

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية  
الفلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية  
وأثر ذلك على التحاسب الضريبي

إعداد

مهند مرشد طلال بدوي

إشراف

د. مفيد الظاهر

د. معاذ اسمر

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

2019م

مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية  
ال فلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية  
وأثر ذلك على التحاسب الضريبي

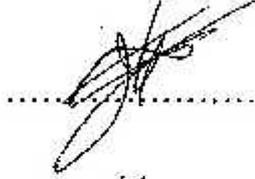
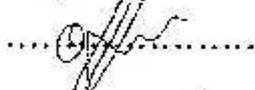
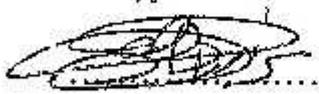
إعداد

مهند مرشد طلال بدوي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2019/02/28م، وأجيزت.

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

1. د. مفيد الظاهر / مشرفاً ورئيساً

2. د. معاذ أسمر / مشرفاً ثانياً

3. د. سهير الشوملي / ممتحناً خارجياً

4. د. رافت الجلال / ممتحناً داخلياً

# الإهداء

أَلْحَمْدُ لِلَّهِ الْعَلِيِّ الْقَدِيرِ الَّذِي أَسْبَغَ عَلَيَّ نِعْمَهُ بِأُطْبَةَ وَظَاهِرَةً وَسَخَّرَ لِي نُبُوهُ الصُّدُورِ وَأَقْرَبَ بِفَضْلِهِ الْعُيُونَ  
وَبَعْد...

أَسْبُحُ لِلَّهِ شُكْرًا عَلَى مَا مَنَّكَ بِهِ مِنْ صَبْرٍ وَتَوْفِيقٍ حَتَّى إِجْرَازِ هَذِهِ الْمِرْسَالَةِ الَّتِي أَسْأَلُ اللَّهَ تَعَالَى أَنْ تَكُونَ  
سَمْعَةً عَلَى طَرِيقِ طُلَّابِ الْعِلْمِ... وَإِنِّاطَةً مِنْ قَوْلِهِ تَعَالَى  
" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدِيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَذِلِّجَنِي بِرَحْمَتِكَ  
فِي عِبَادَتِكَ الصَّالِحِينَ " (مِنَ الْآيَةِ 19 مِنْ سُورَةِ التَّمْلِكِ)

إِلَهِي لَا يَطِيبُ اللَّيْلُ إِلَّا بِشُكْرِكَ وَلَا يَطِيبُ النَّهَارُ إِلَّا بِطَاعَتِكَ.. وَلَا تَطِيبُ اللَّحْظَاتُ إِلَّا بِذِكْرِكَ.. وَلَا تَطِيبُ  
الْآخِرَةُ إِلَّا بِعَفْوِكَ.. وَلَا تَطِيبُ الْجَنَّةُ إِلَّا بِرُؤْيُوكَ اللَّهُ جَل جلاله  
إِلَى مَن بَلَغَ الْمِرْسَالَةَ وَأَدَّى الْأَمَانَةَ وَنَصَحَ الْأُمَّةَ.. إِلَى نَبِيِّ الرَّحْمَةِ وَنُورِ الْعَالَمِينَ سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ صَلَّى اللَّهُ  
عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

لَا وَكَذَلِكَ يَفُونَنِي إِلَّا أَنْ أَنْجِنِي شَاكِرًا مُمْتَنًّا لِمَنَ أَعَانَتَنِي صَغِيرًا وَسَارَتَ مَعِيَ الدُّرْبَ خُطُوبَهُ وَخَطُوبَهُ وَتَحَمَّلَتَ  
مُرَاهِقَتِي وَشِبَابِي... إِلَى تِلْكَ الْيَدِ الْخَاتِيَةِ وَالْقَلْبِ الْكَبِيرِ وَالْعَالَمِ الْتَقِيَّ إِلَى أُمِّي الْعَالِيَةِ حَفْظَكَ اللَّهُ  
إِلَى مَن قَاسَمَتَنِي هُمُومَ الْحَيَاةِ وَتَحَمَّلَتَ عَنِّي الْكَلْبَ الْكَلْبِيَّ... إِلَى تُوَّارِهِ عُمْرِي رُوحَتِي الْعَالِيَةِ أَسْمَاءُ أَبُو  
خَلِيلٍ

إِلَى مَن هَمَّ اقْرَبَ إِلَيَّ مِنْ رُوحِي وَبِهِمْ اسْتَمَدَ عِزَّتِي وَإِصْرَارِي إِلَى خِرَاسِ رُوحِي الْفَتِيَّةِ وَأَهْلِي وَمُسْتَنْقَبِي  
أَيَّامِي أَبْنَائِي الْأَعْرَاءِ مَحْمُودٍ... مُرْتَدِّدٍ... مَيْسَاهُ... مُهَابٍ.

