

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة
المضافة في فلسطين وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي

إعداد
إيمان طالب جميل بطه

إشراف
د. سامح العطوط

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

2018

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة
المضافة في فلسطين وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي

إعداد

إيمان طالب جميل بطة

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2018/01/24م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

د. سامح العطوط / مشرفاً رئيساً

د. صهيب جرار / ممتحناً خارجياً

د. محمد شراقة / ممتحناً داخلياً

التوقيع

.....

.....

.....

الإهداء

إلى من نسجوا من خيوط الأمل شراع الحرية

إلى أرواح الشهداء الذين جادوا بدمائهم ليغدو تراث الوطن

أكثر خصباً

إلى من علمت تكبيراته انتصارهم على أذات جراحهم

إلى من حمل العلم ، وتكبد في سبيل المشاق ، والصعاب،

فليس يستوي الذين يعلمون، والذين لا يعلمون

إليكم جميعاً أهدي هذا البحث المتواضع

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله على فضله وهداه، فما توفيقي إلا به، وما اعتمادي إلا عليه

ولولا رضاه لما تم هذا البحث

أتقدم بحميم الشكر والتقدير لوالدي ووالدتي وخواتمي الكريمات لمساندتي

طوال فترة الدراسة

كما أجمل بالشكر والثناء كل من ساهم في إنجاز بحثي وإتمامه، ابتداءً بالدكتور

المشرف سامح العطوط، على ما بذله من جهد في تفوير أخطائي، وتشجيع

إحساني،

بحسن أسلوبه ولباقة تعامله.

والشكر موصولاً إلى الدكتور حميد جزار، والدكتور محمد شراقة على تكرمهما

بقراءة بحثي، ومناقشتي لي.

وأقدم شكري وامتناني للزميل محمد علاونة، لما قدمه لي من دعم ومساندة لإتمام

هذا البحث

فلكم جميعاً كل الشكر والتقدير

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة تحت العنوان:

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة
المضافة في فلسطين وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي

The Extent of Implementing Governance Standards by Palestinian Value Added Tax Departments and Their Impact on The Efficiency of Tax Collection

أقر بأن ما اشتملت عليه الرسالة انما هو نتاج جهدي الخاص باستثناء ما تمت الإشارة
اليه حيثما ورد وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية أو
بحث علمي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

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

Student's Name:

إيمان طائب جميل بطه

اسم الطالب:

Signature:

.....Eman Batta.....

التوقيع:

Date:

2018/01/24م

التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الاشكال
ك	قائمة الملاحق
ت	الملخص
1	الفصل الأول: مشكلة الدراسة وخلفيتها
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
7	حدود الدراسة
7	مصطلحات الدراسة
9	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
10	الإطار النظري
46	الدراسات السابقة
54	التعقيب على الدراسات السابقة
55	الفصل الثالث: طريقة الدراسة وإجراءاتها
56	مقدمة
56	المنهج العلمي المستخدم في الدراسة
56	مجتمع الدراسة
56	عينة الدراسة
58	أداة الدراسة

الصفحة	الموضوع
59	صدق الأداة
60	ثبات الأداة
60	إجراءات الدراسة
61	نموذج الدراسة
62	المعالجات الإحصائية
63	الفصل الرابع: نتائج الدراسة
64	النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
83	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
100	نتائج الدراسة
102	توصيات الدراسة
103	قائمة المصادر والمراجع
109	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
جدول (1)	الإيرادات المالية الفلسطينية للسنوات (2012 - 2016)	35
جدول (2)	نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الأخرى	36
جدول (3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها الديموغرافية	57
جدول (4)	معاملات الثبات لأداة الدراسة محاورها	60
جدول (5)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الإفصاح والشفافية	65
جدول (6)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الاستقلالية	66
جدول (7)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار العدالة والمساواة	66
جدول (8)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الوعي الاجتماعي	68
جدول (9)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار المسؤولية	69
جدول (10)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار المساءلة	70
جدول (11)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الانضباط	71
جدول (12)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار النزاهة	72
جدول (13)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار النظام والترتيب	73
جدول (14)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة	74
جدول (15)	التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة عن السؤال الثاني	75
جدول (16)	التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة عن السؤال الثالث	76
جدول (17)	نتائج اختبارات لعينة واحدة، لفحص دلالة الفروق بين معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%)	83
جدول (18)	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.	85

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
87	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبية القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المؤهل العلمي	جدول (19)
89	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبية القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير التخصص	جدول (20)
90	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار العدالة والمساواة، وفق متغير التخصص	جدول (21)
90	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار المساواة وفق متغير التخصص	جدول (22)
91	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات الدرجة الكلية للمعايير وفق متغير التخصص	جدول (23)
93	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبية القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير الخبرة العملية	جدول (24)
94	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار الانضباط، وفق متغير الخبرة العملية	جدول (25)
95	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار النزاهة، وفق متغير الخبرة العملية	جدول (26)
97	نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبية القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية	جدول (27)
98	نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات الدرجة الكلية للمعايير، وفق متغير المديرية	جدول (28)

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	رقم الشكل
28	الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة	شكل (1)
29	الهيكل التنظيمي لدائرة الإجراءات	شكل (2)
30	الهيكل التنظيمي لدائرة الرقابة والسلوك المهني	شكل (3)
31	الهيكل التنظيمي لدائرة الفحص والتحقيق	شكل (4)
32	الهيكل التنظيمي لمكتب ضريبة القيمة المضافة	شكل (5)
36	نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى كل إيراد للسنوات 2013-2016	شكل (6)

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
110	أسماء المحكمين	ملحق (1)
111	الاستبانة	ملحق (2)

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة
المضافة في فلسطين وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي

إعداد

ايمان طالب جميل بطه

إشراف

د. سامح العطعوط

الملخص

أجري هذا البحث في عام 2017 واقتصر على موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، ومعرفة إذا كان علاقة بين تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة، والتعرف على المشاكل والصعوبات التي تقف عائق ومانع أمام تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة لتحقيق أهداف البحث، واعتمدت على مصادر ثانوية من خلال مراجعة أدبيات البحث ذات العلاقة بموضوع الدراسة وكذلك اعتمدت على مصادر أولية عن طريق استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من موظفي مكاتب ضريبة القيمة المضافة.

وتكونت الاستبانة من (51) فقرة مقسمة على تسعة محاور موزعة على عينة الدراسة المكونة من موظفي ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد جمع البيانات بشكل ميداني تم إدخالها إلى الحاسب ومعالجتها احصائيا باستخدام الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معايير الحكمة المختلفة.

حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن هنالك تطبيق مرتفع لمعايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وأشارت النتائج إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين معايير

الحوكمة من جهة والتحصيل الضريبي من جهة أخرى في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، من خلال الدراسة اتضح بأن دوائر ضريبة القيمة المضافة عملت على تحقيق مستويات عالية من التحصيل الضريبي خلال السنوات الخمسة الماضية، واتضح من خلال الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي ومتغير المؤهل العلمي بينما توجد تعزى لمتغير التخصص ومتغير الخبرة العملية ومتغير المديرية.

بناءً على نتائج الدراسة فإنه تم وضع التوصيات ومن أبرزها: العمل على تعزيز معايير الحوكمة من خلال عقد ورشات العمل والمنشورات في دوائر ضريبة القيمة المضافة، العمل على نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع من خلال وسائل الاعلام المرئية والمسموعة، ضرورة بناء بنية تحتية لتبني تكنولوجيا المعلومات داخل دوائر ضريبة القيمة المضافة التي تعتبر من اهم متطلبات الحوكمة، ان تقوم دوائر ضريبة القيمة المضافة بنشر معلوماتها التي يحتاجها المكلفين على الموقع الإلكتروني الخاص بالدائرة، العمل على السماح بإجراء أليات المسائلة في دوائر ضريبة القيمة المضافة بأي وقت، العمل على إجراء التقديرات وإيرادات ضريبة القيمة المضافة وقرارات مكلفيها قبل ميعادها، على دائرة ضريبة القيمة المضافة الاستعانة باستشاريين ماليين وتنفيذيين من اجل مساعدتها في زيادة ورفع إيراداتها.

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة واسئلتها
- فرضيات الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- حدود الدراسة
- مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

مقدمة الدراسة:

تعتبر الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها في دول العالم ومن ضمنها فلسطين، حيث تعددت الاتجاهات الفكرية في أهمية الحوكمة فمنها ما ذهب إلى أهمية الحوكمة في القطاع العام لما لها من تأثيرات على الإقتصاد الوطني وزيادة الكفاءة الإقتصادية ومعالجة المشكلات الناجمة عن خطأ في إدارة المؤسسة ومنهم من ذهب إلى أن حوكمة الشركات ذات أهمية بالغة في القطاع الخاص والمتمثلة في القطاع التجاري والصناعي بوجه عام والقطاع المصرفي بوجه خاص. (آل غزوي، الحسين، 2010، ص2)

ولقد تعاضم الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهدته الإقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية، حيث عزتها العديد من الدراسات لهشاشة هياكل الحوكمة وضعف ممارستها. (قباجة وآخرون، 2008، ص1)

ويلعب القطاع العام دوراً بارزاً في المجتمع، ويتبنيه نهج الحاكمية الرشيدة، سوف يؤدي ذلك حتماً إلى الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، وتعزيز المساءلة في إدارة هذه الموارد، وتحسين جودة تقديم الخدمات. كما تعتبر الحاكمية الرشيدة ضرورة ملحة لبناء الثقة بمؤسسات القطاع العام وهذا بحد ذاته ما أرادت مؤسسات هذا القطاع أن تتسم بكفاءة التحصيل فبتحقيق أهدافها وأهداف المواطنين على حدٍ سواء. (النجداوي، أروى، ب.ت، ص1).

ولقد طرأ خلال السنوات الأخيرة اهتمام كبير بقضايا الحوكمة في المجتمع الفلسطيني، سواءً من قبل المسؤولين في المؤسسات الحكومية أو مؤسسات المجتمع المدني أو الشركات

على إختلاف أنواعها. (معهد الحوكمة الفلسطيني، 2013، ص4)، ومن هذه المنظمات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة (أمان)، المركز الفلسطيني لتعميم الديمقراطية وتنمية المجتمع (بانوراما)، وملتقى الفكر العربي. ومن المؤكد أن أحد الأسباب الرئيسية للإهتمام بالحوكمة هو دورها في زيادة الكفاءة الإقتصادية، ومعالجة المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة للإدارة العليا في كل من مؤسسات القطاع العام والخاص.

وبهذا ارتأت الباحثة التطرق إلى مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة باعتبارها من الضرائب الهامة في فلسطين، وتطبيق الحوكمة داخل هذه الدوائر يعود على الموازنة العامة بالكثير من الأهمية ذات الصلة في مكافحة الفساد الإداري.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

إن عدم تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى إخفاء الكثير من المعلومات المادية التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على وضع الدوائر المالية وأهمها دوائر ضريبة القيمة المضافة، وتكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي؟

اسئلة الدراسة:

- 1- ما مدى تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية؟
- 2- هل لتطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة؟

ينبثق عن هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

- أ- هل لتطبيق معيار الشفافية والإفصاح أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ب- هل لتطبيق معيار الإستقلالية أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ت- هل لتطبيق معيار العدالة والمساواة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ث- هل لتطبيق معيار الوعي الإجتماعي أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ج- هل لتطبيق معيار المسؤولية أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ح- هل لتطبيق معيار المساءلة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- خ- هل لتطبيق معيار الانضباط أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- د- هل لتطبيق معيار النزاهة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟
- ذ- هل لتطبيق معيار النظام والترتيب أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟

فرضيات الدراسة:

- (1) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%).
- (2) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.
- (3) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.
- (4) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- (5) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير التخصص.
- (6) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير الخبرة العملية.

(7) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوعها، حيث إن الحوكمة هي أداة فعالة للتأكد من موضوعية البيانات المالية من خلال الإلتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وأن ممارسة الحوكمة بكفاءة ينعكس على فاعلية التحصيل لدى الدوائر الحكومية، ويساهم في الكشف عن أوجه القصور والحد منها وأيضاً من أجل تزويد الهيئات التشريعية الفلسطينية التي تقوم بإصدار العديد من القوانين والأنظمة بالأساس لتطوير إجراءات سليمة للحوكمة.

وأيضاً تساهم هذه الدراسة في العمل على خلق حافز قوي للبدء بوضع مبادئ الحوكمة في الدوائر الحكومية في فلسطين وخصوصاً الإدارات التي لها علاقة بالمالية العامة نظراً لأن الإيرادات الضريبية أهم روافد الخزينة العامة وتشكل جزءاً كبيراً من الناتج المحلي الإجمالي لفلسطين.

وأما الأهمية الأخرى تكمن في الأهمية التنفيذية للأوامر والقوانين المطبقة في فلسطين ذات العلاقة بضريبة القيمة المضافة.

أهداف الدراسة:

إن هذه الدراسة تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- (1) مدى تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية
- (2) معرفة إذا كان علاقة بين تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة.

(3) التعرف على المشاكل والصعوبات التي تقف عائق ومانع أمام تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة.

(4) الوصول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها من قبل الجهات ذات العلاقة.

حدود الدراسة:

إقتصرت هذه الدراسة على الحدود الآتية

1. حدود مكانية: تجري هذه الدراسة في دوائر ضريبة القيمة المضافة في فلسطين.
2. حدود زمانية: تجري هذه الدراسة خلال السنة الدراسية (2016-2017).
3. حدود بشرية: تجري هذه الدراسة على موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية.

مصطلحات الدراسة:

1. الحوكمة: هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بالمعايير اللازمة. (حماد، 2005)
2. الشفافية: حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات والمؤسسات والمعلومات في متناول المعنيين بها، وتكون المعلومات المتوفرة كافية لفهم العمليات في المؤسسات ومتابعتها. (الكايد، 2003).
3. الإفصاح: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة (مطر، 2009).
4. الاستقلالية: عدم وجود تأثيرات وضغوطات على العاملين في دوائر ضريبة القيمة المضافة أثناء تأدية عملهم من خلال توزيع المسؤوليات وتحديد الصلاحيات.

5. العدالة والمساواة: توفر الفرص للجميع بكافة أنواعها للعدالة والمساواة، وتوزيع الفرص والامتيازات بين الموظفين بانصاف ومساواة وأيضا الانصاف والعدالة بين المكلفين جميعهم من حيث الحقوق والامتيازات الممنوحة لهم (عمرو، 2010).
6. الوعي الاجتماعي: توفر الثقافة للفرد نحو ما يصب في المصلحة العامة للدولة ومتطلبات العمل لتحقيق هذه المصلحة (مطر، 2009).
7. المسؤولية: التزام الموظف بواجبه تجاه إدارة ضريبة القيمة المضافة التي يخدم بها لتحقيق أعلى مستوى من الإيرادات.
8. المساءلة: يكون متخذو القرارات في القطاع العام أو الخاص وفي تنظيمات المجتمع المدني مسؤولين أمام الجمهور ودوائر محددة ذات علاقة، وكذلك أمام من يهتمهم الأمر ولهم مصلحة في تلك المؤسسات.
9. الانضباط: إتباع السلوك الاخلاقي والمناسب، وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات.
10. النزاهة: منظومة من القيم والمسؤولية للحفاظ على الممتلكات العامة واستخدامها بكفاءة، فالنزاهة تتطلب توفر بالفرد مجموعة من القواعد تشتمل على الصدق والامانة وعدم الإضرار بالآخرين (العلاق، 2005).
11. النظام والرتيب: توفر ووجود الأنظمة والوسائل التي تعمل على تحقيق الهدف العام للدائرة والمتمثل في تحقيق مستويات عالية من الإيرادات، وتوفر هيكل تنظيمي كفؤ يعمل بشكل منتظم (عمرو، 2010).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

- الإطار النظري
- الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة:

اكتسب مفهوم الحوكمة في الآونة الأخيرة إهتماماً بشكل ملحوظ من قبل جميع المؤسسات والشركات وعلى رأس هذه المؤسسات التي إهتمت بمفهوم الحوكمة صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي التي صدرت في عام 1999 والبنك الدولي (خليل، 2003) حيث أهتمت في إصدار مبادئ الحوكمة لكل مؤسسة سواء كانت عامة أو خاصة وتقديم العديد من الخطط الارشادية لتدعيم إدارة المؤسسة وكفاءتها ومن أجل تحقيق نوع من الاستقرار والنمو الإقتصادي (الحافي، 2015).

لقد حظيت الحوكمة بالإهتمام نتيجة الفشل الإداري والمالي الذي تعرضت له العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ومن خلال تتبع الأسباب التي أدت إلى هذا الفشل الإداري والمالي اتضح عدم وجود أساليب الحوكمة التي يجب ان تقوم عليها الشركة (المنظمة العربية للتنمية، 2009).

مفهوم الحوكمة:

لا يوجد تعريف متفق عليه بين الإقتصاديين والقوانين والمحليلين الأكاديميين لمفهوم الحوكمة governance ويرجع سبب ذلك إلى تداخل مفهوم الحوكمة في العديد من الأمور الإقتصادية والتنظيمية والمالية والاجتماعية للمؤسسات (سلمان، 2008).

لقد عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) مفهوم الحوكمة "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها". كما تعرفها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) أنها مجموعة من العلاقات بين القائمين على إدارة المؤسسة وجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لحماية المصالح والحقوق المالية (دراوشة، 2014).

وهناك تعريف آخر لمفهوم الحوكمة: وهي مجموعة من القواعد والحوافز التي تتبعها المؤسسة وذلك لزيادة كفاءتها في التحصيل على المدى البعيد لصالح الخزينة العامة.

وعُرفت أيضا: مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة من ناحية والمكلفين بدفع الضريبة من ناحية أخرى والموظفين وجميع الأطراف المرتبطة بالمؤسسة (سلمان، 2008).

لقد عرفها (نصر وشحاته، 2006)، على أنها مجموعة من الإجراءات والقوانين والنظم التي تضم كل من المسؤولية والشفافية والانضباط والعدالة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء.

كما عرفها (الخضيرى، 2005) بأنها حالة وعملية وإتجاه وتيار كما أنها في الوقت نفسه مزيج من هذا وذلك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل نظام الحوكمة يضبط الإتجاه ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسة، ويصنع من أجلها سياج أمان أو حاجز حماية فعال.

حيث تعد الحوكمة بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل المؤسسة أو خارجها وبغض النظر إذا كانت هذه المؤسسة حكومية أو غير حكومية.

وهناك تعريف آخر للحوكمة: بأنها إقامة التوازن بين الأطراف الإقتصادية والاجتماعية والأهداف الجماعية والفردية فهي تهدف إلى تشجيع الإستخدام الكفء للموارد وهدفها الربط قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع كله (Monkir. and Minow, 2001).

من خلال التعريفات السابقة نلخص تعريف مفهوم الحوكمة:

هي فن ممارسة الرشادة والعقلانية وتعظيم الثقة وتنمية عوامل الأمان وتفعيل توظيف الموارد البشرية وزيادة وتنمية مواردها المادية، وفي الوقت ذاته تحقيق حكمة ورصانة السلوك والتصرفات الإدارية وحماية الممتلكات من عناصر الفساد الإداري والرعونة الإدارية.

وهي مجموعة من القواعد التي يتم من خلالها إدارة المؤسسة والرقابة على أدائها وفق نظام أو هيكل معين يتضمن توزيع الواجبات والحقوق فيما بين الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة من موظفين وأصحاب المصالح.

أهمية الحوكمة:

تعتبر الحوكمة من العمليات الضرورية اللازمة لتحسين عمل المؤسسة وتؤكد على مضمون النزاهة فيها وكذلك الوفاء بالتزاماتها وضمان تحقيق أهدافها، إن حدوث الأزمة المالية العالمية عام (2008-2009) في الولايات المتحدة الأمريكية أثر بشكل كبير على الإقتصاد العالمي كان من مظاهر الأزمة المالية إرتفاع في أسعار الأسهم والنفط والتضخم وظهور مشاكل الإئتمان والرهن العقاري، وكان لازمة الإقتصادية العالمية نتائج وخيمة حول العالم بشكل عام وأثرت على الإقتصاد العالمي كله، فالحوكمة الجيدة تؤثر على نمو إقتصاد الدولة من خلال مساهمتها في زيادة مصادر الحصول على التمويل الخارجي وزيادة الإستثمارات وتعظيم النمو الإقتصادي وتساهم الحوكمة في تحسين الأداء التشغيلي وتوزيع في الموارد وإدارتها وحماية الإقتصاد من التعرض لمخاطر الازمات والإفلاس والإنهيارات المالية.

ولذلك يعتبر مفهوم الحوكمة عنصر هام في تطبيقه في أي مؤسسة سواء كانت هذه المؤسسة تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص لأنه يعود على المؤسسة بأهمية وفوائد كثيرة، حيث يحقق إتباع القواعد السليمة للحوكمة الآتي:.

- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسة من خلال تنظيم عمليات الرقابة على أعمال الموظفين داخل المؤسسة.
- ضمان النزاهة في عمل المؤسسة.
- تقليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة نتيجة سوء إدارتها.
- تحقيق الاستقامة ومنع الانحراف الناشئ عن خطأ فردي.

- تحقيق فعالية المراجعة الداخلية (الخضيرى، 2005).
 - تحقيق فعالية المحاسبة الداخلية.
 - تحقيق السلامة والصحة.
 - تقليل الاخطاء والقصور الناتج عن إهمال الموظفين في المؤسسة (العشماوي، 2009).
- إن أهمية الحوكمة سابقة الذكر تعد سبباً كافياً لان تأخذ به جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة عملها ربحية أو غير ربحية أو مؤسسة حكومية أو غير حكومية فمفهوم الحوكمة يجب أن يطبق في جميع المؤسسات لانه يعالج جميع النواحي الإقتصادية والمادية والنواحي الإدارية والإجتماعية.
- تعمل الحوكمة من خلال التحفيز الذاتي نحو الأفضل ونحو الأحسن، فالحوكمة تعمل من خلال اليات استعادة العقل والضمير والحس الأخلاقي ويمكن إدارة مجتمع المؤسسة من خلال:
- (الخضيرى، 2005)
- 1- الامتثال للنواهي: أي البعد عن الإضرار بالآخرين أو الإعتداء على حقوقهم.
 - 2- الحرص على النظام داخل المؤسسة والتأكيد على ثقافة العمل الجماعي وروح الفريق.
 - 3- الحرص على المنفعة من خلال تحقيق أقصى قدر من المكاسب من أجل تحقيق جميع أهداف المؤسسة التي تعمل من أجلها.
 - 4- مقاومة الفساد: القضاء على الفساد وعدم الإضرار بمصالح الآخرين أو الحصول على منفعة خاصة على حسابهم.
 - 5- الطاعة للأوامر التي تصدر من الإدارة وعدم الخروج عن أحكامها وعدم مخالفتها.

أهداف الحوكمة:

تسعى الحوكمة من خلال تحقيق أهدافها ورفع كفاءة أداء المؤسسات، ووضع الأنظمة التي تمكن المؤسسة من تقليل الغش والفساد وتضارب المصالح الشخصية مع المصلحة العامة، ووضع الأنظمة التي تفي بغرض الرقابة على أداء المؤسسات (معزوز، 2016).

