانت مقطعة، غدد ومنتجات حيوانية أخرى مستعملة في إعداد محضرات الصبغة طازجة أو مبردة أو مجمدة أو مطبوخة مؤلفة بطريقة أخرى	0510.00	05.10	8
					منتجات حيوانية الأصل، غير مذكورة ولا داخلة في مكان آخر، حيوانات مينة مما يشمله الفصلان (1) أو (3)، غير صالحة للاستهلاك البشري		05.11	
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عني تكور الأبنار	0511.10		5
					- عرجاء	0511.80		
					- منتجات أسماك أو قشريات أو رطوبات أو لاقريات مائية لغير حيوانات مينة مما يشمله الفصل (3) -	0511.91		
كغم			CAN	98	- - من القزح المستخدم كغذاء للأسماك وعلف الطيور	0511.9130		
كغم			MERC1 CAN	معدلة	- عرجاء	0511.9140		
					- عرجاء	0511.99		

ملحق رقم (8) المقابلة

عليه السلام
محمد

س1 : عدد موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي ؟

ج1: عدد موظفي التدقيق اللاحق في دائرة الإلتزام الجمركي 21 موظف قابل للزيادة حسب الحاجة

س2 : تعريف دائرة الإلتزام الجمركي ؟

ج2 : هي احد دوائر الاداره العامه للجمارك و تشرف على عمل ثلاث مراكز جمركية جنوب وسط شمال

س3 : اهداف دائرة الإلتزام الجمركي ؟

ج3 : الاشراف و التدقيق للبيانات الجمركيه في مقر عمل المستوردين بهدف التأكد من الإلتزام بالقوانين و الانظمه التي تنظم عمليه الاستيراد

س4 : هل يتم تطبيق المادة السابعه من اتفقيه الجات الخاصه في القيمه وهل ملزمه الجمارك الفلسطينيه بتطبيقها ؟

ج4: وفقا للماده السابعه من اتفقيه الجات أي القيمه التعاقدية الفعليه المدفوعه او التي سوف يتم دفعها مع التعديلات ان وجدت على القيمه كما ان الجمارك الفلسطينيه تطبق هذه الاتفقيه بشكل طوعي

س5 : هل يتم تطبيق قواعد النظام المنسق الخاص في التعريفه الجمركية من قبل دائرة الإلتزام الجمركي و هل هي ملزمه بتطبيقها

ج5 : يتم تطبيق قواعد النظام المنسق بالتعريفه الجمركيه و دور الإلتزام الجمركي هو الفحص و التدقيق على صحه المعلومات المصرح عنها

س6 : معايير تحديد درجة المخاطر على نظام تواصل هل تقتصر على القيمة والتعريف والمنشأ فقط ام يوجد معايير أخرى.

ج6 :معايير درجة الخطورة تكون على عدة اسس وهي القيمة والتعريف والمنشأ والكميه والمستوردين و المخلصين

س7: ما هو أساس تحديد القيمة الاسترشادية على نظام تواصل؟

ج7 : تحدد القيمة الاسترشادية بناء على وثائق رسميه من بعض المستوردين او مضبوطة او من خلال اسعار البورصة العالميه.

س8: ما هو أساس تحديد التعريف ذات المخاطر العاليه؟

ج8 : أساس تحديد التعريف ذات المخاطر العاليه يكون من خلال الرسوم المفروضه على بند التعريفه او القيود المفروضه على بنود تعريفه محددة

س9: ما هو أساس تحديد المنشأ ذات المخاطر العاليه؟

ج9 : المخاطر في المنشأ يكون من خلال الإتفاقيات التي تعفي السلع من الرسوم الجمركيه و من بعض الوثائق المطلوبه

س10: تعريف نظام تواصل؟

ج10 : هو عبارة عن بناء جديد للبيان الجمركي الاسرائيلي الى بيان فلسطيني و اضح و يسهل للمستخدم و يقدم تقارير عن جميع نواحي البيان الجمركي معتمدا على المعلومات في الحواله الاسرائيليه و البيان المقدم للدائرة مع المرفقات.

مقابلة مع السيد عبد الله الدهيدي / مدير دائرة الإلتزام الجمركي



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

**The Efficiency of the Subsequent Use of post-
Auditing for Customs Data in the Detection
of Customs Evasions in Palestine**

**By
Saeed Mohammad Hinno**

**Supervised
Dr. Ghassan Da'as**

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

2016

The Efficiency of the Subsequent Use of post-Auditing for Customs Data in the Detection of Customs Evasions in Palestine

**By
Saeed Hinno**

**Supervised by
Dr. Ghassan Da'as**

Abstract

This study aims to identify the post audit mechanism and its competence and efficiency in auditing the customs data in order to detect any customs evasion in addition to reviewing the study variables role (information collection, preparation stage, audit methodology, and report preparation stage) in identifying the competence and efficiency of this mechanism. The study also aims to recognize the post audit employees' level of commitment to the applied legal steps used in collecting the smuggled customs taxes, the collection rate of the post audit mechanism of the total customs revenue.

To achieve these objectives, the researcher used the Descriptive Method where he could prepare a questionnaire included all the post audit procedures and distributed it onto 18 of the post audit employees at the customs commitment department, who made 85% of the study population. The researcher has also analyzed the collected amounts rate of the post audit process in relation to the total customs revenue by depending on the customs revenue and the post audit revenue during the period from 2010 to

2014 in order to identify this mechanism share in the total customs collection.

The Questionnaire was shown to a number of competent and experienced arbitrators who proved the validity of this study tool of measurement. The value of reliability coefficient was calculated depending on Cronbach's Alfa Formula and the value of reliability coefficient was (0.92) which is high one that satisfies the scientific research purposes.

The study outcomes showed that the post audit mechanism of the customs data has got a very high efficiency in detecting cases of customs evasion according to the post audit staff perspective. The outcomes have also pointed to the post audit employees' level of commitment to the applied legal steps used in collecting the smuggled customs taxes of a very high degree of 90%. The analysis of outcomes of the customs revenue and the post audit revenue financial data during the period from 2010 to 2014 showed the decrease of post audit mechanism contribution within the total customs revenue in general during the same period. This means that there is a contradiction between this mechanism efficiency and the customs amounts collected within the post auditing process of these customs data.

In light of these results, the researcher came out of several recommendations, mainly:

1. The importance to focus on practical cases of audit of the importers' customs data during the training courses of the post audit staff that

may help the staff to link between the post audit procedures and steps so as they can perform the post audit procedure efficiently.

2. The competent authorities (Ministry of Finance, Customs commitment Department) shall practically rehabilitate the post audit employees of the Customs commitment Department to enable them to detect any manipulation to the financial data by some tax payers.
3. Authorize the customs employees in general and the post audit employees of the Customs commitment Department in particular, the power to review the importers bank statements through the Palestinian Monetary Authority without any obstacles.
4. Activate the control role over the post audit employees of the Customs commitment Department to ensure their commitment to the mechanism of auditing.