وَكُلُّ الشُّكْرِ وَالْتَقْدِيرِ لِزَمَلَانِي وَإِخْوَتِي وَأَخْوَاتِي وَأَصْدِقَائِي وَكُلِّ عِزَّتِي عَلَى قَلْبِي

" رَبَّنَا لَا تَزِخْ قُلُوبَنَا بَعْدَ إِذْ هَدَيْتَنَا وَهَبْ لَنَا مِنْ لَدُنْكَ رَحْمَةً إِنَّكَ أَنْتَ الْوَهَّابُ "

(مِنَ الْآيَةِ 8 مِنْ سُورَةِ آلِ عِمْرَانَ)

# شُكْرٌ وَتَقْدِيرٌ

كُنْ عَالِمًا.. فَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَكُنْ مُتَعَلِّمًا، فَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَاحْبِبِ الْعُلَمَاءَ، فَإِنْ لَمْ تَسْتَطِعْ فَلَا تَبْغِضَهُمْ"

بَعْدَ رَحَلَةِ بَحْثٍ وَجُهْدٍ وَإِجْتِهَادٍ تَلَكَّتْ بِإِتْجَازِ هَذَا الْبَحْثِ، أَحْمَدُ اللَّهُ عَزَّ وَجَلَّ عَلَى نِعْمِهِ الَّتِي مَنََّ بِهَا عَلَيَّ فَهَوَّ الْعِلْمَ الْقَدِيمَ، كَمَا لَا يَسَعُنِي إِلَّا أَنْ أُخْصَّ بِأَسْمَى عِبَارَاتِ الشُّكْرِ وَالتَّقْدِيرِ الِذِي تَوَرَّ " مُفِيدَ الظَّاهِرِ " وَالِذِي تَوَرَّ مُعَاذَ اسْمِهِ الْمُخْتَرَمِيِّه بِمَا قَدَّمَاهُ لِي مِنْ جُهْدٍ وَتَضَحٍّ وَمَعْرِفَةٍ طَيِّبَةٍ لِإِتْجَازِ هَذَا الْبَحْثِ.

كَمَا أَتَقَدَّمُ بِالشُّكْرِ الْجَزِيلِ لِكُلِّ مَنْ أَسْعَمَ فِي تَقْدِيمِ يَدِ الْعَوْنِ لِإِتْجَازِ هَذَا الْبَحْثِ، وَ أُخْصَّ بِالذِّكْرِ أَسَاتِينَنَا الْكِرَامِ فِي جَامِعَةِ النِّجَاحِ الْوَطَنِيَّةِ، كَمَا لَا أَنْسَى أَنْ أَتَقَدَّمَ بِأَقْرَبِي وَأَتَمِّمَ عِبَارَاتِ الشُّكْرِ وَالْعِرْفَانِ إِلَى الْقَائِمِيَّةِ عَلَى جَامِعَةِ النِّجَاحِ الْوَطَنِيَّةِ وَ عَلَى نَاسِهِمْ رُبِسَتْ الْجَامِعَةُ وَ كُنَّ الْعَامِلِيَّةَ بِهَا.

إِلَى الْكَلِيمَةِ كَانُوا عَوْنًا لِي فِي بَحْثِي هَذَا وَتَوَّأَ يُضِيءُ الظُّلْمَةَ الَّتِي كَانَتْ تَقِفُ أَحْيَانًا فِي طَرِيقِي إِلَى مَنْ رَزَحُوا التَّفَاوُلَ فِي دَرْبِي وَقَدَّمُوا لِي الْمُسَاعَدَاتِ وَالْتَسْهِيلَاتِ وَالْمَعْلُومَاتِ، فَلَعْنُهُمْ مِنْي كُلِّ الشُّكْرِ.