ويمكن تلخيص أهداف الحوكمة على النحو الآتي:

- 1- التأكد من الالتزام بأحكام القانون ووجود هيكل إدارة يمكن محاسبته أمام الجهات والسلطات العليا، وتشكيل لجان لمراجعة ومراقبة أداء الإدارة والتأكد من عملها بنزاهة وإستقلال (قباجه، 2008).
- 2- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات المؤسسة وكافة شؤونها الإدارية والمحاسبية بحيث يمكن ضبط الفساد في أي مرحلة (أبو حمام، 2009).
- 3- تعزيز فاعلية المؤسسة وزيادة كفاءتها من خلال تكوين بيئة صالحة للعمل، ووضع القوانين والقواعد التي تسترشد بها الإدارة في تولي الأعمال الإدارية بما يكفل تحقيق العدالة لجميع الأطراف (معزوز، 2016)

ولخص (العشماوي، 2009) أهداف الحوكمة فيما يأتي:

- تهدف الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة.
- منح حق مساءلة إدارة المؤسسة لجميع الأطراف ذات العلاقة في عمل المؤسسة.
- تأكيد قواعد الحوكمة على أهمية الالتزام بالقوانين الموضوعة.
- تهدف إلى رفع كفاءة المؤسسة.
- الحد من إستغلال السلطة على تحقيق المصلحة العامة.

- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع المؤسسة.
- وضع الانظمة للرقابة على المؤسسات ووضع الانظمة لكشف الغش ومعالجة مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة.
- العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي

إن أهداف الحوكمة التي ذكرت سابقا مناسبة لان تكون أهدافاً لجميع المؤسسات والمنظمات الحكومية وعلى رأسها الدوائر الضريبية التي تعتبر جزءاً أساسياً من البحث، والتي ينبغي عليها أن تدرج هذه الأهداف في جميع خططها الاستراتيجية والسنوية، والعمل على تحقيق مبادئ الحوكمة بالطريقة المثلى التي تعود بالفائدة على هذه الدوائر.

خصائص النموذج الأمثل للحوكمة:

تنتقل المؤسسة إلى مرحلة الحوكمة الجيدة نتيجة حكم سيئ، ويتصف الحكم السيئ بالعديد من الصفات وهي غياب الإطار القانوني أو عدم تطبيقه، وعدم شفافية المعلومات، والفشل في الفصل بين المصالح العامة والمصلحة الخاصة، وضعف ثقة المواطنين بالقوانين ووجود أولويات تتعارض مع التنمية وأهداف المؤسسة التي أنشأت من أجلها (دراوشة، 2014).

ولذلك تحتاج المؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية إلى نظام فعال للحوكمة، نظام قادر على التطور والتوافق مع المتغيرات وسوق العمل ومن خصائص النموذج الأمثل للحوكمة:

(الخضير، 2005)

- * الفاعلية الكاملة في تحقيق وإرساء مبادئ الحوكمة.
- * سهولة الفهم وإستيعاب الموظفين والعاملين في الإدارة لهذه المبادئ.
- * القابلية للإستمرار والتكيف مع التغيرات والمستجدات بشكل دائم ومستمر.

* البساطة في التطبيق والتنفيذ حتى يصبح تطبيق جميع المبادئ على الموظفين بطريقة سهلة وبسيطة دون تعقيد.

معايير تطبيق مبادئ الحوكمة

في العادة تتواجد مبادئ الحوكمة في القوانين والتشريعات واللوائح التي تطبقها الدولة، لذلك تختلف مبادئ الحوكمة من دولة لأخرى (سليمان، 2008)، ليس هناك نظام ومبادئ موحدة للحوكمة يمكن أن تطبق في جميع الدول، ولكن هنالك مبادئ عامة للحوكمة سيتم ذكرها والتركيز عليها أثناء تأدية هذا البحث، ومن هذه المبادئ:

1- الإفصاح الشفافية: تركز على حرية تدفق المعلومات في متناول الجميع (معزوز، 2016) والذي يمكن ان يتحقق من خلال:

- نشر التقارير السنوية لميزانية المؤسسة.
 - عدم تسريب المعلومات قبل الاعلان عنها.
 - الإفصاح عن النتائج الختامية.
 - تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية (الخضيرى، 2005).
- فالإفصاح والشفافية هما دعامة لضمان العدالة والنزاهة والثقة في إجراءات المؤسسة وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات الرشيدة (مصطفى وحسين، 2013).

ولكي تتمكن البيانات المالية من تحقيق أهدافها في الإفصاح فإنه يجب ان تتمتع بالصفات الاتية: (جربوع، 2004)

- الشمولية: شمولية القوائم المالية على المعلومات، حيث تستعمل المعلومات للإجابة عن كل إستفهام، فعدم القدرة على إعطاء الاجابة الصحيحة يدل على عدم شمولية المعلومات

- **الدقة:** أهم ميزة وخاصية للمعلومات الجيدة الدقة في وصفها وإعدادها.
 - **الملائمة:** أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم إتخاذها والمعلومات المحاسبية.
 - **التوقيت:** الوقت عامل مهم في توفير المعلومات لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات المتخذة.
 - **الوضوح:** خلو المعلومات المعروضة في البيانات الموضح عنها من الغموض والالتباس لتسهيل على مستخدم هذه البيانات السرعة والفائدة.
- 2- **الإستقلالية:** ويعني المعاملة العادلة لجميع اصحاب المصالح ولجميع الافراد في المؤسسة من قبل الإدارة ويمكن ان يتحقق من خلال:
- وجود إستقلالية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
 - وجود لجنة مراجعة يرأسها شخص مستقل.
 - وجود مدققين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة أو الدائرة.
- 3- **المساءلة:** تركز على مسؤولية القيادات ومتخذي القرارات المستفيدين والمجتمع وكل من يهمه الامر (معزوز، 2016)، أي أن المؤسسة تلتزم بالتوقيت المناسب والدقة في عملية الإفصاح عن جميع المعلومات الهامة المتعلقة بالمركز المالي وبأداء المؤسسة حتى يتمكن الجميع من الوصول إليها، يمكن ان يتحقق من خلال (الخضير، 2005):
- شفافية وعدالة التعامل من قبل موظفي المؤسسة.
 - التحقيق في إساءة أي دائرة أو قسم أو موظف لعمله ووضع اليات لمعاقبة هؤلاء الموظفين.

- ممارسة العمل بعناية والبعد عن تحقيق المصالح الشخصية والتصرف بشكل رادع لكل من يخالف القوانين والأنظمة.

لذا تعتبر المساءلة على أنها قاعدة تقضي بمحاسبة المسؤولين أو الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في المؤسسة عن تبعات أعمالهم نتائج قراراتهم.

4- **العدالة والمساواة** : تركز على توفير الفرص للجميع بشكل متساوي من خلال المعاملة العادلة للجميع، والمشاركة في إتخاذ القرارات من قبل الموظفين في المؤسسة (سلمان، 2008).

5- **النزاهة**: تركز على تعزيز سلطة القانون، أي أن القوانين عادلة ويتم تطبيقها بدقة بما يضمن مستوى عال من الأمان والسلامة (معزوز، 2016)

6- **الكفاءة والفاعلية**: تركز على الاستثمار الأمثل للموارد والإمكانات البشرية والمالية والتنفيذية، فالفاعلية تعني مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، أي الاستخدام للموارد التنظيمية لتحقيق الأهداف التنظيمية، وفي حال نجاح الإدارة باستخدام الموارد المتاحة في تحقيق أهداف المنظمة فتعتبر فعالة.

أما الكفاءة فتعني نسبة الناتج إلى المدخلات أي إمكانية الإستغلال الأقصى للموارد المتوفرة في عمليات إنجاز الأهداف، أي تحقيق أعلى منفعة مقابل التكاليف (عمرو، 2010).

7- **المسؤولية**: تحديد المهام والمسؤوليات بوضوح لجميع العاملين، ويمكن تحقيق ذلك في: (العشماوي، 2009).

- عدم قيام المجلس الإداري الاشرافي بدور تنفيذي، أي عدم تركيز أكثر من وظيفة لشخص واحد داخل المؤسسة.

- الاجتماعات الكاملة والدورية للإدارة.

- قدرة الإدارة على المراجعة الفعالة.

- وجود لجنة تراجع التقارير.

8- **الانضباط:** ويمكن أن يتحقق من خلال وجود بيانات واضحة، وحافز للإدارة نحو تحقيق أهدافها في زيادة إيراداتها، والتزام كل فرد بالمؤسسة بالأعمال الموكلة اليه، وتقدير سليم لحجم إيراداتها ونفقاتها (العشماوي، 2009).

9- **المسؤولية الاجتماعية:** تعني النظر إلى المؤسسة باعتبارها المواطن الجيد، من خلال رفع الوعي الاجتماعي وبمستوى عالي من السلوك المثالي والقيم للعاملين فيها (مصطفى وحسين، 2013).

مزايا الحوكمة:

يتضح من مفهوم الحوكمة أن هنالك مزايا ومنافع يمكن أن تستفيد منها المؤسسات والدول المتقدمة وغير المتقدمة، ومن هذه المزايا الناتجة عن تطبيق مبادئ الحوكمة الاتي: (العشماوي، 2009).

- تخفيض الفساد المالي والإداري التي تواجهه الدولة.
- رفع مستويات أداء المؤسسة وما يترتب عليه من زيادة في الأرباح وتحقيق أعلى لحجم الإيرادات.
- زيادة ثقة المتعاملين مع المؤسسة في أنهم يخضعون بمعاملة متساوية دون التمييز لاحداهم.
- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع من خلال نمو إقتصادي مرتفع.

إن مزايا الحوكمة المذكورة أعلاه ملائمة للمؤسسات الحكومية وغير الحكومية، وخاصة بالذكر المؤسسات الحكومية، إن اتباع هذه الدوائر لنظام الحوكمة الجيد سيحقق لها العديد من المزايا والأهداف الرئيسية لها، حيث أن الهدف الرئيسي لهذه الدوائر هو رفد الخزانة العامة

للدولة كلما زادت إيرادات الدوائر الضريبية المحصلة من المكلفين سيعمل على زيادة إيرادات الدولة وبالتالي تحقيق النمو الإقتصادي وتشجيع الاستثمار وزيادة فرص العمل، وتحقيق العدالة والمساواة بين جميع المكلفين بدفع الضريبة، مما يزيد من ثقة المكلفين بعدالة الدوائر الضريبية وعدم التمييز فيما بينهم.

يجب لفت الانتباه إلى أن كل نظام له مزايا وعيوب، وما ذكر في الأعلى هي مزايا الحوكمة التي تجنيها المؤسسة في حال إتباعها لنظام ومبادئ الحوكمة بالشكل والمضمون الصحيح، وفي ظل غياب الحوكمة في المؤسسة فهذا يمكن أن تتعرض للعديد من المخاطر، ومن هذه المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها هو تحقيق خسائر مادية أو إنخفاض في الإيرادات المحصلة بالنسبة للدوائر الحكومية، وأيضا وجود فساد مالي وإداري في المؤسسة ينتج عنه العديد من المشاكل تواجه المؤسسة.

مقومات فاعلية قواعد الحوكمة:

أي نظام ترغب الدوائر الحكومية تطبيقه لا بد من وجود مقومات يرتكز عليها النظام من أجل فاعليته في التنفيذ، ومن مقومات فاعلية قواعد الحوكمة الآتي:

1- وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق الدولة على الأفراد وتوضح حقوق المجتمع على الدولة في ما تقدمه لهم من إمتيازات ونفقات على المشاريع ومرافق عامة وغيرها (قباجه، 2008).

2- وجود عمليات حوكمة فعالة داخل المؤسسة تعمل على تنظيم الاجتماعات والاتصالات بين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية والموظفين (مطر، 2003).

3- وجود نظام فاعل للتقارير يهتم بالشفافية وبقدر يكفل توفير المعلومات المناسبة عن الدوائر الحكومية ولجميع الأطراف ذات العلاقة المهمة بالبيانات المالية (عمر، 2010).

4- وجود أنظمة إدارية داخلية على درجة عالية من الكفاءة والفعالية لمحاسبة المسؤولية وتوفير المؤشرات المالية والغير مالية لتقييم أداء هذه الدوائر الحكومية (قباجه، 2008).

مراحل تطبيق الحوكمة في الدوائر الحكومية:

تمر الدائرة بمراحل محددة لتطبيق الحوكمة وهي: (معزوز، 2016)

- مرحلة التعريف بالحوكمة: هي أول وأهم مرحلة من مراحل الحوكمة حيث يتم التفرقة بين الحوكمة كثقافة وكأسلوب إداري يتم الإلتزام به، حيث يتم توضيح طبيعة الحوكمة ومنهجها وأهميتها وإدارتها ووسائلها.
- مرحلة بناء البنية الأساسية للحوكمة: تحتاج الحوكمة إلى بنية أساسية متينة قادرة على التفاعل مع المستجدات والمتغيرات المحيطة بها.
- مرحلة عمل برنامج قياسي للحوكمة: تحتاج الحوكمة إلى برنامج زمني محدد الأعمال والمهام حتي يمكن متابعة مدى التقدم في تنفيذ الحوكمة في المؤسسة وتحديد المعوقات والصعوبات التي عرقلت تطبيق هذه المبادئ وتقويمها (معزوز، 2016).
- مرحلة التنفيذ: وهي مرحلة قياس مدى إستعداد ورغبة الأطراف المستفيدة في تطبيق الحوكمة، حيث يتطلب التنفيذ عدد من الممارسات كاستقلالية السلطة، والشفافية والمساءلة، والمسؤولية والمساواة، ودارستها وتحليلها لتحديد مواطن الضعف في التنفيذ
- مرحلة المتابعة والتطوير: تتم بهدف التأكد من حسن تنفيذ، من خلال الرقابة والمراجعات الداخلية والخارجية، والتدقيق في آلية تنفيذ الإجراءات والعمليات الإدارية.

ضريبة القيمة المضافة:

مقدمة:

إن تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد من الأمور الضرورية لأي مجتمع (علاونة، 2017)، لذلك تعتبر الضرائب من أهم مصادر التمويل للخرانة العامة، فالضرائب مهمة لكافة المجتمعات المتقدمة والنامية فهي تعتبر إيرادات تجنيها الدولة لتسد بها نفقاتها، ولتقدم الخدمات للمجتمع (نور، 2002). فالدولة تستخدمها بشكل أساسي لتغطية نفقاتها، حيث تكمن أهميتها في إشباع الحاجات الاجتماعية كالمدفاع والأمن والعدالة والتعليم والصحة وفي غيابها لا تستطيع الدولة أن تحقق أهدافها (الشيخ علي، 2016).

مفهوم الضريبة:

لقد عرفها العديد من الإقتصاديين في أكثر من تعريف ومنها:

"اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الاشخاص الطبيعيين بدون مقابل، بغرض تغطية أعباءها العامة وبما يحقق أهدافها الإقتصادية" (اليحيى، 2000: ص46).

وعرفت على أنها "مبلغ من المال يدفع للدولة بصورة إلزامية مساهمةً من المدافع في نفقات الخدمات العامة للدولة، دون أن يتلقى المدافع أي منافع خاصة مقابل ذلك (برقاوي، 1983: ص10).

ولها تعريف آخر "مبلغ نقدي يدفعه الشخص جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها المحلية دون مقابل وفق قانون محدد، ويكون الهدف المساهمة في تغطية نفقات الدولة وتحقيق أهدافها الإقتصادية والسياسية والاجتماعية" (المحاميد، 2001: ص12).

أهداف الضرائب:

- 1- تمويل نفقات الدولة: حيث تعتبر العامل الأول الذي يسهم في تحقيق الدولة أهدافها في سد احتياجاتها وتمويل نفقاتها فهي تعتبر مورد هام للدولة (خربوش، 2010).
- 2- تحقيق الأهداف الاقتصادية: من خلال تشجيع الاستثمار والادخار والمشاريع الإنتاجية ومحاربة ظاهري الكساد والتضخم (صبري، 2003).
- 3- تحقيق العدالة الاجتماعية: من خلال التوزيع العادل للثروة ومنع تجمع الثروة بأيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، وتشجيع رؤوس الأموال على الاستثمار في البلد من خلال الإعفاءات الضريبية والخدمات الأخرى المقدمة من قبل الدولة (البسطامي، 2006).
- 4- رسم السياسات العامة للدولة: تستخدم الدولة الضريبة في سياستها العامة، يمكن لها من أن تزيد إعفاءاتها إذا أرادت تشجيع الاستثمار في البلد، ومن أن تزيد نسبة الضريبة إذا أرادت أن ترفع سقف الخزينة العامة لها لتغطي نفقاتها. (المهياني، 2003).

القواعد الأساسية للضرائب:

- لتحقق الدولة أهدافها العامة لا بد من وجود قواعد تحكم عملها ومن هذه القواعد التي جاء بهاء آدم سميث هي:
- العدالة: كل مكلف يساهم في تحمل الأعباء العامة حسب قدرته التكاليفية وحجم دخله (بشور، 1982).
 - اليقين: هنالك وضوح في مقدار الضريبة ووضوح في القواعد الضريبية وطريقة الدفع والتسجيل والإعفاءات والغرامات (الحاج، 1991).
 - الملائمة: أن يكون وقت وطريقة جباية الضريبة ملائم للمكلفين جميعهم (الخطيب، 2003).

- الإقتصاد: أي أن لا تزيد نفقات جباية الضريبة أكبر من الإيرادات (القيسي، 1998).

ضريبة القيمة المضافة:

مقدمة:

يعتبر ظهور ضريبة القيمة المضافة لأول مره في العالم في فرنسا عام 1954، وكان الإقتصادي الفرنسي (موريس لوريه) هو من وضع الأسس الرئيسية لها، وبعد ذلك أصبحت إهتمام عدد كبير من الدول في العالم وذلك لما تشكله من دعم لرغد الخزانه العامة ومن على رأس هذه الدول دولة فلسطين فإن تأثير هذه الضريبة يشكل نسبة كبيرة تتجاوز 43% من الإيرادات العامة للدولة (منشورات وزارة المالية، 2016).

فرضت ضريبة القيمة المضافة في فلسطين بموجب الأمر العسكري رقم 685 عام 1976 ويسند لنظام الرسوم والمكوس على المنتجات المحلية الأردني رقم 16 عام 1963 واستمرت في فرض هذا النوع من الضرائب حتى قدوم دولة فلسطين وتوليها شؤون الضرائب، وبعد ذلك جاءت إتفاقية باريس الإقتصادية عام 1994 تناولت ضريبة القيمة المضافة حيث حددت سعر الوعاء الضريبي وهو السعر المطبق في إسرائيل ويحق لدولة فلسطين تخفيض هذا السعر بنسبة 2% عن السعر في إسرائيل (السلامين، 2014).

ضريبة القيمة المضافة:

المفهوم:

تعد ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax) أهم ضريبة غير مباشرة وأكثر انتشاراً في دول العالم ولها خصائصها ومميزاتها لا تتوافر لأي ضريبة سلعية أخرى، فيتخلل جوهرها في توفير آلية الموازنة الضريبية المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على مخرجات الإنتاج.

وتعتبر من إحدى ميزاتها أنها تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج وأنها أيضاً محايدة لا تحصر العبئ الضريبي على مرحلة معينة من مراحلها.

تطرق العديد من الباحثين لتعريف ضريبة القيمة المضافة واتفقوا على أنها: "نوع من الثروة تتولد من جهود يبذلها الإنسان، حيث يقوم بالحصول على المواد الخام وإجراء التعديلات عليها وإنتاجها على شكل سلعة من أجل بيعها (الزياني، 2008)".

وعرفها آخرون على أنها: نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة على الإنفاق، تلجأ إليها الدولة لزيادة إيراداتها، وتفرض على الزيادة في قيمة السع والخدمات ويتحملها المستهلك، بعد أن تنتقل له داخل سعر الموارد والخدمات، بينما الدولة تحصلها على مستوى المنتج أو مقدم الخدمة (علوان، 2009).

وعُرفت على أنها، ضريبة تم إستخدامها في منتصف القرن الماضي، وهي عبارة عن نسبة تفرض على الفرق بين قيمة المبيعات للوحدة الإقتصادية وقيمة مشترياتها، أو ما لزم لإنتاج هذه المبيعات يقوم بتحمل عبئها المستهلك النهائي، ويلتزم بتوريدها تجار التجزئة والجملة (عوض، 2012: ص82).

أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

- 1- تحريك العجلة الإقتصادية من خلال تخفيض حجم المدخرات وزيادة معدلات الادخار، لأن ضريبة القيمة المضافة تعتبر من أحد ضرائب الإستهلاك.
- 2- الهدف المالي: تعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى أهم الضرائب غير المباشرة التي تصل نسبة إيراداتها 30%-40% من الإيرادات العامة، و50% من الإيرادات المحلية.
- 3- تستخدم ضريبة القيمة المضافة لتشجيع إستثمارات معينة من خلال إعفائها من الضريبة (المهياني، 2003).

4- تشجع ضريبة القيمة المضافة على إحلال الواردات والصناعات الوطنية للدولة من خلال إعفاء الصادرات من ضريبة القيمة المضافة، وفرض الضريبة على الواردات مما يؤدي إلى رفع تكلفتها وبالتالي قدرة البضائع المحلية على منافسة البضائع المستوردة (شريف، 1998: ص6).

خصائص ضريبة القيمة المضافة

- **ضريبة عامة General Tax:** هي ضريبة عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة.
- **ضريبة غير مباشرة Indirect Tax:** أي تفرض على المظاهر الخارجية للثروة، تعتمد على قدرة الممول في نقل عبئ الضريبة لغيره سنوياً (عوض، 2007).
- **ضريبة دورية التحصيل Monthly paid:** أن هذا النوع من الضرائب يلتزم المكلف بتوريدها بشكل دوري للحكومة، فهذا النوع من الضرائب يساهم بالإنفاق الحكومي بشكل مستمر، فتحصيلها خلال شهر أو شهرين بعكس الضرائب المباشرة التي تحصل سنوياً وتوقع عبئ على المكلف في تراكمها (صبري، 1998).
- **ضريبة تطبق مبدأ الخصم Credit Mechanism:** يعتبر مبدأ الخصم جوهر الضريبة على القيمة المضافة، يحقق للمنتجين والتجار والمستوردين تحصيل الضريبة على مبيعاتهم التي دفعها من خلال خصم ما تحملوه من ضرائب خلال انتاجهم (الحجاوي، 2004).
- **ضريبة متعددة المراحل Multiple Tax:** فهي تعرض على كافة مراحل الانتاج والتوزيع بدايةً من الانتاج، فتاجر الجملة ينقلها لتاجر التجزئة ثم للمستهلك النهائي.
- **ضريبة عينية Intend Tax:** أي أن المادة الخاضعة للضريبة سلع وخدمات، أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من سيتحملها.

- **ضريبة اقليمية Territorial T** : أي تفرض على السلع المنتجة محليا عند بيع السلعة والخدمة عند ادائها، أما السلع المستوردة عن إعادة بيعها داخل البلد تفرض عليها الضريبة بغض النظر عن محل الإقامة أو جنسية المستورد.
- **ضريبة ذات إجراءات سهلة**: أي أن الضريبة تفرض بنسبة معينة من سعر السلعة أو بمبلغ ثابت مما يسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية.
- **ضريبة ملائمة للخزانة العامة**: تعتبر هذه الضريبة أكثر ملائمة للخزانة العامة لأنها تحصل بمجرد حدوث الواقعة المنشأة لها تقريبا.