الْبَاحِثُ

## الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

# مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه، حيث أن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

## Declaration

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

**Student's name:**

اسم الطالب:

**Signature:**

التوقيع:

**Date:**

التاريخ:

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	فهرس الملاحق
م	الملخص
<b>1</b>	<b>الفصل الأول: مقدمة الدراسة</b>
2	مقدمة الدراسة
3	مشكلة الدراسة
5	أهداف الدراسة
5	أسئلة الدراسة
6	أهمية الدراسة
7	أنموذج الدراسة
8	فرضيات الدراسة
9	حدود الدراسة
9	مصطلحات الدراسة
<b>12</b>	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>
13	مقدمة
13	أولاً: الإطار النظري
13	مفهوم التدقيق المحاسبي
14	أهداف التدقيق المحاسبي
16	أهمية تدقيق الحسابات
17	أنواع تدقيق الحسابات
20	معايير تدقيق الحسابات
28	مزايا تدقيق الحسابات

الصفحة	الموضوع
29	مفهوم مأمور التقدير
30	مفهوم الفاحص الضريبي
31	صفات مدقق الحسابات (كمأمور تقدير أو فاحص ضريبي)
32	أهمية معايير التدقيق الدولية في التدقيق الضريبي
33	مفهوم التحاسب الضريبي
36	إجراءات التحاسب الضريبي
38	ثانياً: الدراسات السابقة
38	أ. الدراسات العربية
43	ب. الدراسات الأجنبية
47	ثالثاً: مناقشة الدراسات السابقة
<b>49</b>	<b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>
50	مقدمة
50	منهجية الدراسة
50	مجتمع الدراسة
51	عينة الدراسة
52	أداة الدراسة
54	صدق أداة الدراسة
54	ثبات أداة الدراسة
56	متغيرات الدراسة
57	إجراءات الدراسة
58	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
<b>59</b>	<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة</b>
60	مقدمة
60	نتائج تحليل أسئلة الدراسة
65	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
<b>84</b>	<b>الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات</b>
85	مقدمة
85	مناقشة النتائج

الصفحة	الموضوع
95	التوصيات
96	محددات وقيود الدراسة
97	توصيات للأبحاث المستقبلية
97	الخاتمة
98	قائمة المصادر والمراجع
104	الملاحق
b	Abstract

## فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
51	توزيع أفراد العينة حسب المحافظات	جدول (1)
52	وصف عينة الدراسة حسب متغيراتها الأساسية	جدول (2)
53	متغيرات الدراسة وأرقام العبارات والأسئلة	جدول (3)
54	معامل الثبات لكل مجال من مجالات الدراسة	جدول (4)
55	مصفوفة الارتباط بين كل مجال من مجالات الدراسة والدرجة الكلية	جدول (5)
61	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى إدراك مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي	جدول (6)
65	اختبار الانحدار المتعدد بين متغير عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (7)
65	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (8)
66	نتائج تحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (9)
67	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (10)
67	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (11)
68	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (12)
69	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (13)
69	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (14)
69	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (15)

الصفحة	الجدول	الرقم
70	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (16)
70	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (17)
71	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (18)
72	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (19)
72	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (20)
72	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (21)
74	اختبار الانحدار المتعدد بين متغير عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (22)
74	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (23)
74	نتائج تحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي	جدول (24)
76	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (25)
76	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (26)
76	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي	جدول (27)
77	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (28)

الصفحة	الجدول	الرقم
77	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (29)
78	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي	جدول (30)
79	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (31)
79	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (32)
79	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي	جدول (33)
80	اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (34)
80	نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (35)
81	نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي	جدول (36)
82	اختبار (ت) للعينات المستقلة على المجالات كافة	جدول (37)

## فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
105	قائمة أسماء المحكمين	ملحق (1)
106	الاستبانة	ملحق (2)

مدى إدراك مأموري التدقيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية  
الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي

إعداد

مهند مرشد طلال بدوي

إشراف

د. مفيد الظاهر

د. معاذ اسمر

الملخص

هدفت هذه الدراسة للتعرف الى مدى إدراك مأموري التدقيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية، وأثر ذلك على التحاسب الضريبي، وسعت الدراسة لتحقيق عدة أهداف منها: التعرف إلى مدى إدراك مأموري التدقيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق العامة، معايير العمل الميداني، المعايير الخاصة بإعداد التقارير، المعايير الخاصة بالتدقيق الضريبي) وأثر ذلك على التحاسب الضريبي.

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث استخدم الاستبيان كأداة لتنفيذ الدراسة، وبلغ مجتمع الدراسة (203) مأمور تقدير وفاحص ضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية - فلسطين، وتم اختيار عينة منهم بلغ حجمها (109) مأمور تقدير وفاحص ضريبي، حيث كانت نسبة العينة (54%). واستخدم برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل أسئلة وفرضيات الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يوجد إدراك لدى مأموري التدقيق الضريبي في الدوائر الضريبية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية مما يؤثر إيجابياً على التحاسب الضريبي، ولا يوجد اختلاف وفروق بين مأمور التدقيق والفاحص الضريبي في إدراكهم لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية، وهذا يعود إلى وجود مستوى عالٍ من التوافق بين احتياجات مهنة مأمور التدقيق والفاحص الضريبي، والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية.

ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة التزام الإدارة الضريبية بتوفير المتطلبات الشخصية لمأموري التقدير الضريبي لتحسين وضبط التحاسب الضريبي، والمتعلقة بالالتزام المعايير الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقامة ومتطلب الاستقلال. وأن يكون مأموري التقدير الضريبي مؤهلين علمياً وعملياً، وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى توفر الخبرة الكافية من خلال سنوات العمل في المجال الضريبي.

# الفصل الأول

## مقدمة الدراسة

## الفصل الأول

### مقدمة الدراسة

#### مقدمة الدراسة

إن الهدف الأساس من تدقيق البيانات المالية للمنشأة هو الخروج برأي فني محايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ومسؤولية مدقق الحسابات هو تكوين رأيه المهني حول البيانات المالية، وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (نسمان، 2014).

ويمكن تعريف عملية التدقيق بأنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وتشمل عملية التدقيق وظائف ثلاث؛ أولها عملية الفحص والتي تهدف إلى فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالأنشطة الذي تؤديه الشركة، وثانيها عملية التحقيق والتي يقصد بها التأكد من صلاحية القوائم المالية للتعبير الدقيق عن أعمال الشركة عن فترة مالية معينة، ومن أنها تعكس الوضع المالي السليم للشركة، أما الوظيفة الثالثة فهي التقرير وهو عبارة عن مخرجات عملية التدقيق حيث يتم من خلاله عرض نتائج الفحص والتدقيق (عريقات وآخرون، 2011).

ونظراً للأهمية القصوى التي تحتلها الإيرادات الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد خصصت لها الدول المختلفة إدارة متخصصة في فرض الضريبة وجبايتها، وشرعت القوانين الناظمة لهذه العملية كي لا تخضع للممارسات الشخصية وحسب أهواء وقدرات القائمين عليها. وكثيراً ما نجد أن دور الإدارة الضريبية في بعض الدول، لا يتدخل بوضع التشريعات الضريبية، وإنما يتمحور دورها حول التأكد من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي يصرح عنها المكلفون في إطار التقدير الشخصي أو الذاتي، بهدف مراقبة وحفظ

الإيرادات الضريبية لكشف ومنع الغش والاحتيال أو التهرب والتجنب الضريبي المحتمل، وكثيراً ما تتشدد في فرض الغرامات والعقوبات القانونية المترتبة في حال أدى التدقيق الضريبي إلى كشف مثل هذه الحالات من جهة، والتركيز على اكتشاف أسباب عدم امتثال أو التزام المكلفين والعمل على تلافيتها من جهة أخرى (حمادة، 2014).

ويرتبط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في استنادهما على البيانات المالية، حيث أن كل من الفاحص الضريبي والمدقق يتحققان من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، وبالتالي فإن استخدام الفاحص الضريبي لأساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً وتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد تاريخ التحقق بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق يؤدي إلى جودة عملية الفحص الضريبي (النجار، 2014).

وهناك عدة معايير تدقيق دولية ترتبط بالتدقيق الضريبي، ومنها المعيار رقم (310) الذي ينص على ضرورة معرفة طبيعة عمل (المكلف) قبل البدء بالتدقيق الضريبي، والمعيار رقم (400) والذي ينص على ضرورة التعرف على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والمعيار رقم (710) الخاص بإجراء المقارنات بين القوائم المالية، والمعيار رقم (500) الذي يهدف إلى ضرورة الحصول على أدلة وقرائن الإثبات للنشاط الذي يمارسه المكلف (النجار، 2014).