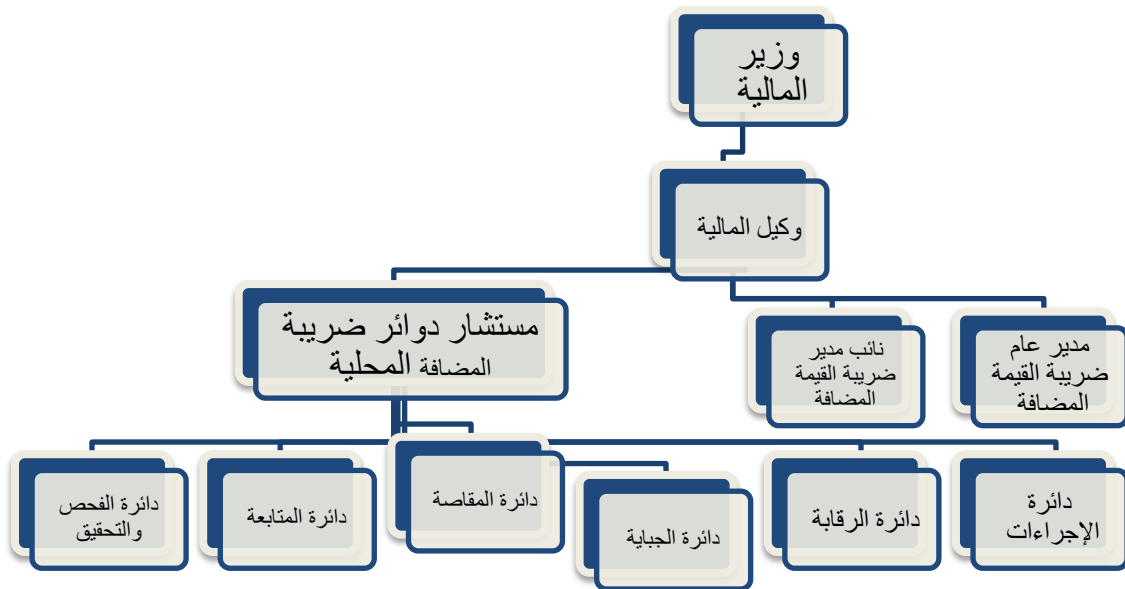
الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أحد أطراف العلاقة الضريبية، حيث يقع على عاتقها دور مهم في تحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة العامة (قزرع، 2010) فالإدارة الضريبية منحت لها ولموظفيها سلطة واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة والتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل المكلف.

إن الإدارة الضريبية تلعب دوراً وعنصراً هاماً، فحسن تطوير وتنمية وإدارة موظفيها يعمل على زيادة إيراداتها الضريبية المحصلة من قبل المكلفين وبالتالي رفق الخزنة العامة.

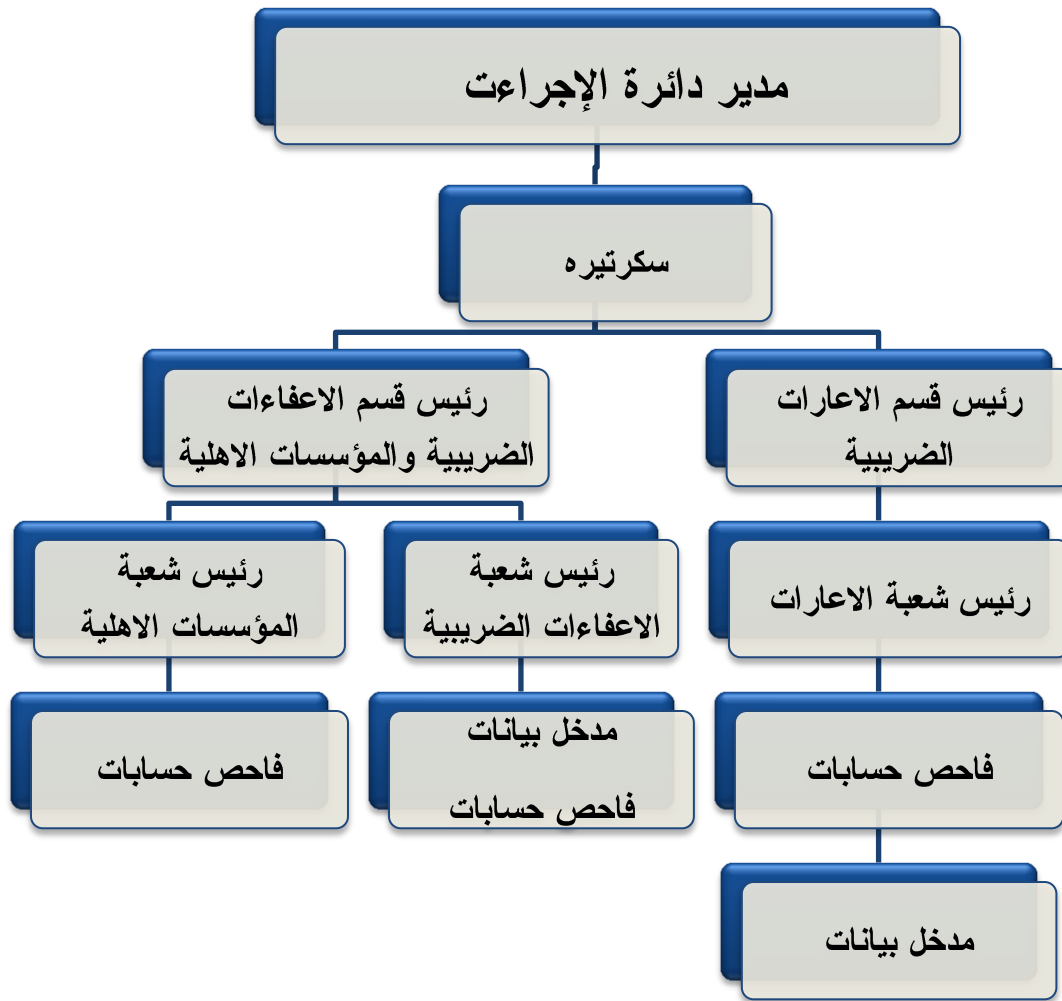
فالإدارة الضريبية لا يمكن أن تحقق أهدافها إلا من خلال إدارة ضريبية ذات كفاءة وفاعلية وسلطة تنفيذية تقع على عاتقها تنفيذ التشريعات الضريبية، بما أنها على علاقة مباشرة مع المكلفين، ينبغي أن تهتم بمصالح المكلفين، والإهتمام بتطبيق السياسة الضريبية، وأن تأخذ في المتغيرات على النفقات التي تنفقها، ويجب أن تراعي الإدارة الضريبية المتغيرات عن رسم خططها الاستراتيجية من خلال مراعاة وجود الإستقلالية التي يمكنها من الالتزام بمسؤوليتها تجاه الدولة والمكلفين والمجتمع (مصطفى وحسين، 2013).

الدوائر الضريبية: هي عبارة عن الدوائر الضريبية في المحافظات الفلسطينية التي تقوم بتنفيذ القانون الضريبي على المكلفين بدفعها لضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية (محمد، 2014).



شكل رقم (1): الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة.

المصدر: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017.

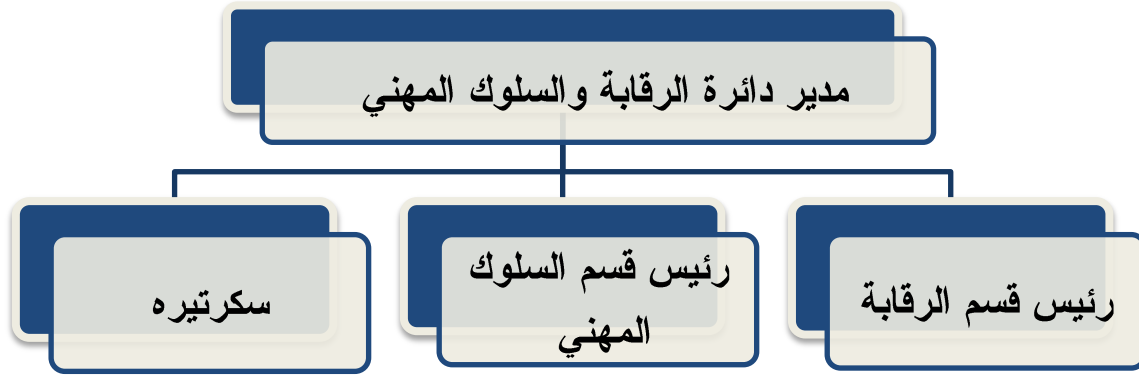


شكل (2): الهيكل التنظيمي لدائرة الإجراءات

المصدر: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017.

مهام وصلاحيات دائرة الإجراءات الضريبية:

- فحص الاعارات الضريبية وتدقيق مستنداتها
- التأكد من تنفيذ اللوائح الصادرة
- التأكد من سلامة إجراءات التي تمر بها المعاملة
- تدقيق المعاملات الضريبية
- منح قطاعات معينة نسبة صفر حسب القوانين والانظمة.

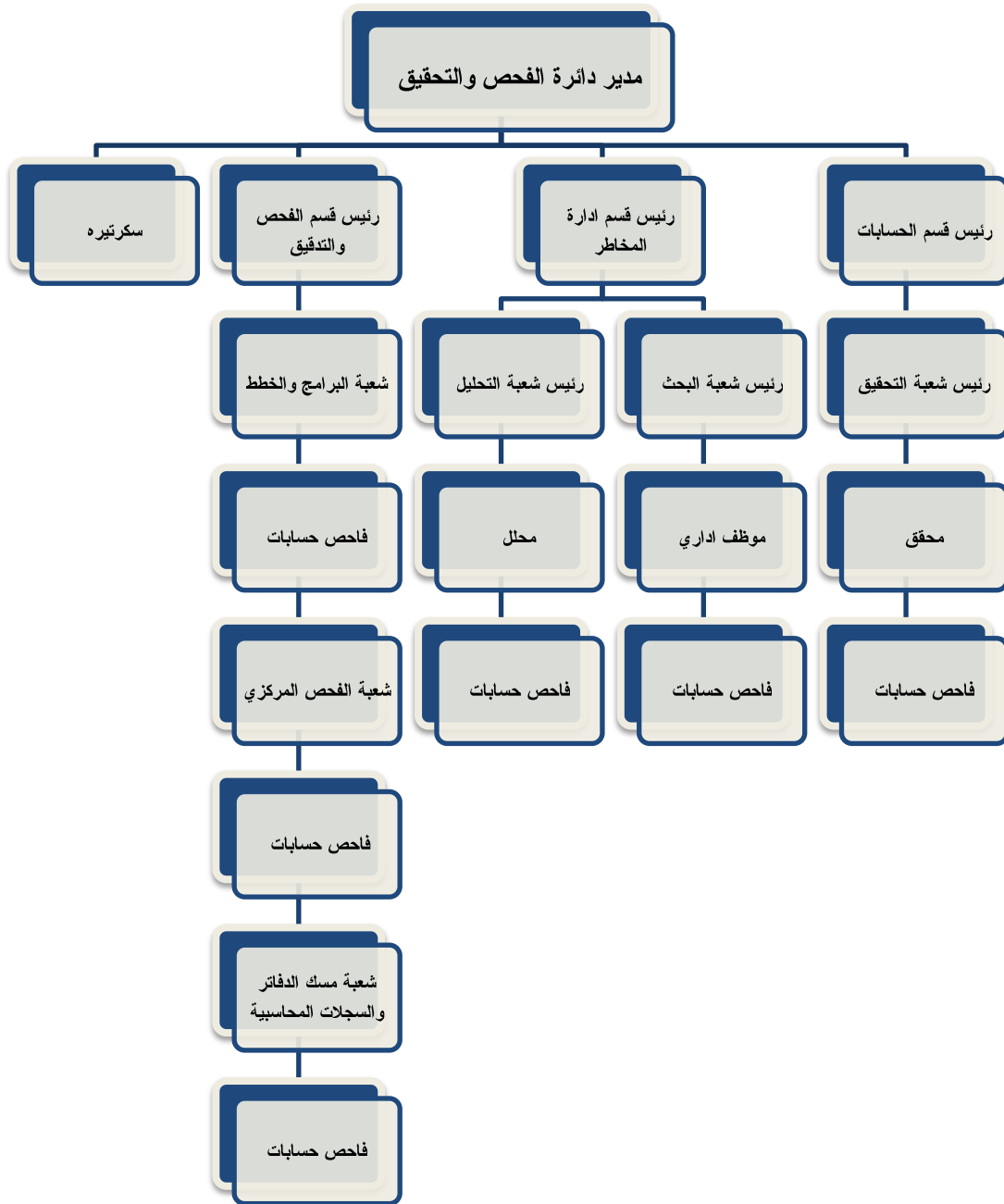


شكل (3): الهيكل التنظيمي لدائرة الرقابة والسلوك المهني.

المصدر: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017.

المهام والصلاحيات:

- تنفيذ خطط العمل الموجهه من قبل الإدارة العليا.
- الرقابة على أعمال كافة الإدارات والمكاتب الفرعية حسب دليل الإجراءات المعتمد.
- مراقبة الأداء الوظيفي للموظفين من حيث السلوك المهني والانضباط مع الزملاء والمكلفين.
- الرقابة والتفتيش على الإدارات والمكاتب المحلية حسب تعليمات قانون ضريبة القيمة المضافة.
- متابعة الشكاوي من المكلفين والموظفين.



شكل (4): الهيكل التنظيمي لدائرة الفحص والتحقيق.

المصدر: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017.

المهام والصلاحيات:

- فحص ملفات الإعارات النقدية للمكاتب الاقليمية.
- اعداد الملفات المحولة للإدارة العامة.

-
- ```
graph TD; A[مدير مكتب ضريبة القيمة المضافة] --> B[سكترتاريا]; A --> C[مراسل]; B --> D[نائب مدير]; B --> E[مراقب داخلي]; D --> F[رئيس قسم القضايا]; D --> G[رئيس قسم الجماك والرسوم]; D --> H[رئيس قسم الشؤون ادارية]; D --> I[رئيس قسم المقاصة]; D --> J[رئيس قسم الفحص والتحقيق]; D --> K[رئيس قسم المشتغلين]; D --> L[رئيس قسم الاستقبال]; F --> M[مامور تقدير]; G --> N[شعبة تدقيق البيانات اجمركية]; N --> O[شعبة ضريبة الشراء]; H --> P[شعبة شؤون ادارية]; I --> Q[شعبة فحص وتحقيق فواتير المقاصة]; Q --> R[شعبة ادخال الفواتير]; J --> S[شعبة التدقيق]; S --> T[بة فحص حسابات الافراد]; T --> U[شعبة التسجيل]; K --> V[شعبة السيارات];
```
- The organizational chart illustrates the structure of the Ministry of Finance, starting with the Director of the Value Added Tax Department at the top. This role oversees two main branches: Secretariat and Correspondence. The Secretariat branch further divides into Deputy Director and Internal Auditor. The Deputy Director manages seven departments: Litigation, Customs and Excise, Administrative Affairs, Equalization, Inspection and Audit, Training, and Reception. Each department has specific subordinate units or sections, such as Assessment Officers under Litigation, or various specialized sections under Inspection and Audit.

المصدر: الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، وزارة المالية، رام الله، 2017.

- **مدير دائرة ضريبة القيمة المضافة:** المتابعة لجميع ما يتعلق بالموظفين والأقسام في الدائرة ومتابعة الجباية النقدية والشيكات والشؤون الادارية، والقيام بعمليات التدقيق والمتابعة للملفات، وإستلام التقارير من الأقسام. ومن مهامه أيضا إعداد وتقدير سليم للمقاصة وإلغاء الغرامات وفتح الملفات.

- 32

الإنحرافات السلبية لمعالجتها ومعرفة أسبابها، وفحص ملفات المكلفين قبل المصادقة عليها من قبل مدير الدائرة.

- **المراقب الداخلي:** من صلاحياته تقديم المشورة والمساعدة للمدير الإقليمي لاتخاذ القرارات عن طريق التحليل والتقييم والتوصيات، ومراقبة وإستلام التقارير من مدخلي البيانات والأقسام، ومراقبة واستلام تقرير دفعات الضرائب في حساب إيرادات الوزارة، وتطوير فاعلية الرقابة الداخلية ومراقبة العمليات والتحقق من الأداء الوظيفي حسب الإجراءات الموحدة والمتبعة ورفع التقارير للمدير العام.
- **رئيس قسم الاستقبال والتوعية:** إرشاد المكلفين وإطلاعهم على القوانين والأنظمة المعمول بها وإطلاع الموظفين على المستندات اللازمة للعمل، والعمل على التوعية الضريبية من خلال وسائل الإعلام والندوات وورش العمل وإرشاد المكلفين إلى الإجراءات السليمة وتوعيتهم للخصم الذي يدفعه ضمن فترات محددة.
- **رئيس قسم المشتغلين:** من مهامه إعداد المعاملات من حيث فتح وإغلاق ملفات المكلفين، وكشوفات الإعارة والخصم من الرصيد، وإعداد التقارير اللازمة بنتائج عمل القسم في نهاية كل فترة، وإصدار براءة الذمة وأي شهادات تتعلق بكافة المشتغلين
- **رئيس قسم الفحص والتحقيق:** الإشراف المباشر على فاحصي القسم والشعب التابعة للقسم، فحص ملفات الاعارات النقدية للمكاتب الإقليمية والمصادقة على تقارير الفاحصين وإعداد خطط وبرامج الفحص الأزمة بالتنسيق مع مدير الدائرة ومتابعة تنفيذ هذه الخطط.
- **رئيس قسم القضايا:** متابعة الملفات التي يتم تدقيقها، وتجهيز الإخطارات القانونية اللازمة وتحويل الملفات لدائرة القضايا المركزية في الإدارة العامة.

- **رئيس قسم الجمارك:** متابعة البيانات الجمركية وتقييمها والتنسيق مع دائرة الجمارك، وتزويد قسم التدقيق بالملفات التي بحاجة للفحص والتدقيق.

#### **مقومات نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة القيمة المضافة (لطفي، 2004):**

أن أي نظام كفؤ يجب أن يقوم على مقومات تدعم نجاح هذا النظام، فنظام الرقابة الداخلية للحكم عليه بالكفاءة يلزم توفر العديد من المقومات التي يركز عليها النظام، ومن هذه المقومات الواجب توافرها:

- **هيكل تنظيمي كفؤ:**

- يتمثل في وجود أهداف أساسية لدائرة ضريبة القيمة المضافة تسعى في عملها لتحقيقها.

- تحديد المسؤوليات والواجبات لكل موظف في الدائرة.

- **نظام محاسبي متكامل: (عطية، 2014)**

- وجود مجموعة دفترية ومستندية لاثبات جميع العمليات بالدائرة من ملفات مكلفين وغيرها.

- وجود موازنة للمقارنة بين إيرادات دائرة ضريبة القيمة المضافة على مدار عدة سنوات لمقارنة نتائجها والبحث في سبيل الفرق بين إيرادات الدائرة الحالية وإيرادات الدائرة للسنوات السابقة.

- **عناصر بشرية ملائمة: (شعباني، 2004)**

- توفر في عناصرها البشرية الامانة والكفاءة ومقومات ذاتية للقدرة على تحقيق عمل المؤسسة.

## معايير أداء سليمة للمقارنة:

- سياسات وإجراءات لحماية الأصول وهو يعتبر أهم هدف لنظام الرقابة الداخلي المتمثل بحماية الأصول.
- استخدام وسائل وأنظمة آليه: كالبرامج المحاسبية والآلات الحاسبة للتأكد من صحة البيانات لكشف أي تلاعب أو إختلاس وتوفير الدقة والسرعة والوقت وحماية الاصول وخفض التكلفة.

البيانات المالية لإيرادات ضريبة القيمة المضافة في فلسطين:

جدول (1): الإيرادات المالية الفلسطينية للسنوات (2012 - 2016)

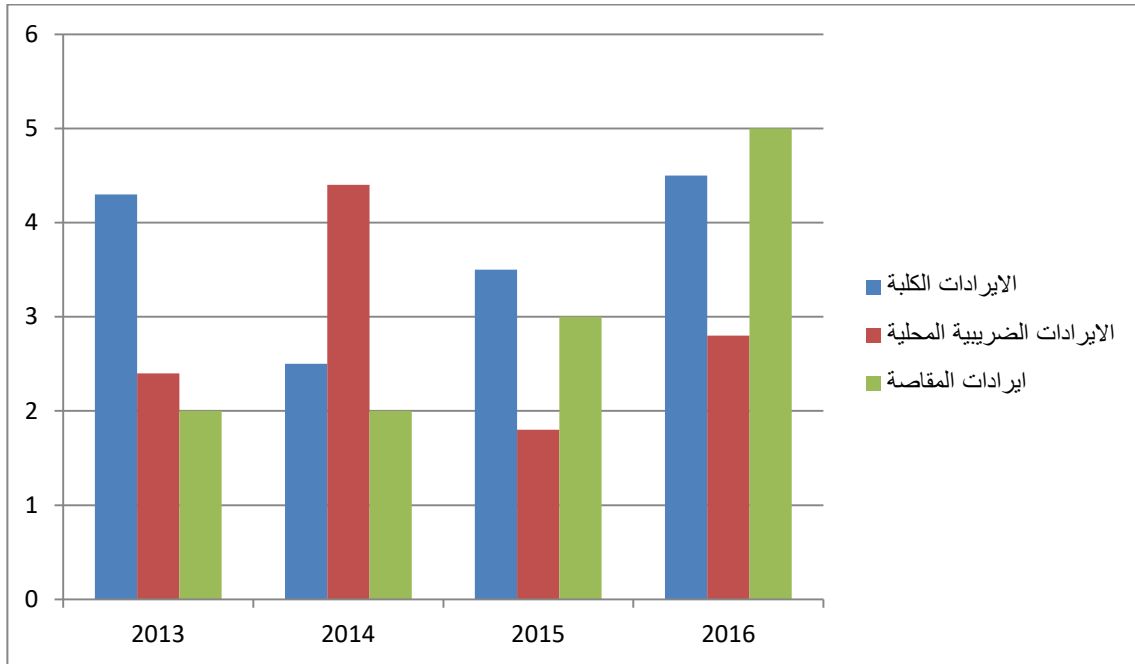
| السنة                                | 2012 | 2013 | 2014 | 2015  | 2015  |
|--------------------------------------|------|------|------|-------|-------|
| الإيرادات الكلية                     | 7958 | 8348 | 9817 | 10931 | 13263 |
| الإيرادات الضريبية المحلية           | 1844 | 2157 | 2149 | 2354  | 2430  |
| إيرادات المقاصة الكلية               | 5617 | 6103 | 7331 | 7988  | 9059  |
| إيرادات ضريبة القيمة المضافة المحلية | 670  | 852  | 951  | 1003  | 919   |
| إيرادات القيمة المضافة - المقاصة     | 1861 | 2017 | 2278 | 2276  | 2790  |
| إيرادات ضريبة القيمة المضافة الكلية  | 2531 | 2869 | 3229 | 3279  | 3709  |
| إيرادات ضريبة الدخل                  | 659  | 714  | 685  | 701   | 684   |

المصدر: وزارة المالية والتخطيط الفلسطينية.

جدول (2): نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات الأخرى

| الإيرادات                                     | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|-----------------------------------------------|------|------|------|------|------|
| الإيرادات الكلية                              | 0.32 | 0.34 | 0.33 | 0.30 | 0.29 |
| الإيرادات الضريبية المحلية                    | 0.36 | 0.39 | 0.44 | 0.43 | 0.39 |
| إيرادات المقاصة                               | 0.33 | 0.33 | 0.31 | 0.28 | 0.31 |
| نسبة إيرادات ضريبة الدخل إلى الإيرادات الكلية | 0.08 | 0.09 | 0.07 | 0.06 | 0.05 |

المصدر: من اعداد الباحثة.