ومن هنا يمكن التعرف إلى مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي، حيث أن معايير التدقيق لها أهمية في الوصول إلى الدقة والشفافية في التحاسب الضريبي.

### مشكلة الدراسة

تبرز مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ظواهرها، حيث يعتبر إدراك مأموري التقدير الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق من الضروريات التي يجب توفرها لدى

مأموري التقدير والفاحصين الضريبيين، حيث يهدفون عادة للتعرف على نتائج أعمال الشركات لتقدير الضريبة بطريقة صحيحة، فإن معرفة وإدراك مأموري التقدير والفاحصين الضريبيين للمعايير المختلفة لتدقيق الحسابات يؤدي إلى فهم واضح لنتائج أعمال المكلفين وبالتالي تسهيل التحاسب الضريبي. وحتى يتمكن المقدر والفاحص الضريبي من إبداء رأيه حول البيانات المالية لا بد من القيام بالتخطيط الكافي حتى يتمكن من القيام بعملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولي بكل فاعلية والخروج برأي مهني يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي، مما يسهل عملية تحصيل الإيرادات الضريبية بشكل عادل.

ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة كدراسة النجار (2014) والتي أجريت في ليبيا، ودراسة حمادة (2014) والتي أجريت في الكويت، ودراسة حسين (2010) التي أجريت في الضفة الغربية، والتي تناولت مدى التزام مقدر وفاحص ضريبة الشركات بمعايير التدقيق وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي. إلا أن معظم هذه الدراسات جرت في بيئات مختلفة خارج فلسطين أما الدراسات التي أجريت في فلسطين فأنها لم تركز بشكل مباشر على ربط مدى إدراك مأموري التقدير الضريبي والفاحصين الضريبيين في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي، بينما ربطت الإلمام بمعايير التدقيق في الحد من التهرب الضريبي، فمن هنا يتضح أن الدراسات السابقة لم تتناول هذا الموضوع بالشكل الكافي.

فمأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية هم اللذين يتأكدون من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة، وأنه لا يوجد مبالغ، أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون قد تم إغفاله. وفي بعض الدوائر الضريبية الفلسطينية قد تنخفض الخبرة لدى مأموري التقدير أو الفاحص الضريبي بجميع معايير التدقيق الدولية مما ينعكس على عملية التحاسب الضريبي بطريقة سلبية تحتوي على أخطاء. ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بما يلي:

ما مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

**الهدف العام للدراسة:** التعرف إلى مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي، ويمكن أن يتفرع عن هذا الهدف عدة أهداف وهي:

**الهدف الرئيس الأول:** التعرف إلى مدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الدولية العامة، معايير التدقيق الدولية للعمل الميداني، معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير، معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي) وأثر ذلك على التحاسب الضريبي.

**الهدف الرئيس الثاني:** التعرف إلى مدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الدولية العامة، معايير التدقيق الدولية للعمل الميداني، معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير، معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي) وأثر ذلك على التحاسب الضريبي.

**الهدف الرئيس الثالث:** التعرف على الفرق بين مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي.

## أسئلة الدراسة

تسعى الدراسة الحالية للإجابة عن الأسئلة التالية:

**السؤال العام للدراسة:** ما مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟ ويتفرع عن هذا السؤال عدة أسئلة وهي:

**السؤال الرئيس الأول:** ما مدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الدولية العامة، معايير التدقيق الدولية للعمل الميداني، معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير، معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي) وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

**السؤال الرئيس الثاني:** ما مدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الدولية العامة، معايير التدقيق الدولية للعمل الميداني، معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير، معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي) وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

**السؤال الرئيس الثالث:** ما الفرق بين مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

### أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من خلال أهمية الموضوع الذي تتناوله وتعالجه، فالضرائب هي من أهم مصادر التمويل واحد أدوات السياسة المالية ومن ثم فإن معالجة وضبط التحاسب الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي زيادة موارد الخزنة العامة. وإن التدقيق الدولي ومعاييرها الفاعلة والكفاءة القائمة على الإدراك الكامل لمعايير التدقيق الدولية سيؤدي بالتأكيد إلى تحسين فاعلية التقدير الضريبي من خلال ضبط سير التحاسب الضريبي، من خلال توفيره كماً من المعلومات ذات الجودة العالية اللازمة لترشيد قرارات التقدير، مما يزيد من حجم الإيرادات الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى يقلل من حجم التهرب الضريبي، ومن قضايا المنازعات الضريبية ويقلص الدورة الضريبية برمتها.