شكل (6): نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى كل إيراد للسنوات 2013-2016

#### دور معايير الحوكمة في تحقيق قواعد الضريبة:

إن تطبيق معايير الحوكمة بالشكل السليم يسهم في التأكد من إلتزام الدائرة الضريبية في قواعد الضريبة فكل معيار من معايير الحوكمة يؤكد على قاعدة أو عدة قواعد مجتمعة من قواعد ضريبة القيمة المضافة، سنوضح فيما يأتي مدى طبيعة مساهمة كل معيار في التأكيد على قواعد الضريبة:

| قواعد الضريبة |                |                |               | معايير الحوكمة    |
|---------------|----------------|----------------|---------------|-------------------|
| قاعدة اليقين  | قاعدة الملائمة | قاعدة الإقتصاد | قاعدة العدالة | 1- معيار الانضباط |

إن تحديد معايير السلوك الأخلاقي الجيد والالتزام به من قبل موظفي الدائرة الضريبية يعزز ثقة المكلفين بنزاهة وعدالة الإجراءات الضريبية، وتقديم الخدمات المثلى للمكلفين من خلال إنجاز المعاملات الضريبية في الأوقات المناسبة للمكلفين، ومن ثم يساهم في الالتزام الطوعي للمكلفين والحد من التهرب الضريبي، كما أن الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة من خلال عدم تواطؤ المكلفين في إجراءات التسجيل والتقدير.

| قواعد الضريبة  |               | معايير الحوكمة    |
|----------------|---------------|-------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة العدالة | 2- معيار المساءلة |

عند توفير أنظمة فعالة للمساءلة والمحاسبة، ومنح المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي الدائرة، تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية، وتحسن أداء العاملين والحد من الفساد الإداري والمالي.

| قواعد الضريبة  |               |                | معايير الحوكمة       |
|----------------|---------------|----------------|----------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة العدالة | قاعدة الملائمة | 3- معيار الاستقلالية |

توفير الاستقلالية في العمل الضريبي يساهم في تحقيق العدالة من خلال الخضوع لجهات متنفذة تعمل على تحقيق مصالحها الشخصية، وتوفر الإستقلالية في الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية وتحقيق المرونة.

| قواعد الضريبة  |              |                |               | معايير الحوكمة            |
|----------------|--------------|----------------|---------------|---------------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة اليقين | قاعدة الملائمة | قاعدة العدالة | 4- معيار الافصاح الشفافية |

الافصاح عن المعلومات بصور شفافة، وإمكانية الحصول عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب، يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول الكل على المعلومات، وإستخدام الوسائل المناسبة لاستخدام جميع الأطراف المعلومات بسهولة ويسر، والالتزام بالشفافية في العمل الضريبي سوف يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية المحصلة، ومن ثم تحقيق الإقتصاد في النفقات.

| قواعد الضريبة  |              |                |               | معايير الحوكمة     |
|----------------|--------------|----------------|---------------|--------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة اليقين | قاعدة الملازمة | قاعدة العدالة | 5- معيار المسؤولية |

إن تحديد الصلاحيات والمهام الممنوحة للموظفين يعمل على تقسيم العمل فيما بينهم، ومما يحد من الرقابة في العمل، مما يؤدي توفير الخدمات للمكلفين من خلال تسهيل الإجراءات الضريبية وعدالتها وتحقيق الدقة والالتزام بالعمل، وتحسين أداء الوحدات الإدارية وبالتالي زيادة الإيرادات المحصلة من الضريبة.

| قواعد الضريبة  |               | معايير الحوكمة             |
|----------------|---------------|----------------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة العدالة | 6- معيار العدالة والمساواة |

أن توفر العدالة والمساواة في المعاملة مع الأطراف ذات العدالة في ما يتعلق بإتاحة المعلومات وتحديد الأجور والحوافز، ذلك يؤدي إلى تحسين أداء الإدارة الضريبية تحقيق زيادة في الإيرادات الضريبية المحصلة.

| قواعد الضريبة  |               | معايير الحوكمة                |
|----------------|---------------|-------------------------------|
| قاعدة الإقتصاد | قاعدة العدالة | 7- معيار المسؤولية الاجتماعية |

إن إلزام الإدارة الضريبية في حماية المجتمع والمساهمة في تطويره ومساهمته في حماية البيئة والتلوث، يعزز ثقة الأطراف ذات العلاقة بها والمجتمع، فإظهار مدى مساهمة النظام الضريبي في تحقيق أهداف إجتماعية وإعادة توزيع الدخل يؤدي إلى تعاون الأطراف ذات العلاقة والمجتمع مع الإدارة الضريبية وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية والمساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

| قواعد الضريبة |              |                | معايير الحوكمة             |
|---------------|--------------|----------------|----------------------------|
| قاعدة العدالة | قاعدة اليقين | قاعدة الإقتصاد | 8- معيار الكفاءة والفاعلية |

إتباع الإدارة الضريبية لمعيار الكفاءة والفاعلية في إدارتها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد البشرية بتخصيص كل شخص للمسؤوليات المترتبة عليه والمهام الموكلة اليه سيؤدي إلى تخفيض النفقات الناتجة عن زيادة في أعداد الموظفين المفرط، بالإضافة إلى ذلك زيادة الرضا بين العاملين في الدائرة ناتج عن تحقيق المساواة والعدالة فيما بينهم، مما يشجعهم على

العمل بإخلاص وأمانة في عملهم وقدرتهم على تحقيق معدلات عالية من مقدار الضريبة المحصلة من المكلفين وعدم السماح بالتهرب.

**أهداف تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة (عمرو، 2010):**

إن تطبيق معايير الحكومة في دوائر ضريبة القيمة المضافة سيؤدي إلى تحقيق العديد من الأهداف على عدة مستويات ومن هذه الأهداف:

• **المستوى الإقتصادي (عمرو، 2010):**

- تحسين أداء الدوائر الضريبية من خلال عمليات الرقابة والمتابعة على أداء الدوائر الضريبية
- تحسين كفاءة عمل الدوائر الضريبية.
- تجنب الوقوع في المشاكل المحاسبية والمالية وتجنب الفساد في الدوائر الضريبية.
- زيادة في إيرادات الدولة المحصلة من قبل الدوائر الضريبية.
- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

• **المستوى القانوني (كلبونه، 2008):**

- وضع أنظمة كفيلة لتساعد في تجنب الغش والفساد وتضارب المصالح.
- تفعيل أنظمة الرقابة على الدوائر لضريبة القيمة المضافة.
- وضع إجراءات وقواعد ضرورية متعلقة بسير العمل داخل الدوائر الضريبية.

• **المستوى الاجتماعي:**

- توفير فرص عمل جديدة من خلال إرتفاع في قيمة الإيرادات المحصلة من ضريبة الدخل ورفدها لخزانة الدولة، مما يؤثر على قدرة الدولة في إنشاء مشاريع إستثمارية لتوفير فرص عمل.



- رفع مستوى المعيشة.

نود التذكير أنه ليس كافياً وجود نظام يتفق مع معايير الحوكمة ولكن من الضروري وجود إلتزام في تطبيق هذه المبادئ يحميها من الإنحرافات.

دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح في دوائر ضريبة القيمة المضافة (مسعود، 2014):

تتواجد في المؤسسات بشكل عام والدوائر الحكومية بشكل خاص مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة، لهذا وضعت العديد من المنظمات الدولية قواعد لتقليل هذا النوع من التضارب في المصالح وكان من ضمن ما أشارت له هذا المنظمات:

- الشفافية في عمل الإدارة، أي تعمل الإدارة بنزاهة دون وجود محسوبية وفساد في هيكلها الإداري
- الإفصاح والشفافية في إتباع الإجراءات المحاسبية،
- ضمان حقوق المكلفين، مثل حق المساواة والعدالة فيما بينهم دون وجود تحيز لمكلف دون آخر.
- رفع كفاءة عنصر الرقابة الداخلية للتأكد من سير العمل بالشكل المخطط له، ومراقبة أداء الموظفين لعملهم.

جميع هذه النقاط مجتمعة مع بعضها البعض تعمل على تخفيف مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة، فوجود نظام حوكمة فعال في الدوائر الضريبة يجعل القائمين عليها يعملون لصالح الدائرة ولصالح الخزينة العامة بعيداً عن مصالحهم الشخصية، فالمصلحة العامة أساس عمل الدائرة.

## العلاقة بين الحوكمة وزيادة التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة:

إن هدف أي مؤسسة هو زيادة أرباحها، فيعتبر الهدف المالي هو الهدف الرئيسي الأول الذي تسعى إليه أي مؤسسة، فدوائر ضريبة القيمة المضافة هي دوائر حكومية هدفها الأول هو زيادة إيراداتها الضريبية المحصلة من المكلفين، وتعتبر الإيرادات الضريبية المحصلة من قطاع ضريبة القيمة المضافة تسهم بشكل كبير في الإيرادات المحلية للدولة. فيمكن للإدارة الضريبية أن تنظم عملياتها المالية والإدارية لتحقيق إيراد ضريبي أعلى، فالعدالة والشفافية في العمليات المالية والنزاهة تحقق قدر كبير من المسؤولية والمساءلة، وبالتالي لا يمكن التغاضي عنهم (عمرو، 2010).

وفي ظل الوضع السياسي الفلسطيني الذي يتعرض له البلد من فساد ومحسوبية يتطلب من الإدارة الضريبية أن تكون متيقنة من هذا الوضع، وتفعيل عناصر الحوكمة بشكل جيد من أجل القضاء على الفساد المالي في إدارتها دون تأثير لأصحاب النفوذ، وأن تشكل جهاز رقابة فعال يتمتع بالكفاءة والفاعلية لمراقبة أعمال الدوائر الضريبية.

حتى تحقق الدوائر الضريبية إيرادات عالية يجب أن تعمل على تكوين علاقة بينها وبين المكلف، لذلك تحتاج الإدارة الضريبية إلى تفعيل عناصر الحوكمة لتحفيز المكلف على دفع الضريبة دون محاولة منه من التهرب الضريبي، فيجب أن تتبع سياسية العدالة بين جميع المكلفين كل حسب قدرته التكليفية وما يترتب عليه من مبالغ ضريبية مع تقديم بعض الدعم والتحفيز لصغار المكلفين لإنشاء مشروعاتهم من خلال تخفيض نسبة الضريبة لحين التمكن من مشروعاتهم.

فالنظام الضريبي الفلسطيني الحالي مرتبط بالجانب الإسرائيلي، هو نظام قديم يحتاج إلى أن تتحرر منه الدولة لنهج نظام ضريبي قادر على تفعيل عنصر الزيادة في الإيرادات الضريبية المحصلة مع تقديم الثقة للمكلفين بالرسوم المدفوعة على أنها ستعود عليهم من خلال

خدمات تقدمها لهم الدولة وتشجيع على الاستثمار، فنحن بحاجة إلى تعاون بين القطاع العام والقطاع الخاص للنهوض بإقتصادنا وإنهاء التبعية للدول المانحة.

### الأطراف المشاركة في تطبيق مبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة:

هنالك أطراف رئيسية تؤثر في التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة وتحدد مدى نجاح تطبيق هذا المفهوم أو فشله ومن هذه الأطراف:

#### الدائرة الضريبة:

لقد عرفت سابقاً على أنها عبارة عن الدوائر الضريبية في المحافظات التي تقوم بتنفيذ القانون الضريبي على المكلفين بدفع وضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية.

وهنا يأتي دور الإدارة الضريبية من تطبيق القوانين المتعلقة بشأن ضريبة القيمة المضافة والنزاهة في التعامل والتعبير عن البيانات المالية بشفافية والافصاح عن حجم إيراداتها المحصلة، وتوظيف الموارد البشرية ذات الكفاءة لتتمكن من تطبيق عناصر الحوكمة بشكل صحيح ومن متطلبات نموذج الحوكمة الجيد (الخضيري، 2005):

- الإقتصاد: أي أن تكون تكلفة تطبيق عناصر الحوكمة أقل من عائدته، وأن يكون العائد ملموس من خلال زيادة في الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى تحقيق العوائد المعنوية ويقاس بمعدل رضى الموظفين في الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة.
- الفاعلية الغير محدودة: أي تأمين نظام معلومات صحيح، وتحقيق قدر مناسب من الإفصاح عما يحدث.
- الاشباع الكامل لرغبات الأفراد من حاجات الأمن والثقة ومعالجة غرائز الخوف.
- الخصوصية: أي أن تتفق مع خصائص المجتمع التي تطبق فيه، أي لا يمكن فرض ضرائب على شركة عوائدها لا تغطي تكاليفها.

## ديوان الرقابة العام:

**مفهومه:** هو منظمة دستورية أنشأت تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة، يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية لممارسة الأعمال التي كلف بها ([www.facb.gov.ps](http://www.facb.gov.ps)).

## الهدف من إنشاء الديوان:

الهدف الرئيسي لأنشاء الديوان هو ضمان سير العمل وتحقيق الإستقرار المالي والإداري في دولة فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والقضائية والتشريعية، وكشف الانحراف المالي والإداري بما في ذلك من إستغلال الوظيفة العامة والتأكد من الأداء العام يتفق من أحكام القوانين والأنظمة، وانه يتم ممارسته بأفضل طريقة وأقل تكلفة ممكنة ([www.saacb.ps](http://www.saacb.ps)).

## ومن اختصاصات الديوان ما يأتي:

- إقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان.
- مراقبة نفقات وإيرادات الوزارات والدوائر الحكومية حسب ما نص عليه القانون.
- التحقق من عمل أجهزة الرقابة والتفتيش في الدوائر الحكومية بشكل فعال وكفؤ.
- تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يعزز مبادئ الحوكمة بالنسبة للشفافية والمصادقية.
- البحث عن أسباب القصور في العمل والإنتاج والكشف عن عيوب الأنظمة المالية والإدارية والفنية.
- الكشف عن مخالفات الموظفين التي تستهدف المساس بسير العمل في الدوائر الحكومية
- مراقبة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين وتتبع شكاوى الجمهور.

يعتبر ديوان الرقابة العامة إحدى الجهات الأساسية في تفعيل عناصر الحوكمة فهو مهمته الرقابة على الدوائر الحكومية للتأكد من عملها بشفافية ونزاهة وعدالة دون التمييز بين الأطراف ذات العلاقة، وأيضاً الرقابة على نفقاتها وإيراداتها للتأكد من أن الدوائر قادرة على تحقيق إيرادات أعلى من نفقاتها، ويعتبر ديوان الرقابة مسؤولاً عن إصدار أنظمة فعالة لجميع الدوائر تساعد في الكشف عن أوجه الفساد وتساعد في إتمام عملها بسهولة ويسر، والنظر في تعديل القوانين والأنظمة بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

#### دائرة التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي عملية محايدة ومستقلة، وموضوعية وإستشارية ترقى إلى رفع أعمال دوائر ضريبة القيمة المضافة وتساعد على تحقيق أهدافها وتحسينها وتساعد على تحقق أهداف الدوائر الضريبية لتطبيق منهج منظم. ومنضبط لتقييم فعالية إجراءات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة وتحسين الإجراءات والأنشطة ذات العلاقة، لرفع وزيادة الإيرادات الضريبية والحفاظ على حقوق المكلفين بتحقيق العدالة فيما بينهم، ويمكن النظر إلى دائرة التدقيق الداخلي على أنها تقدم خدمات وقائية وإنشائية وجزء من نظام الرقابة الداخلية.

ومن الأمور الواجب توافرها في دائرة التدقيق الداخلي من خلال تفعيل عناصر الحوكمة

في دوائرها الآتي: (الغزاوي، 2007)

- تطبيق نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي لكشف الفساد في الدائرة.
- الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والمعايير الدولية للمحاسبة.
- تمتع دائرة التدقيق الداخلي بموظفيها بالاستقلالية والنزاهة في عملها.
- وضع نظم وإجراءات لإدارة المخاطر.
- متابعة عمليات الإفصاح والشفافية في الدوائر الضريبية والامتثال للقوانين والأنظمة واللوائح.

## العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف

الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي جزءاً من الثقة بين الدولة بشكل عام والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بأن الإنفاق الحكومي هو إنفاق عادل ورشيد ونزيه يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطني ومنها الواجبات الضريبية، فالقانون الضريبي فرع من فروع القانون العام، والعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف تعبر عن روابط القانون العام (عبد الغفور، 2008).

فاعمل الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية شبه معدوم، وذلك لأن مأمور التقدير دائماً ينظر إلى الكشوفات والحسابات المقدمة له من قبل المكلف على أنها غير صحيحة وأن المكلف يعمل دائماً على إخفاء الحقيقة، فيجب أن يكون عنصر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية عنصر فعال، وتحسين العلاقة فيما بينهما، وبالتالي سيؤدي إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، فإن الإدارة الضريبية بكفاءة مواردها البشرية في التعامل مع المكلفين تنجح في كسب ثقة المكلف وتحد من حالات التهرب الضريبي.

## الدراسات السابقة:

دراسة (حبوش، 2007)، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانه إعتماً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، مكونة من أربعة أجزاء، وزعت على مراجعي الحسابات الخارجيين والمراجعين الداخليين ومدراء الشركات المساهمة العامة، بلغ عددها (137) استبانه، وإستخدم الباحث البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (spss) لتحليل البيانات.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: تلتزم الشركات المساهمة العامة بالمبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات مع أن إلتزامها بتلك المبادئ جميعها وحدة واحدة هو بمستوى متوسط ويتفاوت مستوى الإلتزام من مبدأ إلى آخر، لا توجد في فلسطين لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة بإستثناء البنوك الخاضعة لرقابة سلطة النقد الفلسطينية بالرغم من تواجدها في أمريكا والدول الأوروبية منذ مدة طويلة.

دراسة (صالح، 2007)، العوامل المساهمة في زيادة عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالتشريعات والاتفاقيات المنظمة لضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وإجراءات العمل في الإدارات الضريبية على إيرادات ضريبة القيمة المضافة، ومدى تحقق فعالية الموظفين في عملهم الضريبي.

من أهم النتائج التي توصل إليها صالح:

هناك علاقة طردية بين كفاءة موظف الإدارة الضريبية وزيادة الإيرادات الضريبية ولكن ليس هنالك توضيح لمدى كفاءة الموظف وأوجه القصور لديه.

واهم ما اوصى به صالح:

تفعيل دور الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة القيمة المضافة.

دراسة (مطر ونور، 2007)، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي.

هدفت هذه الدراسة البحث عن الشركات المساهمة العامة في ما إذا كانت تلتزم بالمبادئ الاساسية للحاكمة المؤسسية، وتم اختيار شركات المساهمة العامة في القطاعين المصرفي والصناعي كعينة للدراسة، واستخدام المنهج الوصفي التحليلي من الأدب النظري والدراسات السابقة ودراسة ميدانية من خلال المقابلات الشخصية مع المسؤولين، إضافة إلى إستبانة اشتملت على الجوانب الاساسية للبحث.

وكان من نتائج هذه الدراسة مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة العاملة في القطاعين تتراوح بين قوي وضعيف جداً، ولكن بشكل عام متوسط ومقبول ومستوى الإلتزام يميل لصالح القطاع العام المصرفي على حساب القطاع الصناعي

وفي ضوء ما تقدم قدم الباحثان مجموعة من التوصيات ومنها، إصدار جهات الرقابة والإشراف على هذه الشركات دليل يوضح المبادئ الاساسية لنظام الحاكمية المؤسسية وتشجيعها على تشكيل لجان للحاكمة المؤسسية من اعضاء مستقلين

دراسة (الهنيدي، 2004)، تطوير نظام للحاكمة المؤسسية في المؤسسات العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني.

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نظام للحاكمة المؤسسية يوصى بتطبيقه في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، واختبار مدى إدراك مدقق الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية المؤسسية، ودراسة مدى اهتمام مدقق الحسابات بمراجعة كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية المطبق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وأثر كفاءة النظام



على استقلالية مدقق الحسابات. ولتحقيق ذلك تم تصميم استبيان وزعت على عينة الدراسة التي بلغت 120 مدققاً ممارساً للمهنة، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مجموعة من المدققين.

### تم التوصل إلى النتائج التالية:

أنه يوجد إدراك جيد من قبل مدقق الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية المؤسسية، وأنه يهتم بدراسة وتقييم كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية للشركة موضع التدقيق، والتي تؤثر إيجاباً على استقلالية مدقق الحسابات، كما تم التوصل إلى أهداف ومقومات ومبادئ نظام الحاكمية المؤسسية المعززة لاستقلالية مدقق الحسابات من وجهة نظر المدقق.

### دراسة (الداعور، 2008) مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر أعضائها، وفي ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مستويات تطبيق معايير الحوكمة الجيدة، تعزى إلى متغيرات الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، موقع البلدية وتصنيفها. اعتمد الباحث في هذه الدراسة معايير الحوكمة الجيدة الصادرة عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وقد تكونت عينة الدراسة من (276) عضو بلدي، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية كانت متوسطة، إلا أنه يوجد تفاوت في مدى تطبيق هذه المعايير للحوكمة، وإن السبب في عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر أعضائها تعزى إلى متغير الجنس، هو أن المستوى الثقافي بين الجنسين أصبح في تقارب

دراسة (جبير، 2008) مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية، دراسة تحليلية.

المؤسسية، واستخدم لهذا الغرض استبانة مكونة من (40) فقرة تغطي مبادئ الحاكمية المؤسسية وكانت عينة الدراسة مكونة من نقابة المهندسين الأردنيين

## ولخصت نتائج الدراسة:

1- في التزام نقابة المهندسين الأردنيين بتوفير متطلبات وشروط الشفافية والافصاح بالنسبة للمعلومات التي تنشرها للغير.

2- وتلتزم نقابة المهندسين بالوفاء بالتزاماتها ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة التي تعمل فيها

ومن اهم توصيات الباحث، حث مجلس النقابة والادارات التنفيذية في النقابات المهنية على ضرورة مراعاة معاملة جميع الاعضاء معاملة عادلة ومتكافئة، وحث مجلس النقابة على وضع نظام كفؤ وفعال للرقابة الداخلية من قبل خبراء ومستشارين في هذا المجال

دراسة (ابو حمام، 2009)، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة على التعرف على الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات والوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ودور الافصاح والشفافية وتأثره بقواعد الحوكمة والتعرف على مدى العلاقة بين قواعد الحوكمة وكل من الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، واعد استبانة وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (150) مكون من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية واستخدام برنامج التحليل الاحصائي (spss) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

## وخرجت الدراسة في النتائج الآتية:

- ان تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

- ان تطور مفهوم الحوكمة انعكس بشكل رئيسي على تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو أهدافها.

ومن اهم توصيات الدراسة ضرورة تعميق المفاهيم، والالتزام بالقواعد التي قضت بها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية من خلال عقد دورات تدريبية، وتحديث وتطوير التطبيقات السليمة لقواعد الحوكمة وتشكيل لجنة لمتابعة تطبيقات ومبادئ الحوكمة، واصدار النشرات والتعليمات بخصوص ذلك.

دراسة (عمرو، 2010)، مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء، اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف البحث واستخدمت الاستبانة حيث تم توزيع (45) استبانة وكان مجتمع البحث مكاتب ضريبة الدخل.

وكانت نتائج البحث هناك علاقة ارتباط قوية بين الفاعلية والكفاءة من جهة ومعايير الحوكمة من جهة اخرى.

**ومن التوصيات التي اوصت بها الباحثة:**

- ضرورة الالتزام بمعايير الحوكمة وتوفير البيئة السياسية والإقتصادية المناسبة في دوائر ضريبة الدخل لتطبيقها.

- العمل على توفير دليل عملي للحوكمة في مؤسسات القطاع العام يعزز الشفافية والنزاهة والعدالة والمسؤولية والالتزام الاخلاقي بالوظيفة.

- التركيز على زيادة الوعي الموظفين بأهمية الحوكمة لما لها دور فعال في إرساء قواعد الحوكمة الرشيدة.

دراسة (دراوشة، 2014)، مبادئ الحوكمة في إطار مدونة الحوكمة لعام 2009 ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمبادئ مدونة حوكمة الشركات، استخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي في إجراء الدراسة، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة.

وكانت نتائج الدراسة وجود تطبيق لمدونة الحوكمة لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بنسبة مرتفعة، ولكن الامر يحتاج إلى مزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات بتطبيق مدونة الحوكمة.

ومن اهم توصيات الدراسة ضرورة قيام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين العمل على رفع مستوى تطبيق معايير مدونة الحوكمة لتحفيز المستثمرين على الاستثمار في هذه الشركات، والعمل على نشر الثقافة الحوكمة ومفاهيمها بشكل اوسع.

دراسة (الحافي، 2015)، بعنوان مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى الالتزام الشركات العائلية بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها.

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات، واستخدم الباحث أداة الاستبانة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة، وخرجت الدراسة في نتيجة أنه يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسط استجاباتهم نحو مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها تعزى لمتغيرات الدراسة.

وخرج الباحث في العديد من التوصيات منها:

- ضرورة عقد دورات تدريبية للمديرين العاملين في الشركات العائلية لزيادة معرفتهم بالتكنولوجيا وكيفية توظيفها.
- توفير ثقافة تنظيمية داعمة لحوكمة الشركات العائلية.
- الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية وتواجد قوانين وتشريعات تشرف على تطبيقه.
- توعية اصحاب الشركات العائلية بأهمية تطبيق الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات وما يكسبها من رفع أدائها.

دراسة (Frankya, 2006)، بعنوان اليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الارباح،

#### **.Corporate governance and earnings management**

هدفت الدراسة إلى توضيح اليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الارباح حيث تم اختبار العلاقة بين ادارة الارباح وحوكمة الشركات، وكانت نتائج الدراسة تشير إلى أن الشركات التي لها حوكمة داخلية قوية مثل التركيز على الملكية وتركيز مجلس الإدارة في عدد قليل فإنها تقوم بإدارة الارباح بشكل أكبر، في حين أنه في حالة وجود حوكمة خارجية قوية فإن الشركة تقوم بإدارة الأرباح بشكل أقل

واشارت الدراسة أن إدارة الارباح ليست المحرك الرئيسي بين طرفي الملكية والحوكمة.

## **دراسة (Hepworth, 2003) corporate governance at the, Hepworth noel, public sector, slovenia-2003.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين العلاقة بين حوكمة الشركات وأداء مؤسسات القطاع العام وصممت لهذا الغرض معايير تتمثل في الشفافية والمساءلة، النزاهة، الكفاءة والفعالية في انجاز الاعمال وتحسين نوعية التقارير المالية الداخلية والخارجية وتحسين في مستويات الرقابة الداخلية وتحسين في أداء وسلوك الموظفين.

## **دراسة (Parker et al, 2002) بعنوان: حوكمة الشركات وفشلها - دراسة تحليلية.**

ركزت الدراسة على البحث في مدى الالتزام بمعايير الحوكمة للشركات المتعثرة، ولخص نتائج الدراسة أن الشركات التي تطبق معايير الحوكمة تحقق استمرارية أكبر من الشركات التي لا تلتزم بتطبيق هذه المعايير.

## التعقيب على الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة مختلفة عن الدراسات السابقة التي أجريت في مجال الحوكمة فغالبا الدراسات عن مفهوم الحوكمة اقتصر على القطاع الخاص متمثلا بالشركات أما هذا البحث جاء تطبيقه على القطاع العام المؤسسات الحكومية في مجال قطاع الضريبة في محافظات الضفة الغربية خص بالذكر دوائر ضريبة القيمة المضافة

لقد تم البحث في هذا المجال في دراسة (عمرو، 2010)، وكان الاختلاف بين هذا البحث وهذه الدراسة، أن دراسة عمرو طبقت على دوائر ضريبة الدخل أما هذا البحث لقد تم تطبيقه على دوائر ضريبة القيمة المضافة وأيضا دراسة عمرو تم التطرق لأثر تطبيق معايير الحوكمة على دوائر ضريبة الدخل وأثره على الكفاءة والفاعلية، فالمتغير التابع كان الكفاءة والفاعلية أما في دراستنا هذه تم دراسة الأثر على كفاءة التحصيل الضريبي.

وجاءت أيضا دراسة (صالح، 2007) تتكلم عن دور كفاءة الموظف في الإدارة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية ولقد تطرق في هذا البحث لجزء صغير من موضوع دراستنا وهو دور كفاءة الموظف في الإدارة الضريبية في تطبيق معايير الحوكمة لتحقيق إيرادات ضريبية عالية ولكن كان تطرقه لهذا الموضوع خلال بحثه كان غير كافي فمجال الحوكمة مجال واسع لم يكشف عن مدى كفاءة الموظف لذلك نحن بحاجة إلى العديد من الأبحاث التي تتكلم في هذا المجال لما للحوكمة من دور هام في مجال الإقتصاد ولما لها أثر على سياسة الإدارة لتحقيق هدفها في زيادة إيراداتها.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

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



## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي تم اتباعها بالبحث في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وبناء أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافةً إلى وصف الطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

#### منهج الدراسة:

لقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي منهجاً للدراسة، وذلك لملاءمته لطبيعتها.

#### مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وقد بلغ عددهم (220) وفق إحصاءات وزارة المالية لسنة 2017.

#### عينة الدراسة:

أجريت هذه الدراسة على عينة طبقية عشوائية ممثلة لعدد الموظفين في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وبلغ حجمها (122) أي ما نسبته (55%) من مجتمع الدراسة، والجدول (3) يبين توزيع عينة الدراسة من الموظفين تبعاً للمتغيرات الديموغرافية:

جدول (3): توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها الديموغرافية

| المتغير        | التصنيف           | التكرار | النسبة المئوية % |
|----------------|-------------------|---------|------------------|
| المركز الوظيفي | مدير دائرة        | 10      | 8.2              |
|                | نائب مدير دائرة   | 10      | 8.2              |
|                | رئيس قسم          | 44      | 36.1             |
|                | موظف              | 58      | 47.5             |
| المؤهل العلمي  | ماجستير           | 16      | 13.1             |
|                | بكالوريوس         | 79      | 64.8             |
|                | دبلوم عالي        | 19      | 15.6             |
|                | غير ذلك           | 8       | 6.6              |
| التخصص         | محاسبة            | 67      | 54.9             |
|                | علوم مالية        | 9       | 7.4              |
|                | إدارة أعمال       | 28      | 23.0             |
|                | غير ذلك           | 18      | 14.8             |
| الخبرة العملية | أقل من 3 سنوات    | 9       | 7.4              |
|                | من 3- أقل 5 سنوات | 10      | 8.2              |
|                | من 5-10 سنوات     | 31      | 25.4             |
|                | من 11- 15 سنة     | 16      | 13.1             |
|                | أكثر من 15 سنة    | 56      | 45.9             |
| المديرية       | الخليل            | 21      | 17.2             |
|                | رام الله          | 18      | 14.8             |
|                | بيت لحم           | 9       | 7.4              |
|                | أريحا             | 9       | 7.4              |
|                | جنين              | 16      | 13.1             |
|                | قلقيلية           | 6       | 4.9              |
|                | طوباس             | 6       | 4.9              |
|                | طولكرم            | 12      | 9.8              |
|                | سلفيت             | 6       | 4.9              |
|                | نابلس             | 19      | 15.6             |
|                | المجموع           | 122     | 100.0            |

## أداة الدراسة:

لقد تم استخدام الاستبانة أداة للدراسة، وتضمنت الاستبانة (9) محاور، تمثلت في:

- معيار الإفصاح والشفافية.
- معيار الاستقلالية.
- معيار العدالة والمساواة.
- معيار الوعي الاجتماعي.
- معيار المسؤولية.
- معيار المساءلة.
- معيار الانضباط.
- معيار النزاهة.
- معيار النظام والترتيب.

وقد تم تصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بالمالية العامة والضرائب والمفاهيم الإدارية الحديثة وإدارة الأعمال
2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في الحوكمة والحاكمية ووضع الضرائب في فلسطين ودائرة ضريبة القيمة المضافة مثل: دراسة حبوش (2007) ودراسة مطر ونور (2007) ودراسة الداعور (2008) ودراسة عمرو (2010) ودراسة الحافي (2015) ودراسة Hepwort (2003) وقد تكونت أداة الدراسة من 3 أجزاء:

**الجزء الأول:** ويشمل المعلومات الأولية عن الموظف في دوائر ضريبة القيمة المضافة الذي قام بتعبئة الإستبانة.

**الجزء الثاني:** واشتمل على (51) فقرة، موزعة على (9) محاور، يتم الاستجابة عن هذه الفقرات من خلال ميزان ليكرت الخماسي، يبدأ باستجابة " موافق بشدة " 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، وقد تمت صياغة جميع فقرات الأداة بطريقة إيجابية.

**الجزء الثالث:** سؤالان مغلقا الإجابة (نعم - لا) حول قيام دائرة ضريبة القيمة المضافة بتحقيق مستويات عالية من التحصيل الضريبي خلال خمس سنوات الماضية، وأثر تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة، المعوقات التي تنتج عن ذلك.

#### **صدق الأداة:**

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في الإدارة العامة وإدارة الأعمال والضريبة، وبلغ عددهم (5) محكماً، وقد طُلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للبُعد الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، وحذف بعضها وردت مضامينها في فقرات أخرى، وفصل بعض الفقرات إلى فقرتين وبالإضافة إلى حذف بعض المتغيرات التي لا لزوم لها وتعديل بعضها الآخر، ولقد تم الأخذ برأي الأغلبية في عملية التحكيم، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للإستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية، كما قامت الباحثة بحساب الصدق العملي لفقرات أداة الدراسة.

## ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha، والجدول (4) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومحاورها.

جدول (4): معاملات الثبات لأداة الدراسة ومحاورها

| الرقم | المحور                     | عدد الفقرات | معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا |
|-------|----------------------------|-------------|----------------------------------|
| 1     | مقياس الإفصاح والشفافية    | 8           | 0.820                            |
| 2     | مقياس الاستقلالية          | 5           | 0.801                            |
| 3     | مقياس العدالة والمساواة    | 6           | 0.807                            |
| 4     | مقياس الوعي الاجتماعي      | 3           | 0.832                            |
| 5     | مقياس المسؤولية            | 8           | 0.878                            |
| 6     | مقياس المساءلة             | 8           | 0.906                            |
| 7     | مقياس الانضباط             | 6           | 0.827                            |
| 8     | مقياس النزاهة              | 3           | 0.702                            |
| 9     | مقياس النظام والترتيب      | 4           | 0.857                            |
|       | الثبات الكلي لأداة الدراسة | 51          | 0.964                            |

يتضح من الجدول رقم (4) أن معاملات الثبات لمحاور الاستبانة تراوحت بين (0.702 – 0.964)، وهو معاملات ثبات عالية وتفي بأغراض البحث العلمي.

## إجراءات الدراسة:

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- تم توزيع أداة الاستبانة على عينة الدراسة، واسترجاعها جميعها.

- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- إستخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

### نموذج الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

#### أ- المتغيرات المستقلة:

- 1- المركز الوظيفي: وله أربعة مستويات (مدير دائرة، نائب مدير دائرة، رئيس قسم، موظف).
- 2- المؤهل العلمي: وله أربعة مستويات (ماجستير، بكالوريوس، دبلوم عالي، غير ذلك).
- 3- التخصص: وله أربعة مستويات (محاسبة، علوم مالية، إدارة أعمال، غير ذلك).
- 4- الخبرة العملية: وله خمسة مستويات (أقل من 3 سنوات، من 3-5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 11-15 سنة، أكثر من 15 سنة).
- 5- المديرية: وله عشرة مستويات (الخليل، رام الله، بيت لحم، أريحا، جنين، قلقيلية، طوباس، طولكرم، سلفيت، نابلس)

#### ب- المتغير التابع:

- معيار الإفصاح والشفافية.
- معيار الاستقلالية.
- معيار العدالة والمساواة.

- معيار الوعي الاجتماعي.
- معيار المسؤولية.
- معيار المساءلة.
- معيار الانضباط.
- معيار النزاهة.
- معيار النظام والترتيب.

#### 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 لأفراد الدراسة من الموظفين وفق متغيراتها الديموغرافية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة على فقرات أداة الدراسة.
3. اختبارات لعينة واحدة لفحص الفرضية المتعلقة بمقارنة متوسطات معايير الحوكمة مع (50%).
4. تحليل التباين الأحادي لاختبار فرضيات الدراسة.
5. اختبار شيفيه للمقارنة البعدية
6. معادلة كرونباخ - ألفا (Cronbach's Alpha)، لحساب الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة

## الفصل الرابع

### عرض نتائج الدراسة

- عرض النتائج الخاصة بأسئلة الدراسة
- عرض النتائج الخاصة بفرضيات الدراسة



## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

يتناول هذا الجزء عرضاً لنتائج الدراسة وفقاً لسؤالها وفرضياتها

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة للدراسة:

#### 1- النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة:

ما مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي؟

وللإجابة عن السؤال الأول للدراسة، تم إستخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة، واعتمد في هذه الدراسة المقياس الآتي لتقدير مدى التطبيق، بالاعتماد على المتوسط الحسابي للفقرة:

(4.21 فأكثر) = مرتفع جداً.

(4.20-3.41) = مرتفع.

(3.40-2.61) = متوسط.

(2.60-1.81) = منخفض.

(أقل من 1.81) = منخفض جداً.

وتبين الجداول (5-14) نتائج الإجابة عن السؤال الأول للدراسة وفق محاور أداة

الدراسة:

## أ- معيار الإفصاح والشفافية:

جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الإفصاح والشفافية

| التسلسل                                | الفقرة                                                                                                             | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                                      | التقارير التي تقدمها دائرة ضريبة القيمة المضافة لوزارة المالية واضحة وتقدم معلومات كافية عن عمل الدائرة            | 4.30            | 0.67              | مرتفع جداً        |
| 2                                      | يتم عرض الحسابات لدائرة ضريبة القيمة المضافة وفق مبادئ المحاسبة الحكومية                                           | 3.86            | 0.95              | مرتفع             |
| 3                                      | التقرير السنوي المعد من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة المقدم لوزارة المالية يتضمن إفصاحاً عن مستوى الحوكمة        | 3.75            | 0.80              | مرتفع             |
| 4                                      | تفصح دائرة ضريبة القيمة المضافة للأطراف ذات العلاقة عن المعلومات بشكل دقيق وواضح ومتناسق                           | 3.88            | 0.87              | مرتفع             |
| 5                                      | درجة الإفصاح لدائرة ضريبة القيمة المضافة عن معلوماتها المالية من خلال مواقعها الإلكترونية                          | 3.32            | 0.96              | متوسط             |
| 6                                      | تفصح دائرة ضريبة القيمة المضافة في خططها المستقبلية عن حجم الإيرادات الضريبية المتوقعة من خلال مواقعها الإلكترونية | 3.41            | 1.03              | مرتفع             |
| 7                                      | تستطيع دائرة من دوائر ضريبة القيمة المضافة الاطلاع على حجم إيرادات دائرة أخرى                                      | 4.00            | 0.84              | مرتفع             |
| 8                                      | تعرض دائرة ضريبة القيمة المضافة من خلال مواقعها الإلكترونية كافة المعلومات التي يحتاجها المكلف                     | 3.28            | 1.09              | متوسط             |
| الدرجة الكلية لمعيار الإفصاح والشفافية |                                                                                                                    | 3.73            | 0.60              | مرتفعة            |

يتضح من الجدول رقم (5) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محاور الإفصاح والشفافية باعتبارها معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.28 - 4.30 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور الإفصاح والشفافية قد اتت بمتوسط حسابي (3.73) وانحراف معياري (0.60) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار الإفصاح والشفافية في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه جبر في دراسته (2008) مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية والتي اوصلت إلى التزام نقابة المهندسين الأردنيين بتوفير متطلبات وشروط الشفافية والافصاح بالنسبة للمعلومات التي تنشرها للغير، وتتفق أيضا مع دراسة ابو الحمام (2009) والتي توصلت أن تطبيق قواعد الحوكمة قد تساهم بشكل كبير في تعزيز دور الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

#### ب- معيار الاستقلالية:

جدول (6): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات معيار الاستقلالية

| التسلسل                          | الفقرة                                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                                | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة تدقيق داخلي مستقلة عن الإدارة العليا        | 3.45            | 1.20              | مرتفع             |
| 2                                | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة تنفيذية مستقلة عن الإدارة العليا            | 3.13            | 1.17              | متوسط             |
| 3                                | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة رقابة من خارج الدائرة مستقلة تدقق على عملها | 3.79            | 1.03              | مرتفع             |
| 4                                | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل               | 3.57            | 1.10              | مرتفع             |
| 5                                | تعمل الدائرة على مراقبة حالات التعارض في المصالح بين الجهات ذات العلاقة              | 3.42            | 0.99              | مرتفع             |
| الدرجة الكلية لمعيار الاستقلالية |                                                                                      | 3.47            | 0.82              | مرتفعة            |

يتضح من الجدول رقم (6) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور الاستقلالية بإعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين أن المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.13 - 3.79 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور الاستقلالية قد أتت بمتوسط حسابي (3.47) وإنحراف معياري (0.82) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار الاستقلالية في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتفق هذه النتيجة إلى ما توصل اليه الهيني في دراسته (2008) تطوير نظام الحاكمة المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني والتي توصلت إلى أنه يوجد إدراك جيد من قبل مدقق الحسابات لمفهوم الحاكمة المؤسسية، والتي تؤثر بشكل إيجابي على استقلالية مدقق الحسابات.

#### ج- معيار العدالة والمساواة:

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار العدالة والمساواة

| المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق | الفقرة                                                                                     | التسلسل |
|-----------------|-------------------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 3.57            | 0.88              | مرتفع             | تطبق دائرة ضريبة القيمة المضافة نظم ولوائح عادلة في معاملة المكلفين                        | 1       |
| 3.57            | 0.87              | مرتفع             | تقدم دائرة ضريبة القيمة المضافة المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة بشكل عادل وعلى حد سواء | 2       |
| 3.63            | 1.11              | مرتفع             | توفر في دائرة ضريبة القيمة المضافة نظام يمنع الموظفين والمديرين من الاستفادة من مناصبهم    | 3       |
| 3.59            | 1.10              | مرتفع             | تعامل دائرة ضريبة القيمة المضافة جميع المكلفين على حد سواء بشكل متوازن                     | 4       |
| 3.60            | 0.98              | مرتفع             | تتبع دائرة ضريبة القيمة المضافة بقراراتها الحماية لمصالح المكلفين                          | 5       |
| 3.73            | 0.95              | مرتفع             | تفرض دائرة ضريبة القيمة المضافة عقوبات على المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة               | 6       |
| 3.61            | 0.71              | مرتفعة            | الدرجة الكلية لمعيار العدالة والمساواة                                                     |         |

يتضح من الجدول رقم (7) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور العدالة والمساواة باعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.57 - 3.73 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور العدالة والمساواة قد أتت بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (0.71) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار العدالة والمساواة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

#### د- معيار الوعي الاجتماعي:

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار الوعي الاجتماعي

| المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق | الفقرة                                                                                                  | التسلسل |
|-----------------|-------------------|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 3.41            | 1.07              | مرتفع             | يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة دليل مكتوب لأخلاقيات وسلوكيات المهنة                                 | 1       |
| 3.30            | 1.05              | متوسط             | تعقد دائرة ضريبة القيمة المضافة ندوات وورشات عمل حول الحوكمة وأهمية تطبيقها في الدوائر الحكومية         | 2       |
| 3.38            | 1.05              | متوسط             | تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على توعية موظفيها حول مفهوم الحوكمة وأهم الأسس التي تستند إليها المضافة | 3       |
| 3.36            | 0.92              | متوسط             | الدرجة الكلية لمعيار الوعي الاجتماعي                                                                    |         |

يتضح من الجدول رقم (8) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور الوعي الاجتماعي باعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.30 - 3.41 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور الوعي الاجتماعي قد اتت بمتوسط حسابي (3.36) وانحراف معياري (0.92) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق متوسط لمعيار الوعي الاجتماعي في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه عمرو في دراسته (2010) مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء والتي واوصت بالتركيز على زيادة الوعي الموظفين بأهمية الحوكمة لما لها دور فعال في ارساء قواعد الحوكمة الرشيدة، وتتناقض بشكل جزئي مع ما وصلت اليه دراسة جبير (2008) في التزام نقابة المهندسين بالوفاء بالتزاماتها ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة التي تعمل فيها.

## هـ- معيار المسؤولية:

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار المسؤولية

| التسلسل                        | الفقرة                                                                                      | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                              | هنالك سياسة واضحة لمتابعة تصريحات المكلفين وتدقيقها                                         | 3.75            | 0.91              | مرتفع             |
| 2                              | وجود سياسة واضحة لزيادة حجم إيرادات ضريبة القيمة المضافة                                    | 3.75            | 0.89              | مرتفع             |
| 3                              | يتم إلغاء القرارات التي تتخذ بشكل خاطئ والتي تؤثر على انخفاض حجم الإيرادات الضريبية المحصلة | 3.70            | 0.88              | مرتفع             |
| 4                              | تلتزم دائرة ضريبة القيمة المضافة بالإرشادات العامة المقدمة لها من قبل وزارة المالية         | 4.16            | 0.67              | مرتفع             |
| 5                              | تستخدم دائرة ضريبة القيمة المضافة سلطاتها لمنع التهرب الضريبي                               | 3.98            | 0.88              | مرتفع             |
| 6                              | تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على تقييم أداء الموظفين من خلال تصحيح نقاط الضعف لديهم      | 3.52            | 1.08              | مرتفع             |
| 7                              | تلتزم دائرة ضريبة القيمة المضافة بمسؤوليتها تجاه المكلفين                                   | 3.77            | 0.91              | مرتفع             |
| 8                              | تحرص إدارة ضريبة القيمة المضافة على تدريب الموظفين وتطوير مهاراتهم                          | 3.54            | 1.08              | مرتفع             |
| الدرجة الكلية لمعيار المسؤولية |                                                                                             | 3.77            | 0.68              | مرتفعة            |

يتضح من الجدول رقم (9) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور المسؤولية باعتبارها معياراً من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين أن المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.52 - 4.16 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور المسؤولية قد أتت بمتوسط حسابي (3.77) وانحراف معياري (0.68) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار المسؤولية في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتفق هذه النتيجة بشكل مع ما توصل اليه الحافي في دراسة (2015) مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها والتي توصلت إلى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية وتواجد قوانين وتشريعات تشرف على تطبيقه

#### و- معيار المساءلة:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معيار المساءلة

| التسلسل                       | الفقرة                                                                                                    | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                             | يوجد لجان مراقبة وتفتيش من خارج دائرة ضريبة القيمة المضافة للتأكد من سير العمل وفق السياسة العامة للدائرة | 4.07            | 0.77              | مرتفع             |
| 2                             | تتم المساءلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة بناء على معلومات موثوقة                                        | 3.97            | 0.78              | مرتفع             |
| 3                             | وجود نظام فعال في دائرة ضريبة القيمة المضافة للرقابة والتدقيق                                             | 3.85            | 0.89              | مرتفع             |
| 4                             | تتم محاسبة المسؤولين عن وجود أي مخالفة قانونية أو مالية وإدارية                                           | 3.83            | 0.94              | مرتفع             |
| 5                             | تعقد الاجتماعات للإدارة العامة بشكل منتظم وحسب مقتضيات القانون واللوائح والتعليمات                        | 3.96            | 0.85              | مرتفع             |
| 6                             | يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة وصف كامل ومحدد لكل وظيفة                                               | 4.02            | 0.90              | مرتفع             |
| 7                             | تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على إنزال العقوبة بحق كل من يخالف القانون أو ثبت بقضية فساد               | 3.76            | 0.94              | مرتفع             |
| 8                             | تسمح آليات المساءلة في دوائر ضريبة القيمة المضافة بالمراجعة في أي وقت                                     | 2.82            | 1.32              | متوسط             |
| الدرجة الكلية لمعيار المساءلة |                                                                                                           | 3.70            | 0.75              | مرتفعة            |

يتضح من الجدول رقم (10) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محاور المساءلة باعتبارها معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد

الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 2.28 - 4.07 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور المساواة قد اتت بمتوسط حسابي (3.70) وانحراف معياري (0.75) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار المساواة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

#### ز- معيار الانضباط:

جدول (11): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات معيار الانضباط

| الترتيب | الفقرة                                                                    | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|---------|---------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1       | توفر الدائرة بيانات واضحة للمكلفين                                        | 3.86            | 0.83              | مرتفع             |
| 2       | تلتزم إدارة ضريبة القيمة المضافة بموظفيها بالأعمال المحددة بوضوح          | 3.84            | 0.79              | مرتفع             |
| 3       | وجود حوافز لدى الموظفين لتحقيق إيرادات ضريبية عالية                       | 3.11            | 1.27              | متوسط             |
| 4       | هناك تقدير سليم لإقرارات وبيانات المكلفين                                 | 3.27            | 1.11              | متوسط             |
| 5       | هناك تقدير سليم لحجم إيرادات الضريبة المتوقع تحصيلها                      | 3.34            | 0.96              | متوسط             |
| 6       | يوجد إقرار لنتيجة الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة في التقرير السنوي | 3.42            | 0.98              | مرتفع             |
|         | الدرجة الكلية لمعيار الانضباط                                             | 3.47            | 0.73              | مرتفع             |

يتضح من الجدول رقم (11) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور الانضباط باعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين أن المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.11- 3.86 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور الانضباط قد اتت بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (0.73) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار الأنضباط في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.



تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه مطر ونور (2007) في دراستهما مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية والتي توصلت إلى مدى التزام الشركات المساهمة العامة العاملة في القطاعين تتراوح بين قوي وضعيف. وواصت باصدار جهات الرقابة والاشراف على هذه الشركات دليل يوضح المبادئ الأساسية لنظام الحاكمية المؤسسية.

### ح- معيار النزاهة:

جدول (12): المتوسطات الحسابية والإحرفات المعيارية لفقرات معيار النزاهة

| التسلسل                      | الفقرة                                                                                                     | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                            | تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة بقسم التدقيق الداخلي لتدقيق تصريحات المكلفين                             | 3.80            | 0.91              | مرتفع             |
| 2                            | تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة بلجنة تدقيق خارجي مستقلة عن الدائرة                                      | 3.48            | 1.04              | مرتفع             |
| 3                            | تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة باستشاريين ماليين وتنفيذيين بشأن المساعدة على تحقيق إيرادات ضريبية عالية | 3.26            | 1.13              | متوسط             |
| الدرجة الكلية لمعيار النزاهة |                                                                                                            | 3.51            | 0.82              | مرتفع             |

يتضح من الجدول رقم (12) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور النزاهة باعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 3.26 - 3.80 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور النزاهة قد اتت بمتوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (0.82) وبمعدل تقدير لمدى الأثر مرتفع وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار النزاهة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتعارض هذه النتيجة مع ما توصل اليه عمرو في دراسة (2010) مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة

وفاعلية الأداء والتي اوصت إلى العمل على توفير دليل عملي للحوكمة في مؤسسات القطاع العام يعزز الشفافية والنزاهة والإلتزام بالسلوك الأخلاقي

### ح- معيار النظام والترتيب:

#### جدول (13): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات معيار النظام والترتيب

| التسلسل                                    | الفقرة                                                                                        | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                                          | يتوفر في دائرة ضريبة القيمة المضافة أنظمة للحفاظ على سرية المعلومات وعدم تحريفها              | 3.77            | 0.96              | مرتفع             |
| 2                                          | توافر دليل وكتيبات في دائرة ضريبة القيمة المضافة لتطوير مهارات الموظفين                       | 3.42            | 1.13              | مرتفع             |
| 3                                          | يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة حوافز تشجع الموظفين لرفع أدائهم وزيادة حجم إيرادات الدائرة | 2.97            | 1.29              | متوسط             |
| 4                                          | يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة هيكل تنظيمي يعمل بشكل متناسق                               | 3.27            | 1.16              | متوسط             |
| الدرجة الكلية لمعيار النظام والترتيب وأثره |                                                                                               | 3.36            | 0.96              | متوسط             |

يتضح من الجدول رقم (13) الذي يوضح النتائج المتعلقة بتحليل محور النظام والترتيب باعتبار معيار من معايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية، وبعد الاطلاع على نتائج تحليل الفقرات تبين ان المتوسط الحسابي لكل الفقرات يتراوح ما بين 2.97 - 3.77 والنتيجة الكلية المتعلقة بمحور النظام والترتيب قد اتت بمتوسط حسابي (3.36) وانحراف معياري (0.96) وبمعدل تقدير لمدى الأثر متوسط وهذا يدل على مدى تطبيق مرتفع لمعيار النظام والترتيب في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه الداعور في دراسة (2008) مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية واصلت إلى ان مستوى التطبيق لمعايير الحوكمة متوسط في بلديات الضفة الغربية.

ويخلص الجدول (14) نتائج الإجابة عن السؤال الأول للدراسة.

جدول (14): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي

| التسلسل                                                                                              | المحور                  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | تقدير مدى التطبيق |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 1                                                                                                    | معيار الإفصاح والشفافية | 3.73            | 0.60              | مرتفع             |
| 2                                                                                                    | معيار الاستقلالية       | 3.47            | 0.82              | مرتفع             |
| 3                                                                                                    | معيار العدالة والمساواة | 3.61            | 0.70              | مرتفع             |
| 4                                                                                                    | معيار الوعي الاجتماعي   | 3.36            | 0.92              | متوسط             |
| 5                                                                                                    | معيار المسؤولية         | 3.77            | 0.68              | مرتفع             |
| 6                                                                                                    | معيار المساءلة          | 3.70            | 0.75              | مرتفع             |
| 7                                                                                                    | معيار الانضباط          | 3.47            | 0.73              | مرتفع             |
| 8                                                                                                    | معيار النزاهة           | 3.51            | 0.82              | مرتفع             |
| 9                                                                                                    | معيار النظام والترتيب   | 3.36            | 0.96              | متوسط             |
| الدرجة الكلية لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي |                         |                 |                   |                   |
|                                                                                                      |                         | 3.60            | 0.59              | مرتفع             |

يتضح من الجدول (14) إن أعلى المتوسطات الحسابية المرتبطة بمعيار المسؤولية والتي أتت بمتوسط حسابي 3.77 ومعيار الشفافية والإفصاح والتي أتت بمتوسط حسابي 3.73 والدرجة الكلية لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة الضريبي قد أتت بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 0.59 أي بمعدل تقدير أثر مرتفع، وهذا يعني أن المهام والصلاحيات في دوائر ضريبة القيمة المضافة تكون محددة طبقاً لمعيار المسؤولية وأن دائرة ضريبة القيمة المضافة تفصح عن معلوماتها بصورة شفافية وتوفر إمكانية الحصول عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة.

يتضح من هذه النتائج أن البيئة المتوفرة والمتاحة في دوائر ضريبة القيمة المضافة هي ظروف مناسبة تسمح لبني المفاهيم الإدارية الحديثة مثل الحوكمة والتي إذا تم تطبيقها داخل الدائرة فإنها تعمل على تحسين أداء عمل الدائرة وزيادة فاعليتها وكفاءتها ويحد من الأرباك في

تنفيذ العمل ومن ثم تحقيق المرونة مما يقلل من نفقات تحصيل الضريبة والمساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

تتفق هذه النتائج مع ما توصل اليه دراوشة في دراسة (2014) مبادئ الحوكمة في اطار مدونة الحوكمة لعام 2009 ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي توصلت إلى ان التطبيق لمدونة الحوكمة في الشركات المسجلة في بورصة فلسطين حصل على نسبة مرتفعة في حين تعارضت هذه النتائج بشكل جزئي مع ما توصلت اليه دراسة حبوش (2011) ان الالتزام بمبادئ الحوكمة من قبل الشركات المساهمة العامة حصلت على مستوى متوسط ولكنها اتفقت ايضا مع هذه الدراسة ودراسة الداعور (2008) بان الالتزام بمبادئ الحوكمة يتفاوت من واحد إلى اخر.

#### النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة:

هل قامت دائرة ضريبة القيمة المضافة بتحقيق مستويات عالية من التحصيل الضريبي خلال الخمس سنوات الماضية؟

وللإجابة عن السؤال الثاني للدراسة، فقط تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة على السؤال الثاني للدراسة، ويشير الجدول (15) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الثاني للدراسة.

جدول (15): التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة عن السؤال الثاني

| الاستجابة | التكرار | النسبة المئوية % |
|-----------|---------|------------------|
| نعم       | 97      | 79.5             |
| لا        | 25      | 20.5             |
| المجموع   | 122     | 100.0            |

يشير الجدول (15) إلى أنّ (79.5%) من أفراد الدراسة يرون أن دائرة ضريبة القيمة المضافة قامت بتحقيق مستويات عالية من التحصيل الضريبي خلال خمس سنوات الماضية.

تفسر هذه النتيجة من وجهة نظري بأن حجم إيرادات ضريبة القيمة المضافة قد زادت في السنوات الخمسة الأخيرة وهذا يعني زيادة حجم ونشاط وعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة وزيادة أهمية هذه الدائرة حيث تشكل إيرادات هذه الدائرة جزء مهم من إجمالي الإيرادات بشكل عام والإيرادات الضريبية بشكل خاص حيث تتراوح نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة من 35% - 45% من إجمالي الإيرادات العامة و 73% - 82% من الإيرادات الضريبية المحلية.

### النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة:

هل لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة من وجهة نظرك؟

وللإجابة عن السؤال الثالث للدراسة، فقط تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة على السؤال الثالث للدراسة، ويشير الجدول (16) إلى نتائج الإجابة عن السؤال الثالث للدراسة.

جدول (16): التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة عن السؤال الثالث

| الاستجابة | التكرار | النسبة المئوية % |
|-----------|---------|------------------|
| نعم       | 91      | 74.6             |
| لا        | 31      | 25.4             |
| المجموع   | 122     | 100.0            |

يشير الجدول (16) إلى أنّ (74.6%) من أفراد الدراسة يرون أن تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي للدائرة.

من أجل الإجابة عن الاسئلة الفرعية المنبثقة عن السؤال الثالث تم اعتماد النتائج المتعلقة بتحليل محاور اداة الدراسة الموضحة بالجداول من (5-14) بالاضافة إلى اجابة أفراد العينة عن السؤال الرئيسي الثالث

أولاً: هل لتطبيق معيار الشفافية والإفصاح أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور الإفصاح والشفافية الموضحة في جدول رقم (5).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور الإفصاح والشفافية وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة، نرى أن دوائر ضريبة القيمة المضافة تفصح عن معلوماتها بصورة شفافية وهذا يدل على إمكانية الحصول على المعلومات من قبل الأطراف ذات العلاقة حيث يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول كافة الأطراف ذات العلاقة على المعلومات في الوقت المناسب ومراعاة استخدام الوسائل الملائمة لغرض ضمان حصول الجميع على المعلومات بسهولة ويسر وأن الإفصاح عن المعلومات في الوقت المناسب من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة يسهل على المكلفين المعرفة بالإجراءات الضريبية وبالتالي زيادة حجم التحصيل الضريبي.

ثانياً: هل لتطبيق معيار الاستقلالية أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور الإستقلالية الموضحة في جدول رقم (6).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور الاستقلالية وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة هنا نرى أن دائرة ضريبة القيمة المضافة تتمتع باستقلالية عالية وهذا يعني أنه لا يوجد أي مظهر أو عامل من عوامل التأثير والضغط عليها وعدم وجود قيود على الإستقلالية في

إتخاذ القرارات مما يسهم في تحقيق العدالة من خلال عدم الخضوع لجهات متنفذة تعمل على تحقيق مصالحها الشخصية وبالتالي زيادة الثقة بالدائرة من قبل المكلفين مما يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي.

**ثالثاً: هل لتطبيق معيار العدالة والمساواة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي فإنه تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور العدالة والمساواة الموضحة في جدول رقم (7).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور العدالة والمساواة وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة فإن التطبيق الفعلي للعدالة والمساواة في دوائر ضريبة القيمة المضافة يعمل على توفير وإتاحة الفرصة للجميع في تحسين أوضاعهم الوظيفية والسعي وراء الحصول على الحوافز المادية والمعنوية والتسلسل في السلم الوظيفي فإن ذلك بدوره يؤدي إلى زيادة فاعلية عمل دائرة ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي.

**رابعاً: هل لتطبيق معيار الوعي الاجتماعي أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي فإنه تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور الوعي الاجتماعي الموضحة في جدول رقم (8).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور الوعي الاجتماعي وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق متوسط، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة

القيمة المضافة هنا نستدل على أن نسبة الوعي الاجتماعي في دوائر ضريبة القيمة المضافة ينقصها بعض العوامل التي من شأنها تساعد على تطبيق معايير الحوكمة بشكل كبير والذي من شأنه إذا تم تطبيقه يؤدي إلى زيادة التعاون بين الأطراف ذات العلاقة والمجتمع مع دائرة ضريبة القيمة المضافة من ثم زيادة التحصيل الضريبي.

**خامسا: هل لتطبيق معيار المسؤولية أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور المسؤولية الموضحة في جدول رقم (9).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور المسؤولية وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة فإن الباحثة ترى أن تطبيق المسؤولية في دائرة ضريبة القيمة المضافة لا ينقصها الآليات الإدارية الحديثة وأن المهام والصلاحيات في الدائرة محددة بين العاملين وكذلك تقسيم العمل بينهم يحد من الإرباك في العمل ومن ثم يؤدي ذلك إلى توفير الخدمات الملائمة للمكلفين من خلال تسهيل الإجراءات الضريبية وعدالتها، كذلك فإنها تساهم في تحقيق الدقة والالتزام في العمل ومن ثم زيادة التحصيل الضريبي.

**سادسا: هل لتطبيق معيار المساءلة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور المساءلة الموضحة في جدول رقم (10).



بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور المساءلة وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة فإن الباحثة ترى أن أنظمة المساءلة والمحاسبة في دوائر ضريبة القيمة المضافة تكون وفق لأعلى المستويات والصلاحيات الممنوحة والتي تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة. كما وأنها تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد داخل دائرة ضريبة القيمة المضافة وبالتالي زيادة حجم التحصيل الضريبي.

**سابعاً: هل لتطبيق معيار الانضباط أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟**

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور الانضباط الموضحة في جدول رقم (11).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور الانضباط وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة فإن الموظفين في دوائر ضريبة القيمة المضافة تطبق معايير السلوك الاخلاقي والمهني الجيد ويلتزمون به والذي بدوره يعزز من ثقة المكلفين بنزاهة وعدالة الإجراءات الضريبية وتقديم الخدمات المثلى للمكلفين من خلال إنجاز المعاملات الضريبية بالوقت المحدد له وعدم إرهاب المكلفين بكثرة المراجعات والعمل على اختيار الأوقات المناسبة للمكلفين مما يؤدي ذلك إلى زيادة حجم التحصيل الضريبي.

ثامناً: هل لتطبيق معيار النزاهة أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور النزاهة الموضحة في جدول رقم (12).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور النزاهة وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق مرتفع، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة نستدل على أنه يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة الصدق والأمانة وعدم محاولة إلحاق الضرر بالآخرين فإن ذلك يؤدي إلى زيادة التعاون والعمل بإخلاص في الدائرة وبالتالي زيادة الفاعلية والكفاءة ومن ثم زيادة حجم التحصيل الضريبي.

تاسعاً: هل لتطبيق معيار النظام والترتيب أثر في زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة؟

للإجابة عن السؤال الفرعي التالي تم الاعتماد على النتائج المتعلقة بتحليل محور النظام والترتيب الموضحة في جدول رقم (13).

بناءً على النتائج المتعلقة بتحليل محور النظام والترتيب وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي والذي أتى بتقدير مدى تطبيق متوسط، وداعماً بذلك إجابات أفراد عينة الدراسة اللذين أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة له أثر على زيادة حجم التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة يفسر ذلك على أنه لا زالت عملية النظام والترتيب في دوائر ضريبة القيمة المضافة تواجه الكثير من الصعوبات والمشاكل الفنية في تطبيق الحوكمة والتي تؤدي إلى إرباك بعض العمليات في دائرة ضريبة القيمة المضافة ويمكن تلاشي المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق معيار النظام والترتيب من خلال الأخذ بتوصيات الباحثة النهائية من أجل زيادة حجم التحصيل الضريبي.

تفسر هذه النتيجة أن تطبيق معايير الحوكمة المتمثلة في الشفافية والافصاح، والإستقلالية والعدالة والمساواة، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والمساءلة، والانضباط، والنزاهة، والنظام والترتيب. وفرض قاعدة العدالة بمراعاة الاوضاع الاجتماعية للمكلفين وقاعدة اليقين بأن يكون الوعاء الضريبي واضح للمكلفين دون غموض أو تعسف ومراعاة أوقات تحصيل الضريبة للمكلفين من خلال تطبيق قاعدة الملائمة، يعمل على تحسين عمل دائرة ضريبة القيمة المضافة وتسهيل إجراءاتها مما يعزز من ثقة الجهات ذات العلاقة وثقة المكلفين بالدائرة وبالتالي تقليل حالات التهرب من دفع ضريبة القيمة المضافة وتقليل نفقات تحصيل الضريبة وبالتالي زيادة حجم التحصيل الضريبي لدائرة ضريبة القيمة المضافة وتبرر الباحثة هذه النتيجة بعرضها لإيرادات ضريبة القيمة المضافة لسنوات الخمسة الأخيرة ومقارنة الزيادة الملحوظة بين السنين والسنة التالية لها.

#### إيرادات ضريبة القيمة المضافة للسنوات 2011-2015 القيمة بالمليون شيقل

| السنة                          | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--------------------------------|------|------|------|------|------|
| ضريبة القيمة المضافة - محلية   | 677  | 670  | 852  | 950  | 1003 |
| ضريبة القيمة المضافة - المقاصة | 1620 | 1860 | 2016 | 2278 | 2276 |
| المجموع                        | 2297 | 2530 | 2868 | 3228 | 3279 |

تتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه عمرو في دراسة (2010) مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء والتي توصلت بأنه يوجد ارتباط قوي بين الفاعلية والكفاءة من جهة ومعايير الحوكمة من جهة أخرى وتتفق أيضاً مع دراسة (2006) frankya التي توصلت إلى أن الشركات التي لها حوكمة داخلية قوية فإنها تقوم بإدارة الأرباح بشكل أكبر وتتفق أيضاً مع دراسة.

(2002) parker etal . والتي توصلت إلى أن الشركات التي تطبق معايير الحوكمة

تحقق إستمرارية أكبر من الشركات التي لا تلتزم بتطبيق مبادئ الحوكمة.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات للدراسة:

#### 1- النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%).

ولفحص الفرضية، فقد استخدمت الباحثة اختبار ت لعينة واحدة، ونتائج الجدول (17) تبين ذلك.

جدول (17): نتائج اختبار ت لعينة واحدة، لفحص دلالة الفروق بين معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%)

| التسلسل | المحور                                                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة ت | الدلالة الإحصائية |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|--------|-------------------|
| 1       | معييار الإفصاح والشفافية                                                                             | 3.73            | 0.60              | 22.424 | *0.0001           |
| 2       | معييار الاستقلالية                                                                                   | 3.47            | 0.82              | 13.054 | *0.0001           |
| 3       | معييار العدالة والمساواة                                                                             | 3.61            | 0.70              | 17.485 | *0.0001           |
| 4       | معييار الوعي الاجتماعي                                                                               | 3.36            | 0.92              | 10.370 | *0.0001           |
| 5       | معييار المسؤولية                                                                                     | 3.77            | 0.68              | 20.789 | *0.0001           |
| 6       | معييار المساءلة                                                                                      | 3.70            | 0.75              | 17.690 | *0.0001           |
| 7       | معييار الانضباط                                                                                      | 3.47            | 0.73              | 14.650 | *0.0001           |
| 8       | معييار النزاهة                                                                                       | 3.51            | 0.82              | 13.729 | *0.0001           |
| 9       | معييار النظام والترتيب                                                                               | 3.36            | 0.96              | 9.906  | *0.0001           |
|         | الدرجة الكلية لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي | 3.60            | 0.59              | 20.437 | *0.0001           |

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

يشير الجدول (17) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%)، ولصالح معايير الحوكمة.

يلاحظ وبناءً على نتائج اختبار الفرضية برفض الفرضية الصفرية والتي تنص بأنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والتي تشير إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثره على كفاءة التحصيل الضريبي.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الحافي (2015) والتي تنص على وجود ارتباط قوي بين مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين على ادائها

## 2- النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي من وجهة نظر موظفيها، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.

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

جدول (18): نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي

| المحاور                | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| الإفصاح والشفافية      | بين المجموعات  | 0.675          | 3            | 0.225          | 0.612  | 0.609         |
|                        | خلال المجموعات | 43.408         | 118          | 0.368          |        |               |
|                        | المجموع        | 44.082         | 121          |                |        |               |
| الاستقلالية            | بين المجموعات  | 1.142          | 3            | 0.381          | 0.559  | 0.643         |
|                        | خلال المجموعات | 80.451         | 118          | 0.682          |        |               |
|                        | المجموع        | 81.594         | 121          |                |        |               |
| العدالة والمساواة      | بين المجموعات  | 0.274          | 3            | 0.091          | 0.181  | 0.909         |
|                        | خلال المجموعات | 59.730         | 118          | 0.506          |        |               |
|                        | المجموع        | 60.005         | 121          |                |        |               |
| الوعي الاجتماعي        | بين المجموعات  | 3.262          | 3            | 1.087          | 1.304  | 0.277         |
|                        | خلال المجموعات | 98.424         | 118          | 0.834          |        |               |
|                        | المجموع        | 101.687        | 121          |                |        |               |
| المسؤولية              | بين المجموعات  | 1.043          | 3            | 0.348          | 0.756  | 0.521         |
|                        | خلال المجموعات | 54.270         | 118          | 0.460          |        |               |
|                        | المجموع        | 55.313         | 121          |                |        |               |
| المساءلة               | بين المجموعات  | 0.883          | 3            | 0.294          | 0.521  | 0.669         |
|                        | خلال المجموعات | 66.677         | 118          | 0.565          |        |               |
|                        | المجموع        | 67.560         | 121          |                |        |               |
| الانضباط               | بين المجموعات  | 2.076          | 3            | 0.692          | 1.296  | 0.279         |
|                        | خلال المجموعات | 63.000         | 118          | 0.534          |        |               |
|                        | المجموع        | 65.076         | 121          |                |        |               |
| النزاهة                | بين المجموعات  | 2.785          | 3            | 0.928          | 1.410  | 0.243         |
|                        | خلال المجموعات | 77.693         | 118          | 0.658          |        |               |
|                        | المجموع        | 80.477         | 121          |                |        |               |
| النظام والترتيب        | بين المجموعات  | 1.377          | 3            | 0.459          | 0.497  | 0.685         |
|                        | خلال المجموعات | 108.988        | 118          | 0.924          |        |               |
|                        | المجموع        | 110.365        | 121          |                |        |               |
| الدرجة الكلية للمعايير | بين المجموعات  | 0.771          | 3            | 0.257          | 0.725  | 0.539         |
|                        | خلال المجموعات | 41.816         | 118          | 0.354          |        |               |
|                        | المجموع        | 42.587         | 121          |                |        |               |

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

يتضح من الجدول (18) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.