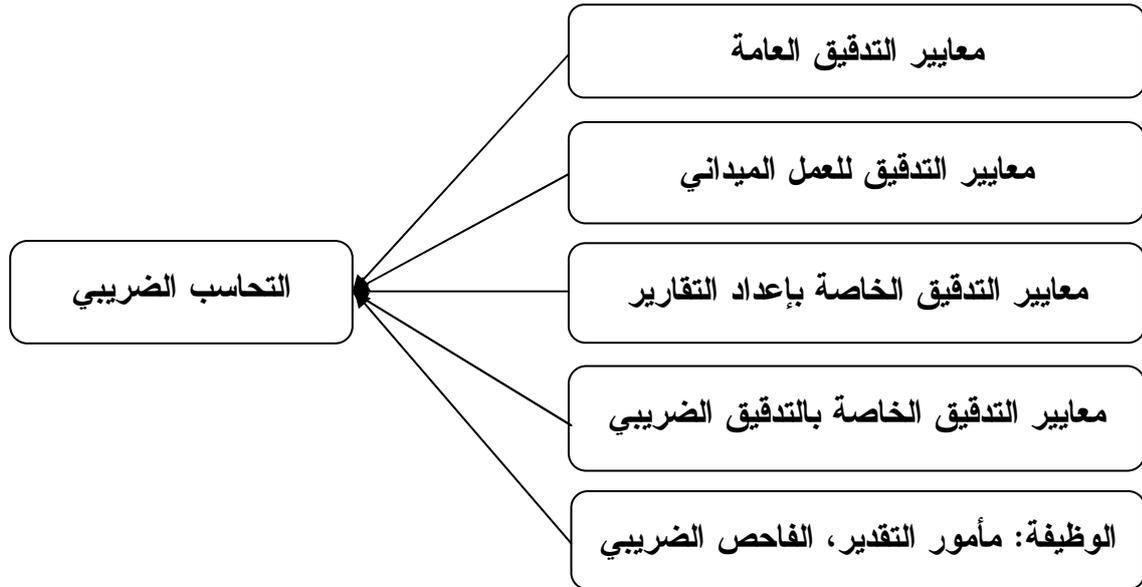
من هنا ونظراً لأهمية الإيرادات الضريبية، ولما للتدقيق الدولي من الأهمية بمكان في عملية تحسين التحاسب الضريبي، لما يوفره من معلومات ضرورية لترشيد قرارات التقدير الضريبي، فقد جاءت هذه الدراسة للمساهمة في تحسين فاعلية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، من خلال عرضها لمجموعة من العناصر والمتغيرات التي تشكل في مجملها متطلبات للالتزام

بمعايير التدقيق والتي لها أثر بالغ في تحسين فاعلية التدقيق وصولاً لتحسين عمليات التحاسب الضريبي. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الهامة التي تفيد الدوائر الضريبية من خلال زيادة كفاءة مأموري التقدير لتحسين أدائهم من خلال تحسين أساليب التقدير الضريبي والتحاسب الضريبي من خلال التأكد من عدالة القوائم المالية ومدى توفرها للمعلومات المعتمدة في عرضها على معايير التدقيق الدولية، فبمدي قدرة مأموري التقدير في إدراك أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية لتحسين التحاسب الضريبي وبالتالي تحسين الإيرادات الضريبية.

### نموذج الدراسة

يوجد عدة متغيرات يتم التعرف عليها من خلال اختبار العلاقة بين مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي، فمأمور التقدير هو الذي يقدر الضريبة على المكلفين في دوائر ضريبة الدخل أما الفاحص الضريبي هو الذي يقوم باحتساب الضريبة على المكلفين في دوائر ضريبة القيمة المضافة.