تفسر هذه النتيجة على أن المركز الوظيفي سواء كان تحت مسمى مدير دائرة أو نائب مدير أن رئيس قسم أو موظف فكلاهما يخضعان لظروف عمل واحدة وقوانين متشابهة ومعايير الحوكمة المطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة واحدة لا تختلف من مسمى إلى آخر أي أن متغير المسمى الوظيفي لا يعتبر عامل حاسم في قياس معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبة.

هذه النتيجة تتعارض مع ما توصل إليه الحافي في دراسته (2015) والتي توصلت بأنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي للحوكمة وأثره على الأداء يعزى لمتغير المسمى الوظيفي ولكن تتعارض معها بأنه توجد فروق لصالح المدير التنفيذي.

### 3- النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي من وجهة نظر موظفيها، تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدول (19) تبين ذلك.

جدول (19): نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المؤهل العلمي

| المحاور                | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| الإفصاح والشفافية      | بين المجموعات  | 0.515          | 3            | 0.172          | 0.465  | 0.707         |
|                        | خلال المجموعات | 43.568         | 118          | 0.369          |        |               |
|                        | المجموع        | 44.082         | 121          |                |        |               |
| الاستقلالية            | بين المجموعات  | 1.920          | 3            | 0.640          | 0.948  | 0.420         |
|                        | خلال المجموعات | 79.674         | 118          | 0.675          |        |               |
|                        | المجموع        | 81.594         | 121          |                |        |               |
| العدالة والمساواة      | بين المجموعات  | 0.844          | 3            | 0.281          | 0.561  | 0.642         |
|                        | خلال المجموعات | 59.160         | 118          | 0.501          |        |               |
|                        | المجموع        | 60.005         | 121          |                |        |               |
| الوعي الاجتماعي        | بين المجموعات  | 1.002          | 3            | 0.334          | 0.391  | 0.759         |
|                        | خلال المجموعات | 100.685        | 118          | 0.853          |        |               |
|                        | المجموع        | 101.687        | 121          |                |        |               |
| المسؤولية              | بين المجموعات  | 0.602          | 3            | 0.201          | 0.433  | 0.730         |
|                        | خلال المجموعات | 54.711         | 118          | 0.464          |        |               |
|                        | المجموع        | 55.313         | 121          |                |        |               |
| المساءلة               | بين المجموعات  | 1.667          | 3            | 0.556          | 0.995  | 0.398         |
|                        | خلال المجموعات | 65.893         | 118          | 0.558          |        |               |
|                        | المجموع        | 67.560         | 121          |                |        |               |
| الانضباط               | بين المجموعات  | 1.767          | 3            | 0.589          | 1.098  | 0.353         |
|                        | خلال المجموعات | 63.309         | 118          | 0.537          |        |               |
|                        | المجموع        | 65.076         | 121          |                |        |               |
| النزاهة                | بين المجموعات  | 2.330          | 3            | 0.777          | 1.173  | 0.323         |
|                        | خلال المجموعات | 78.147         | 118          | 0.662          |        |               |
|                        | المجموع        | 80.477         | 121          |                |        |               |
| النظام والترتيب        | بين المجموعات  | 3.752          | 3            | 1.251          | 1.384  | 0.251         |
|                        | خلال المجموعات | 106.613        | 118          | 0.903          |        |               |
|                        | المجموع        | 110.365        | 121          |                |        |               |
| الدرجة الكلية للمعايير | بين المجموعات  | 0.945          | 3            | 0.315          | 0.893  | 0.447         |
|                        | خلال المجموعات | 41.641         | 118          | 0.353          |        |               |
|                        | المجموع        | 42.587         | 121          |                |        |               |

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



يتضح من الجدول (19) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

يتضح لي من هذه النتيجة على أن المؤهل العلمي في دوائر ضريبة القيمة المضافة سواءً كان ماجستير أو بكالوريوس أو دبلوم عالي لا يؤثر على تطبيق معايير الحوكمة لأن معايير الحوكمة التي تكون مطبقة في دوائر ضريبة القيمة المضافة هي واحدة يكفي أن تكون معروفة وعلى علم ودراية بها وأن المؤهل العلمي لا يزيد أية إضافة للعمل والمعرفة بهذه المعايير، أي أن متغير المؤهل العملي لا يعتبر عامل حاسم في قياس معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي.

تتعارض هذه النتيجة مع ما توصل اليه الداعور (2008) بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى تطبيق معايير الحوكمة في بلديات الضفة الغربية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

### 3- النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي من وجهة نظر موظفيها، تعزى لمتغير التخصص.

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

جدول (20): نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير التخصص

| المحاور                | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| الإفصاح والشفافية      | بين المجموعات  | 1.338          | 3            | 0.446          | 1.232  | 0.301         |
|                        | خلال المجموعات | 42.744         | 118          | 0.362          |        |               |
|                        | المجموع        | 44.082         | 121          |                |        |               |
| الاستقلالية            | بين المجموعات  | 5.182          | 3            | 1.727          | 2.668  | 0.051         |
|                        | خلال المجموعات | 76.412         | 118          | 0.648          |        |               |
|                        | المجموع        | 81.594         | 121          |                |        |               |
| العدالة والمساواة      | بين المجموعات  | 4.054          | 3            | 1.351          | 2.850  | *0.040        |
|                        | خلال المجموعات | 55.950         | 118          | 474.           |        |               |
|                        | المجموع        | 60.005         | 121          |                |        |               |
| الوعي الاجتماعي        | بين المجموعات  | 2.580          | 3            | 0.860          | 1.024  | 0.385         |
|                        | خلال المجموعات | 99.107         | 118          | 0.840          |        |               |
|                        | المجموع        | 101.687        | 121          |                |        |               |
| المسؤولية              | بين المجموعات  | 2.286          | 3            | 0.762          | 1.696  | 0.172         |
|                        | خلال المجموعات | 53.027         | 118          | 0.449          |        |               |
|                        | المجموع        | 55.313         | 121          |                |        |               |
| المساءلة               | بين المجموعات  | 5.476          | 3            | 1.825          | 3.469  | *0.018        |
|                        | خلال المجموعات | 62.084         | 118          | 0.526          |        |               |
|                        | المجموع        | 67.560         | 121          |                |        |               |
| الانضباط               | بين المجموعات  | 2.584          | 3            | 0.861          | 1.626  | 0.187         |
|                        | خلال المجموعات | 62.492         | 118          | 0.530          |        |               |
|                        | المجموع        | 65.076         | 121          |                |        |               |
| النزاهة                | بين المجموعات  | 2.412          | 3            | 0.804          | 1.215  | 0.307         |
|                        | خلال المجموعات | 78.065         | 118          | 0.662          |        |               |
|                        | المجموع        | 80.477         | 121          |                |        |               |
| النظام والترتيب        | بين المجموعات  | 3.132          | 3            | 1.044          | 1.149  | 0.332         |
|                        | خلال المجموعات | 107.233        | 118          | 0.909          |        |               |
|                        | المجموع        | 110.365        | 121          |                |        |               |
| الدرجة الكلية للمعايير | بين المجموعات  | 2.873          | 3            | 0.958          | 2.845  | *0.041        |
|                        | خلال المجموعات | 39.714         | 118          | 0.337          |        |               |
|                        | المجموع        | 42.587         | 121          |                |        |               |

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

يتضح من الجدول (20) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبية القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير التخصص، في معايير الإفصاح والشفافية، والاستقلالية، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والانضباط، والنزاهة، والنظام والترتيب، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير العدالة والمساواة، والمساءلة، والدرجة الكلية للمعايير، ولتعرف مصدر الفروق فقد أُستخدم اختبار شيفيه للمقارنة البعدية، وتوضح الجداول (21-23) نتائج المقارنة البعدية.

**جدول (21): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار العدالة والمساواة، وفق متغير التخصص**

| المحور            | التخصص      | المتوسط | محاسبة | علوم مالية | إدارة أعمال | غير ذلك |
|-------------------|-------------|---------|--------|------------|-------------|---------|
| العدالة والمساواة | محاسبة      | 3.57    |        | 0.690*     | 0.028       | 0.004-  |
|                   | علوم مالية  | 4.26    |        |            | 0.718*      | 0.685*  |
|                   | إدارة أعمال | 3.54    |        |            |             | 0.032-  |
|                   | غير ذلك     | 3.57    |        |            |             |         |

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

يشير الجدول (21) إلى وجود فرق دال إحصائياً في معيار العدالة والمساواة بين تخصص العلوم المالية وباقي التخصصات، ولصالح تخصص العلوم المالية.

**جدول (22): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار المساءلة وفق متغير التخصص**

| المحور   | التخصص      | المتوسط | محاسبة | علوم مالية | إدارة أعمال | غير ذلك |
|----------|-------------|---------|--------|------------|-------------|---------|
| المساءلة | محاسبة      | 3.60    |        | 0.820*     | 0.059-      | 0.174-  |
|          | علوم مالية  | 4.42    |        |            | 0.760*      | 0.646*  |
|          | إدارة أعمال | 3.66    |        |            |             |         |
|          | غير ذلك     | 3.77    |        |            |             |         |

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

يشير الجدول (22) إلى وجود فرق دال إحصائياً في معيار المساءلة بين تخصص العلوم المالية وباقي التخصصات، ولصالح تخصص العلوم المالية.

جدول (23): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات الدرجة الكلية للمعايير وفق متغير التخصص

| المحور                 | التخصص      | المتوسط | محاسبة | علوم مالية | إدارة أعمال | غير ذلك |
|------------------------|-------------|---------|--------|------------|-------------|---------|
| الدرجة الكلية للمعايير | محاسبة      | 3.52    |        | 0.595*     | 0.054-      | 0.128-  |
|                        | علوم مالية  | 4.12    |        |            | 0.541*      | 0.467   |
|                        | إدارة أعمال | 3.58    |        |            |             | 0.074-  |
|                        | غير ذلك     | 3.65    |        |            |             |         |

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

يشير الجدول (23) إلى وجود فرق دال إحصائياً في الدرجة الكلية للمعايير بين تخصص العلوم المالية وتخصصي المحاسبة وإدارة الأعمال، ولصالح تخصص العلوم المالية.

يتضح من هذه النتائج بتفوق تخصص المحاسبة في أثر تطبيق معايير الحوكمة على كفاءة التحصيل الضريبي بمعنى أن حملة تخصص المحاسبة أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة المتمثلة بالعدالة والمساواة والمساءلة أكثر من غيرهم من حملة التخصصات الأخرى يعود ذلك إلى طبيعة العمل الذي يقوم به المحاسب الذي يكون بحاجة أكثر من التخصصات الأخرى لمواكبة المفاهيم المحاسبية الإدارية الحديثة، أي أن متغير التخصص يعتبر عامل حاسم في قياس معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي في دوائر ضريبة القيمة المضافة.

تتفق هذه النتيجة مع دراسة الحافي (2015) بأنه يوجد فروق ذات دلالة احصائية نحو مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها تعزى لمتغيرات الدراسة.

## 5- النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي من وجهة نظر موظفيها، تعزى لمتغير الخبرة العملية.

ولفحص الفرضية، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدول (24) تبين ذلك.

جدول (24): نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير الخبرة العملية

| المحاور                | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| الإفصاح و الشفافية     | بين المجموعات  | 1.666          | 4            | 0.416          | 1.14   | 0.337         |
|                        | خلال المجموعات | 42.417         | 117          | 0.363          |        |               |
|                        | المجموع        | 44.082         | 121          |                |        |               |
| الاستقلالية            | بين المجموعات  | 1.881          | 4            | 0.470          | 0.690  | 0.600         |
|                        | خلال المجموعات | 79.713         | 117          | 0.681          |        |               |
|                        | المجموع        | 81.594         | 121          |                |        |               |
| العدالة والمساواة      | بين المجموعات  | 2.744          | 4            | 0.686          | 1.402  | 0.238         |
|                        | خلال المجموعات | 57.261         | 117          | 0.489          |        |               |
|                        | المجموع        | 60.005         | 121          |                |        |               |
| الوعي الاجتماعي        | بين المجموعات  | 3.259          | 4            | 0.815          | 0.969  | 0.428         |
|                        | خلال المجموعات | 98.427         | 117          | 0.841          |        |               |
|                        | المجموع        | 101.687        | 121          |                |        |               |
| المسؤولية              | بين المجموعات  | 1.695          | 4            | 0.424          | 0.925  | 0.452         |
|                        | خلال المجموعات | 53.618         | 117          | 0.458          |        |               |
|                        | المجموع        | 55.313         | 121          |                |        |               |
| المساءلة               | بين المجموعات  | 1.515          | 4            | 0.379          | 0.671  | 0.614         |
|                        | خلال المجموعات | 66.045         | 117          | 0.564          |        |               |
|                        | المجموع        | 67.560         | 121          |                |        |               |
| الانضباط               | بين المجموعات  | 5.392          | 4            | 1.348          | 2.642  | *0.037        |
|                        | خلال المجموعات | 59.684         | 117          | 0.510          |        |               |
|                        | المجموع        | 65.076         | 121          |                |        |               |
| النزاهة                | بين المجموعات  | 6.567          | 4            | 1.642          | 2.599  | *0.040        |
|                        | خلال المجموعات | 73.910         | 117          | 0.632          |        |               |
|                        | المجموع        | 80.477         | 121          |                |        |               |
| النظام والترتيب        | بين المجموعات  | 2.830          | 4            | 0.707          | 0.770  | 0.547         |
|                        | خلال المجموعات | 107.535        | 117          | 0.919          |        |               |
|                        | المجموع        | 110.365        | 121          |                |        |               |
| الدرجة الكلية للمعايير | بين المجموعات  | 1.949          | 4            | 0.487          | 1.403  | 0.237         |
|                        | خلال المجموعات | 40.638         | 117          | 0.347          |        |               |
|                        | المجموع        | 42.587         | 121          |                |        |               |

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

يتضح من الجدول (24) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير الخبرة العملية، في معايير الإفصاح والشفافية، العدالة والمساواة، والاستقلالية، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والمساءلة، والدرجة الكلية للمعايير، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير الانضباط والنزاهة، ولتعرف مصدر الفروق فقد أُستخدم اختبار شيفيه للمقارنة البعدية، ويوضح الجدولان (25-26) نتائج المقارنة البعدية.

**جدول (25): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار الانضباط، وفق متغير الخبرة العملية**

| المحور   | الخبرة العملية    | المتوسط | أقل من 3 سنوات | من 3- أقل 5 سنوات | من 5-10 سنوات | من 11- 15 سنة | أكثر من 15 سنة |
|----------|-------------------|---------|----------------|-------------------|---------------|---------------|----------------|
| الانضباط | أقل من 3 سنوات    | 3.72    |                | 0.339             | 0.061         | 0.028-        | 0.457          |
|          | من 3- أقل 5 سنوات | 3.38    |                |                   | 0.278-        | 0.367-        | 0.118          |
|          | من 5-10 سنوات     | 3.66    |                |                   |               | 0.089-        | *0.396         |
|          | من 11- 15 سنة     | 3.75    |                |                   |               |               | *0.485         |
|          | أكثر من 15 سنة    | 3.26    |                |                   |               |               |                |

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

يشير الجدول (25) إلى وجود فرق دال إحصائياً في معيار الانضباط بين الخبرة العملية (من 5-10 سنوات، و(11-15 سنة، وبين الخبرة العملية (أكثر من 15 سنة)، ولصالح الخبرة العملية (من 5-10 سنوات، و(11-15 سنة).

جدول (26): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات معيار النزاهة، وفق متغير الخبرة العملية

| المحور   | الخبرة العملية    | المتوسط | أقل من 3 سنوات | من 3- أقل 5 سنوات | من 5-10 سنوات | من 11- 15 سنة | أكثر من 15 سنة |
|----------|-------------------|---------|----------------|-------------------|---------------|---------------|----------------|
| الانضباط | أقل من 3 سنوات    | 4.00    |                | 0.333             | 0.559         | 0.104         | *0.661         |
|          | من 3- أقل 5 سنوات | 3.67    |                |                   | 0.226         | 0.229-        | 0.327          |
|          | من 5-10 سنوات     | 3.44    |                |                   |               | 0.455-        | 0.102          |
|          | من 11- 15 سنة     | 3.90    |                |                   |               |               | *0.557         |
|          | أكثر من 15 سنة    | 3.34    |                |                   |               |               |                |

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

يشير الجدول (26) إلى وجود فرق دال إحصائياً في معيار النزاهة بين الخبرة العملية (أقل من 3 سنوات)، و(11-15) سنة، وبين الخبرة العملية (أكثر من 15 سنة)، ولصالح الخبرة العملية (أقل من 3 سنوات) سنوات، و(11-15) سنة.

نلاحظ من خلال النتائج تفوق فئة أصحاب الخبرة العملية الأقل (أقل من 3 سنوات)، أي أنهم أكدوا على تطبيق معايير الحوكمة المتمثلة بالانضباط ووالافصاح الشفافية من أصحاب الخبرة العملية الأكبر. أما بالنسبة لمعايير الحوكمة الأخرى المتمثلة بالاستقلالية والعدالة والمساواة والوعي الاجتماعي والمسؤولية والمساءلة والنزاهة والنظام والترتيب فقد أكدوا الجميع على تطبيقها وهذه النتيجة تدل على التزام أصحاب الخبرة العملية الأقل بأخلاقيات العمل ورفع المستوى الأخلاقي والدافعية إلى العمل لديهم، أي أن متغير الخبرة العملية يعتبر عامل حاسم في قياس معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي.

تتفق هذه النتيجة أيضاً مع ما توصل إليه الحافي في دراسته (2015) يوجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها تعزى لمتغيرات الدراسة.



#### 6- النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية.

ولفحص الفرضية، فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، ونتائج الجدول (27) تبين ذلك.

جدول (27): نتائج تحليل التباين الأحادي، لفحص دلالة الفروق في معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية

| المحاور                | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------|---------------|
| الإفصاح والشفافية      | بين المجموعات  | 6.966          | 9            | 0.774          | 2.335  | *0.019        |
|                        | خلال المجموعات | 37.117         | 112          | 0.331          |        |               |
|                        | المجموع        | 44.082         | 121          |                |        |               |
| الاستقلالية            | بين المجموعات  | 9.668          | 9            | 1.074          | 1.673  | 0.104         |
|                        | خلال المجموعات | 71.926         | 112          | 0.642          |        |               |
|                        | المجموع        | 81.594         | 121          |                |        |               |
| العدالة والمساواة      | بين المجموعات  | 10.057         | 9            | 1.117          | 2.506  | *0.012        |
|                        | خلال المجموعات | 49.947         | 112          | 0.446          |        |               |
|                        | المجموع        | 60.005         | 121          |                |        |               |
| الوعي الاجتماعي        | بين المجموعات  | 15.903         | 9            | 1.767          | 2.307  | *0.020        |
|                        | خلال المجموعات | 85.784         | 112          | 0.766          |        |               |
|                        | المجموع        | 101.687        | 121          |                |        |               |
| المسؤولية              | بين المجموعات  | 8.474          | 9            | 0.942          | 2.251  | *0.024        |
|                        | خلال المجموعات | 46.839         | 112          | 0.418          |        |               |
|                        | المجموع        | 55.313         | 121          |                |        |               |
| المساءلة               | بين المجموعات  | 8.821          | 9            | 0.980          | 1.869  | 0.064         |
|                        | خلال المجموعات | 58.739         | 112          | 0.524          |        |               |
|                        | المجموع        | 67.560         | 121          |                |        |               |
| الانضباط               | بين المجموعات  | 7.681          | 9            | 0.853          | 1.665  | 0.106         |
|                        | خلال المجموعات | 57.395         | 112          | 0.512          |        |               |
|                        | المجموع        | 65.076         | 121          |                |        |               |
| النزاهة                | بين المجموعات  | 11.523         | 9            | 1.280          | 2.080  | *0.037        |
|                        | خلال المجموعات | 68.954         | 112          | 0.616          |        |               |
|                        | المجموع        | 80.477         | 121          |                |        |               |
| النظام والترتيب        | بين المجموعات  | 15.574         | 9            | 1.730          | 2.045  | *0.041        |
|                        | خلال المجموعات | 94.791         | 112          | 0.846          |        |               |
|                        | المجموع        | 110.365        | 121          |                |        |               |
| الدرجة الكلية للمعايير | بين المجموعات  | 6.948          | 9            | 0.772          | 2.426  | *0.015        |
|                        | خلال المجموعات | 35.639         | 112          | 0.318          |        |               |
|                        | المجموع        | 42.587         | 121          |                |        |               |

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

يتضح من الجدول (27) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية، في معايير الاستقلالية والمساءلة والانضباط، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير الإفصاح والشفافية، العدالة والمساواة، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والنزاهة، والنظام والترتيب والدرجة الكلية للمعايير ولتعرف مصدر الفروق فقد أُستخدم اختبار شيفيه للمقارنة البعدية، ويوضح الجدول (27) نتائج المقارنة البعدية وفق الدرجة الكلية للمعايير.

**جدول (28): نتائج اختبار شيفيه للمقارنة البعدية بين متوسطات الدرجة الكلية للمعايير، وفق متغير المديرية**

| المديرية | المتوسط | الخليل | رام الله | بيت لحم | أريحا | جنين  | قلقيلية | طوباس | طولكرم | سلفيت | نابلس |
|----------|---------|--------|----------|---------|-------|-------|---------|-------|--------|-------|-------|
| الخليل   | 3.50    |        | 0.46*    | 0.07    | 0.40  | 0.03  | 0.25    | 0.039 | 0.31   | 0.04- | 0.14  |
| رام الله | 3.96    |        |          | 0.53*   | 0.06  | 0.43* | 0.21    | 0.85* | 0.15   | 0.42  | 0.61* |
| بيت لحم  | 3.43    |        |          |         | 0.47  | 0.10  | 0.32    | 0.32  | 0.38   | 0.11- | 0.08  |
| أريحا    | 3.90    |        |          |         |       | 0.37  | 0.15    | 0.79* | 0.09   | 0.36  | 0.55* |
| جنين     | 3.53    |        |          |         |       |       | 0.22    | 0.42  | 0.28   | 0.01- | 0.18  |
| قلقيلية  | 3.75    |        |          |         |       |       |         | 0.64  | 0.06   | 0.21  | 0.40  |
| طوباس    | 3.11    |        |          |         |       |       |         |       | 0.70*  | 0.43- | 0.24- |
| طولكرم   | 3.81    |        |          |         |       |       |         |       |        | 0.27  | 0.45* |
| سلفيت    | 3.54    |        |          |         |       |       |         |       |        |       | 0.19  |
| نابلس    | 3.35    |        |          |         |       |       |         |       |        |       |       |

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

يشير الجدول (28) إلى وجود فرق دال إحصائياً في الدرجة الكلية للمعايير بين مديرية رام الله، ومديريات الخليل وبيت لحم وجنين وطوباس ونابلس، ولصالح مديرية رام الله، وبين

مديرية أريحا ومديرتي طوباس ونابلس ولصالح مديرية أريحا، وبين مديرية طولكرم ومديرية نابلس، ولصالح مديرية طولكرم.

توضح هذه النتائج بأن المكان الذي توجد فيه دائرة ضريبة القيمة المضافة له أثر في قياس أثر معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي أي أن مديرية الخليل ورام الله شددوا بدرجة أكبر على تطبيق معايير الإفصاح والشفافية والعدالة والمساواة والوعي الاجتماعي والمسؤولية والنزاهة والنظام والترتيب من مديرية نابلس وسلفيت ويعود ذلك، بأن أنظمة الرقابة والمساءلة على أعمال المديريات في المدن تطبق بشكل أفضل من الدوائر الموجودة في باقي المدن، أي أن متغير المديرية يعتبر عامل حاسم في قياس معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثرها على كفاءة التحصيل الضريبي.

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة الداعور (2008) والتي توصلت إلى ضعف تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في محافظات شمال الضفة الغربية مقارنة ببلديات محافظات الجنوب والوسط من الضفة الغربية.

## النتائج والتوصيات

### النتائج

على ضوء التحليل الاحصائي فإنه تم التوصل إلى النتائج الآتية:

#### النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

- يوجد تطبيق مرتفع لمعايير الحوكمة المتمثلة بالإفصاح والشفافية والاستقلالية والعدالة والمساواة والمسؤولية والمساءلة والنزاهة والانضباط، وتطبيق متوسط لمعايير الحوكمة المتمثلة بالوعي الاجتماعي والنظام والترتيب في دوائر ضريبة القيمة المضافة الفلسطينية.
- يوجد هنالك علاقة بين تطبيق معايير الحوكمة من جهة وتحقيق مستويات عالية من التحصيل الضريبي لدوائر ضريبة القيمة المضافة.
- من المعوقات التي تقف عائق أمام تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة عدم وجود الرقابة على تطبيق معايير الحوكمة وعدم توفر الظروف المتاحة لتطبيق الحوكمة داخل الدائرة.

#### النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المركز الوظيفي.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير التخصص، في معايير الإفصاح والشفافية، والاستقلالية، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والانضباط، والنزاهة، والنظام والترتيب، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير العدالة والمساواة، والمساءلة.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير الخبرة العملية، في معايير الإفصاح والشفافية، العدالة والمساواة، والاستقلالية، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والمساءلة، والدرجة الكلية للمعايير، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير الانضباط والنزاهة.
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، تعزى لمتغير المديرية، في معايير الاستقلالية والمساءلة والانضباط، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في معايير الإفصاح والشفافية، العدالة والمساواة، والوعي الاجتماعي، والمسؤولية، والنزاهة، والنظام والترتيب.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين متوسطات معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي، والمعيار (50%)، ولصالح معايير الحوكمة.

## التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة فأوصي بما يلي:

- العمل على تعزيز معيار الوعي الاجتماعي ومعيار النظام والترتيب من خلال عقد ورشات العمل والمنشورات في دوائر ضريبة القيمة المضافة.
- ضرورة وجود هيئة تقوم على تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة تتمتع بالمؤهلات والخبرات العملية العالية.
- العمل على نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع من خلال وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والعمل على نشر معلوماتها التي يحتاجها المكلفين على المواقع الإلكترونية الخاصة بالدائرة.
- ضرورة بناء بنية تحتية لتبني تكنولوجيا المعلومات داخل دوائر ضريبة القيمة المضافة التي تعتبر من أهم متطلبات الحوكمة.
- التحول من الأساليب الإدارية التقليدية إلى الأساليب الإدارية الحديثة في دوائر ضريبة القيمة المضافة.
- يجب ان يكون الهيكل التنظيمي متناسق داخل دوائر ضريبة القيمة المضافة.
- العمل على السماح بإجراء اليات المساءلة في دوائر ضريبة القيمة المضافة باي وقت.
- العمل على منح موظفي دوائر ضريبة القيمة المضافة الحوافز المادية والمعنوية من أجل زيادة فاعليتهم ودافعيتهم للعمل.
- على دائرة ضريبة القيمة المضافة الإستعانة بإستشاريين ماليين وتنفيذيين من أجل مساعدتها في زيادة ورفع إيراداتها والعمل على إجراء التقديرات وإيرادات ضريبة القيمة المضافة وإقرارات مكلفيها قبل ميعادها.
- مطالبة الباحثين بإجراء دراسات مستقبلية تتناول الموضوع بمجالات ومفاهيم مختلفة ومجتمع دراسة ومتغيرات أوسع من أجل الوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

## قائمة المصادر والمراجع

برتكول باريس الإقتصادي.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) للعام 2011، المادة رقم (3).

نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية يهودا والسامرة 1985-9745.

### • الكتب:

#### الأبحاث والرسائل العلمية:

بشور، عصام (1993): المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السادسة، مطبعة الروضة، دمشق، سوريا.

جبير، إياد (2008): مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحائمية المؤسسية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

الحاج، طارق (1998): المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

الحافي، ثائر ابراهيم رجا (2015): مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العاملة في فلسطين وأثر ذلك على أدائها، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

حبوش، محمد (2007): مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية، الجامعة الإسلامية، غزة.

الحجاوي، حسام أبو علي (2004): أصول محاسبة ضريبة المبيعات، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن.



أبو حمام، ماجد (2009): أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي في مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين رسالة ماجستير، جامعة النجاح، نابلس.

الخصيري، محسن أحمد (2005): حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، مدينة نصر، القاهرة.

الخطيب، خالد شحادة، أسامة (2003): اسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1.

خليل، محمد (2003): دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات، مجلة الدراسة والبحوث التجارية المالية، العدد الثاني، جامعه بنها.

الداعور، اسلام بدوي (2008): مدى تطبيق معايير الحوكمة في بلديات الضفة الغربية، رسالة ماجستير، الخليل، فلسطين.

دراوشة، هاني زياد احمد (2014): مبادئ الحوكمة في إطار الحوكمة لعام 2009 ومدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الزياني، علوان قاسم (2008): ضريبة القمية المضافة، المفاهيم، القياس، التطبيق، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

السلامين، ياسر غازي، والدقة، عبد الرحمن قاسم (2007): المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، كافة الحقوق محفوظة للمؤلف، فلسطين.

سليمان، محمد مصطفى (2008): حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

شرعب (2005): امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية لنظام القانون الضريبي الفلسطيني.

شريف، علي (1998): ضريبة المبيعات (القيمة المضافة) وتطبيقها على القطاعات، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة.

شعباني، لطفي (2004): المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

الشيخ علي، خيري أحمد (2017): تأخر ظهور قانون ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني وأثره على الإيرادات، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

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

صبري، اسامة (2003): مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

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

العشماوي، محمد عبد الفتاح (2009): الحوكمة والاصلاح المالي والاداري، اليات حوكمة الخزينة العامة، الرباط.

عطية، مها (2014): واقع نظام الرقابة الداخلي في دائرة ضريبة القيمة المضافة وأثره على إيرادات ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

علاونة، محمد زاهي (2017): أثر التعديلات في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011 على الخزينة العامة وكبار المكلفين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

عمرو، بيان (2010): مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.

عوض، خالد عبد العليم، السيد (2007): الضريبة على القيمة المضافة للنظم الضريبية العالمية، دراسة مقارنة، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، مصر.

فزع، علا واصف، ابراهيم (2013): مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

قباجه، عدنان (2008): أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، جامعة عمان العربية، الدراسات العليا، الأردن  
قباجه، عدنان (2008): تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين.

القيسي، اعاد حمود (1998): المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

كلبونه، أحمد (2008): دور الحاكمية المؤسسية في تحسين ممارسات المصارف وفق دليل الحاكمية الصادر عن البنك المركزي الأردني لعام (2007)، اطروحة دكتوراه غير منشورة، عمان، الأردن.

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

مطر، محمد ونور، عبد الناصر (2007): مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، دراسة تحليلية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال – المجلد 3، العدد 1.

معزوز، جمال سليم (2016): درجة تطبيق مبادئ الحوكمة وعلاقتها بجودة إجراءات العمل في مديريات التربية والتعليم في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مديري المدارس الحوكومية الثانوية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

المنظمة العربية للتنمية والإدارة (2007): الحوكمة والاصلاح المالي والاداري.

نور، عبد الناصر (2002): الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

الهنيني، ايمان أحمد (2004): تطوير النظام للحاكمي المؤسسية في المؤسسات العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، اطروحة دكتوراه غير منشوره، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

Frank ya (2006). **Corporate governance and earnings management.**

Hepwort, (2003). **Hepworth noel ,corporate governance at the public sector, slovenia**

Parker, S., Gary, F.,and Howard, F. (2002). **Corporate Governance and Corporate Failure Asurvival Analysis, Corporate Governance,** vol, 2.

المجلات والدوريات

خربوع، محمود (2004): قيود التكلفة والمنفعة، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، العدد الثاني.

مصطفى، حسين (2013): دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول.

مطر، محمد (2009)، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم  
حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات كلية العلوم الادراية  
والمالية، عمان، الأردن.

معهد الحوكمة الفلسطيني، 2013.

المهياني، خالد (2003): دور الضريبة في عملية التنمية الإقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة  
دمشق، 21، المجلد 19.

المواقع الإلكترونية:

موقع وزارة المالية – التقارير السنوية 2017-

[www.hawkama.net](http://www.hawkama.net)

[www.mof.gov.ps](http://www.mof.gov.ps)

[www.cma.gov.eq](http://www.cma.gov.eq)

الملاحق

## ملحق (1)

### قائمة بأسماء محكمي اداة الدراسة

| الاسم                 | التخصص         | مكان العمل                |
|-----------------------|----------------|---------------------------|
| الدكتور سامح العطوط   | محاسبة         | جامعة النجاح الوطنية      |
| الدكتور محمد هشام جبر | ادارة اعمال    | الجامعة العربية الامريكية |
| الدكتور مفيد الظاهر   | مالية عامة     | جامعة النجاح الوطنية      |
| السيد أسامة صبري      | منازعات ضريبية | مكتب لتدقيق الحسابات      |

ملحق (2)  
الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

السيدة/..... المحترمة

تحية طيبة وبعد،،

تقوم الباحثة بدراسة ميدانية تهدف إلى التعرف على "مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على كفاءة التحصيل الضريبي" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية من جامعة النجاح الوطنية. ولتحقيق أغراض الدراسة، املين منكم التعاون خدمة البحث العلمي والتطوير علماً بأننا سنتعامل مع المعلومات التي تقدمونها بسرية تامة ونؤكد لكم أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

"شاكرًا لكم حسن تعاونكم"

الباحثة

إيمان بطة



اولاً: البيانات الشخصية

1- المركز الوظيفي: مدير عام ( ) مدير دائرة ( ) نائب مدير دائرة ( )

رئيس قسم ( ) موظف ( )

2- المؤهل العلمي: ماجستير ( ) بكالوريوس ( ) دبلوم عالي ( )

غير ذلك ( )

3- التخصص العلمي: محاسبة ( ) علوم مالية ( ) تسويق ( ) إقتصاد ( )

علوم سياسية ( ) إدارة اعمال ( ) غير ذلك ( )

4- الخبرة العلمية: اقل من 3 سنوات ( ) من 3- 5 سنوات ( )

من 5-10 سنوات ( ) من 11- 15 سنة ( )

أكثر من 15 سنة ( )

5- المديرية: الخليل ( ) رام الله ( ) بيت لحم ( ) اريحا ( ) جنين ( )

قلقيلية ( ) طوباس ( ) طولكرم ( ) سلفيت ( ) نابلس ( )

السؤال الاول: فقرات اداة الدراسة, الرجاء وضع اشارة (X) في المكان المناسب

| الرقم                                 | الفقرات                                                                                                            | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|-------|---------------|
| المحور الاول: معيار الافصاح والشفافية |                                                                                                                    |               |       |       |       |               |
| 1.                                    | التقارير التي تقدمها دائرة ضريبة القيمة المضافة لوزارة المالية واضحة وتقدم معلومات كافية عن عمل الدائرة            |               |       |       |       |               |
| 2.                                    | يتم عرض الحسابات لدائرة ضريبة القيمة المضافة وفق مبادئ المحاسبة الحكومية                                           |               |       |       |       |               |
| 3.                                    | التقرير السنوي المعد من قبل دائرة ضريبة القيمة المضافة المقدم لوزارة المالية يتضمن افصاحا عن مستوى الحوكمة         |               |       |       |       |               |
| 4.                                    | تفصح دائرة ضريبة القيمة المضافة للأطراف ذات العلاقة عن المعلومات بشكل دقيق وواضح ومتناسق                           |               |       |       |       |               |
| 5.                                    | درجة الافصاح لدائرة ضريبة القيمة المضافة عن معلوماتها المالية من خلال مواقعها الإلكترونية                          |               |       |       |       |               |
| 6.                                    | تفصح دائرة ضريبة القيمة المضافة في خططها المستقبلية عن حجم الإيرادات الضريبية المتوقعة من خلال مواقعها الإلكترونية |               |       |       |       |               |
| 7.                                    | تستطيع دائرة من دوائر ضريبة القيمة المضافة الاطلاع على حجم إيرادات دائرة أخرى                                      |               |       |       |       |               |
| 8.                                    | تعرض دائرة ضريبة القيمة المضافة من خلال مواقعها الإلكترونية كافة المعلومات التي يحتاجها المكلف                     |               |       |       |       |               |
| المحور الثاني: معيار الاستقلالية      |                                                                                                                    |               |       |       |       |               |
| 9.                                    | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة تدقيق داخلي مستقلة عن الإدارة العليا                                      |               |       |       |       |               |
| 10.                                   | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة تنفيذية مستقلة عن الإدارة العليا                                          |               |       |       |       |               |
| 11.                                   | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة رقابة من خارج الدائرة مستقلة تدقق على عملها                               |               |       |       |       |               |
| 12.                                   | يوجد لدى دائرة ضريبة القيمة المضافة لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل                                             |               |       |       |       |               |
| 13.                                   | تعمل الدائرة على مراقبة حالات التعارض في المصالح بين الجهات ذات العلاقة                                            |               |       |       |       |               |

| المحور الثالث: معيار العدالة والمساواة |                                                                                                 |  |  |  |  |
|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| 14.                                    | تطبق دائرة ضريبة القيمة المضافة نظم ولوائح عادلة في معاملة المكلفين                             |  |  |  |  |
| 15.                                    | تقدم دائرة ضريبة القيمة المضافة المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة بشكل عادل وعلى حد سواء      |  |  |  |  |
| 16.                                    | توفر في دائرة ضريبة القيمة المضافة نظام يمنع الموظفين والمديرين من الاستفادة من مناصبهم         |  |  |  |  |
| 17.                                    | تعامل دائرة ضريبة القيمة المضافة جميع المكلفين على حد سواء بشكل متوازن                          |  |  |  |  |
| 18.                                    | تراعي دائرة ضريبة القيمة المضافة بقراراتها الحماية لمصالح المكلفين                              |  |  |  |  |
| 19.                                    | تفرض دائرة ضريبة القيمة المضافة عقوبات على المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة                    |  |  |  |  |
| المحور الرابع: معيار الوعي الاجتماعي   |                                                                                                 |  |  |  |  |
| 20.                                    | يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة دليل مكتوب لأخلاقيات وسلوكيات المهنة                         |  |  |  |  |
| 21.                                    | تعقد دائرة ضريبة القيمة المضافة ندوات وورشات عمل حول الحوكمة وأهمية تطبيقها في الدوائر الحكومية |  |  |  |  |
| 22.                                    | تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على توعية موظفيها حول مفهوم الحوكمة وأهم الاسس التي تستند اليها |  |  |  |  |
| المحور الخامس: معيار المسؤولية         |                                                                                                 |  |  |  |  |
| 23.                                    | هناك سياسة واضحة لمتابعة تصريحات المكلفين وتدقيقها                                              |  |  |  |  |
| 24.                                    | وجود سياسة واضحة لزيادة حجم إيرادات ضريبة القيمة المضافة                                        |  |  |  |  |
| 25.                                    | يتم إلغاء القرارات التي تتخذ بشكل خاطئ والتي تؤثر على انخفاض حجم الإيرادات الضريبية المحصلة     |  |  |  |  |
| 26.                                    | تلتزم دائرة ضريبة القيمة المضافة بالإرشادات العامة المقدمة لها من قبل وزارة المالية             |  |  |  |  |
| 27.                                    | تستخدم دائرة ضريبة القيمة المضافة سلطاتها لمنع التهرب الضريبي                                   |  |  |  |  |
| 28.                                    | تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على تقييم أداء الموظفين من خلال تصحيح نقاط الضعف لديهم          |  |  |  |  |

|                               |  |  |  |  |                                                                                                               |
|-------------------------------|--|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                               |  |  |  |  | 29. تلتزم دائرة ضريبة القيمة المضافة بمسؤوليتها تجاه المكلفين                                                 |
|                               |  |  |  |  | 30. تحرص إدارة ضريبة القيمة المضافة على تدريب الموظفين وتطوير مهاراتهم                                        |
| المحور السادس: معيار المساءلة |  |  |  |  |                                                                                                               |
|                               |  |  |  |  | 31. يوجد لجان مراقبة وتفتيش من خارج دائرة ضريبة القيمة المضافة للتأكد من سير العمل وفق السياسة العامة للدائرة |
|                               |  |  |  |  | 32. تتم المساءلة في دائرة ضريبة القيمة المضافة بناء على معلومات موثوقة                                        |
|                               |  |  |  |  | 33. وجود نظام فعال في دائرة ضريبة القيمة المضافة للرقابة والتدقيق                                             |
|                               |  |  |  |  | 34. تتم محاسبة المسؤولين عن وجود أي مخالفة قانونية أو مالية وإدارية                                           |
|                               |  |  |  |  | 35. تعقد الاجتماعات للإدارة العامة بشكل منتظم وحسب مقتضيات القانون واللوائح والتعليمات                        |
|                               |  |  |  |  | 36. يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة وصف كامل ومحدد لكل وظيفة                                               |
|                               |  |  |  |  | 37. تعمل دائرة ضريبة القيمة المضافة على انزال العقوبة بحق كل من يخالف القانون أو ثبت بقضية فساد               |
|                               |  |  |  |  | 38. تسمح البات المساءلة في دوائر ضريبة القيمة المضافة بالمراجعة في أي وقت                                     |
| المحور السابع: معيار الانضباط |  |  |  |  |                                                                                                               |
|                               |  |  |  |  | 39. توفر الدائرة بيانات واضحة للمكلفين                                                                        |
|                               |  |  |  |  | 40. تلتزم إدارة ضريبة القيمة المضافة بموظفيها بالأعمال المحددة بوضوح                                          |
|                               |  |  |  |  | 41. وجود حوافز لدى الموظفين لتحقيق إيرادات ضريبية عالية                                                       |
|                               |  |  |  |  | 42. هناك تقدير سليم لإقرارات وبيانات المكلفين                                                                 |
|                               |  |  |  |  | 43. هناك تقدير سليم لحجم إيرادات الضريبة المتوقع تحصيلها                                                      |
|                               |  |  |  |  | 44. يوجد اقرار لنتيجة الحوكمة في دائرة ضريبة القيمة المضافة في التقرير السنوي                                 |
| المحور الثامن: معيار النزاهة  |  |  |  |  |                                                                                                               |
|                               |  |  |  |  | 45. تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة بقسم التدقيق الداخلي لتدقيق تصريحات المكلفين                            |

|                                |  |  |  |  |                                                                                                                |
|--------------------------------|--|--|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                |  |  |  |  | 46. تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة بلجنة تدقيق خارجي مستقلة عن الدائرة                                      |
|                                |  |  |  |  | 47. تستعين دائرة ضريبة القيمة المضافة باستشاريين ماليين وتنفيذيين بشأن المساعدة على تحقيق إيرادات ضريبية عالية |
| المحور التاسع: النظام والترتيب |  |  |  |  |                                                                                                                |
|                                |  |  |  |  | 48. يتوفر في دائرة ضريبة القيمة المضافة أنظمة للحفاظ على سرية المعلومات وعدم تحريفها                           |
|                                |  |  |  |  | 49. توافر دليل وكتيبات في دائرة ضريبة القيمة المضافة لتطوير مهارات الموظفين                                    |
|                                |  |  |  |  | 50. يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة حوافز تشجع الموظفين لرفع ادائهم وزيادة حجم إيرادات الدائرة              |
|                                |  |  |  |  | 51. يوجد في دائرة ضريبة القيمة المضافة هيكل تنظيمي يعمل بشكل متناسق                                            |

السؤال الثاني: قامت دائرة ضريبة القيمة المضافة بتحقيق مستويات عالية من التحصيل

الضريبي خلال خمس سنوات الماضية: نعم ( ) لا ( )

السؤال الثالث: تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة القيمة المضافة له أثر في زيادة حجم

التحصيل الضريبي للدائرة من وجهة نظرك: نعم ( ) لا ( )

إذا كانت اجابتك ب(نعم): ما هي المعوقات التي تواجه الدائرة في تطبيق معايير الحوكمة

من وجهة نظرك؟

شكراً لحسن تعاونكم

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

**The Extent of Implementing Governance Standards  
by Palestinian Value Added Tax Departments and  
Their Impact on The Efficiency of Tax Collection**

**By  
Eman Batta**

**Supervised By  
Dr. Sameh Atout**

**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.**

**2018**

**The Extent of Implementing Governance Standards  
by Palestinian Value Added Tax Departments and  
Their Impact on The Efficiency of Tax Collection**

**By  
Eman Batta  
Supervised By  
Dr. Sameh Atout**

**Abstract**

This study was conducted in 2017 and was limited to the employees of the Palestinian VAT departments. This study aimed at identifying the extent to which the standards of governance in the Palestinian VAT departments were applied and whether the relationship between the application of the standards of governance in the VAT departments affected the increase in tax collection And identify the problems and difficulties that stand in the way of the application of the standards of governance in the VAT departments in Palestine.

In order to achieve these objectives, the researcher used the analytical descriptive approach in this study to achieve the research objectives. It relied on secondary sources by reviewing the research literature related to the subject of the study. It also relied on primary sources by means of a questionnaire distributed to the study population, .

The questionnaire consisted of (51) paragraph divided into nine axes distributed on the sample of the study composed of Palestinian value added tax employees. After collecting the data in a field field that was entered into the computer and processed statistically using the statistical package of social sciences (spss) Different wisdom.

The results showed that there is a strong correlation between the standards of governance on the one hand and the tax collection on the other in the Palestinian VAT departments. The study showed that tax departments The value added has worked to achieve high levels of tax collection during the past five years, and it was found in the study that there are no statistically significant differences in the level of ( $\alpha=0.05$ ) between the average standards of governance in the VAT departments and the impact on the efficiency of Tax, due to the variable career center and variable educational qualification while there due to the variable specialization and variable process variable directorate experience.

Based on the results of the study, recommendations were made. The most important of these recommendations were: To promote the standards of governance by holding workshops and publications in the value added tax departments, promoting the culture of governance in the society through the media and audio-visual media, VAT departments, which are considered to be the most important requirements of governance, that the VAT departments publish the information required by the taxpayers on the department's website, to work to allow accountability mechanisms in the VAT departments at any time. In addition, the Value Added Tax Department has to use financial and executive consultants to help it increase and raise its revenues