المتغيرات المستقلة (التزام مأموري التقدير بمعايير التدقيق الدولية) المتغير التابع (التحاسب الضريبي)



المصدر: من إعداد الباحث

## فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة الحالية لفحص الفرضيات التالية والتي تحقق أهداف الدراسة:

**الفرضية العامة للدراسة:** لا يوجد أثر لإدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

ويتفرع عنها عدة فرضيات فرعية وهي:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** لا يوجد أثر لإدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

ويتفرع عنها عدة فرضيات فرعية وهي:

1. لا يوجد أثر لإدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

2. لا يوجد أثر لإدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

3. لا يوجد أثر لإدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

4. لا يوجد أثر لإدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** لا يوجد أثر لإدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

ويتفرع عنها عدة فرضيات فرعية أخرى وهي:

1. لا يوجد أثر لإدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

2. لا يوجد أثر لإدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

3. لا يوجد أثر لإدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

4. لا يوجد أثر لإدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

**الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا توجد فروق في أثر إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة (مأمور التقدير، الفاحص الضريبي).

#### حدود الدراسة

هناك عدة عوامل تعتبر من الحدود الأساسية للدراسة ومن أهمها:

**الحد المكاني:** دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية ودوائر ضريبة القيمة المضافة في الضفة الغربية - فلسطين.

**الحد الزمني:** العام 2018.

**الحد البشري:** مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية - فلسطين.

#### مصطلحات الدراسة

**معايير التدقيق:** الأنماط والضوابط التي يجب أن يلتزم بتنفيذها المراجع أثناء مباشرته أداء مهام إبداء الرأي، وتعتبر تلك المعايير بمثابة قواعد إرشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها عند

إصدار أحكامهم، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاق في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة، كما أنها تمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المزاولين (النجار، 2014).

ويعرف الباحث معايير التدقيق إجرائياً بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق، والتي تم اعتمادها اعتماداً دولياً.

**المعايير العامة:** تهتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الذاتية والشخصية للمدقق الضريبي وعلاقتها بكفاية ونوعية الأداء المطلوب وبالتالي فإنه على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة (حمادة، 2014).

وتعرف المعايير العامة إجرائياً بأنها المعايير التي تهتم بخصائص المدقق ومدى كفاءته وفاعليته وإنتاجيته في العمل.

**معايير العمل الميداني:** هذه المعايير تقدم إرشادات للمدقق الضريبي حول تجميع الأدلة التي تؤيد رأي والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات التي تنتج عنها هذه الأرصدة ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميعه من أدلة على درجة اعتماده على نظام الرقابة الداخلية للعميل، فهذه المعايير تتعلق بتخطيط وتنفيذ المدقق لأعماله (النجار، 2014).

وتعرف معايير العمل الميداني إجرائياً بأنها المعايير الخاصة بجمع أدلة من المستندات والسجلات المحاسبية لتأييد رأي المدقق.

**معايير إعداد التقارير:** إن هذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التقارير المالية والمعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يعدها المدقق الضريبي في نهاية عمله (حمادة، 2014).

وتعرف معايير إعداد التقارير بأنها المعايير الخاصة بمواصفات القوائم المالية التي يجري تدقيقها ومدى صحتها.

**التدقيقي الضريبي:** جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما اذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل (حمادة، 2014).

ويعرف **التدقيق الضريبي إجرائياً** بأنها المعايير الخاصة بالإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف لأغراض التحاسب الضريبي.

**التحاسب الضريبي:** أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع (الزعيبي، 2010).

يعرف **التحاسب الضريبي إجرائياً** بأنه: النظام الذي يلتزم بأحكام القوانين الضريبية في محاسبة المكلف على نتائج أعماله.

**مأمور التقدير:** أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطياً من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى القانون (حمادة، 2014).

ويعرف **مأمور التقدير إجرائياً** بأنه الموظف الذي يعمل في دوائر ضريبة الدخل ويقوم بتقدير مبالغ الضريبة على المكلفين.

**الفاحص الضريبي:** موظف دائرة ضريبة القيمة المضافة وهو الذي يقوم بالتأكد من أن المكلف قد قام بالالتزام بمواد قانون الضرائب الذي يحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية عند إعدادة لإقراره الضريبي، ومن أن الإقرار يشمل كافة الإيرادات التي نص عليها القانون وعلى خضوعها للضريبة، ويجب التحقق أيضاً من أنه لا يوجد إيرادات يجب خضوعها للضريبة وتم إغفالها، إما بطريقة الخطأ، أو بشكل مقصود (حسين، 2010).

ويعرف **الفاحص الضريبي إجرائياً** بأنه الموظف الذي يعمل في دوائر ضريبة القيمة المضافة ويقوم بحساب مبالغ الضريبة على المكلفين.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### مقدمة

يتضمن الإطار النظري عرضاً لأدبيات الدراسة الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، ومن ثم عرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة:

#### أولاً: الإطار النظري

يتضمن الإطار النظري عرضاً لأهم عناصر التدقيق الضريبي ومفاهيم التحاسب الضريبي:

#### مفهوم التدقيق المحاسبي

يعرف (المطارنة، 2012) التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية" (المطارنة، 2012). كما عرف (الرماحي، 2009) التدقيق على أنه "عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها" (الرماحي، 2009).

و عرف (المدلل، 2007) التدقيق بأنه مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام خدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى (المدلل، 2007).

و عرف (المدهون، 2014) التدقيق بأنه مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية أصول وممتلكات المنشأة والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء القدرات الحالية (المدهون، 2014).

ويعرف الباحث التدقيق بأنه عملية تتكون من مجموعة من الأنظمة والأنشطة المستقلة في المنشأة تعمل بشكل مستمر للتأكد من كفاءة العاملين في المؤسسة.

### أهداف التدقيق المحاسبي

حسب دراسة (العربي، والشيخ، 2010) ودراسة (الرماحي، 2009) يوجد هدفين للتدقيق وهما:

أولاً: الأهداف التقليدية: وتقسم إلى (العربي، والشيخ، 2010):

أ. الأهداف الرئيسية: ومن هذه الأهداف (العربي، والشيخ، 2010):

1. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.

2. إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

ب. الأهداف التبعية: ومن هذه الأهداف (الرمحي، 2009):

1. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وتزوير.
2. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحدثه زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.
3. اعتماد القائمين على إدارة المنشأة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلية واتخاذ القرارات على أساس من البيانات المحاسبية التي أطمأنت على صدقها وسلامتها.
4. طمأنة من يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات كالدائنين وحملة السندات وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم.
5. اعتماد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراقب موثوق به وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب إذا قدم المراقب تقريره الضريبي كاشفاً عن المخالفات الضريبية.

ثانياً: الأهداف الحديثة والمتطورة: ونذكر منها (الرمحي، 2009):

1. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.
2. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.
3. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

ويرى الباحث أن من أهداف التدقيق التعرف على سلامة القوائم المالية وصولاً إلى دقة التحاسب الضريبي.

## أهمية تدقيق الحسابات

إن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين هي إحدى المهن التي دخلت النشاط الاقتصادي منذ زمن قصير نسبياً بسبب الأوضاع الاقتصادية والسياسية التي مرت بها، وقد زاد الاهتمام بهذه المهنة في العقود الثلاثة الأخيرة وذلك نتيجة لما شهدته البلاد العربية من تطورات اقتصادية واجتماعية متسارعة تمثلت بإنشاء الشركات المساهمة وما رافقها من انفصال للملكية عن الإدارة، وبالتالي ظهور الحاجة إلى وجود شخص مستقل ومحيد لطمأنة أصحاب الأموال من مالكيهم ومقرضين على سلامة أموالهم، وكذلك أسهمت التغيرات الاقتصادية في العالم العربي كتوسع الإنفاق العام والمشاريع المشتركة ودخول الشركات متعددة الجنسيات وتوسع نشاطها إلى خضم النشاط الاقتصادي تطلب هذا إحداث تغييرات في الفكر المحاسبي والتطبيقات المحاسبية السائدة (درغام، 2009).

وتبرز أهمية تدقيق الحسابات كما ورد في دراسة (المطارنة، 2012):

أ. إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهماً لإدارة المنشأة حيث اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ب. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث إن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ج. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط وفرض الضرائب ومنح القروض والدعم لبعض النشاطات

بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

ويرى الباحث أن أهمية التدقيق في كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهداف. فتعتمد إدارة المؤسسة اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.

### أنواع تدقيق الحسابات

يوجد عدة أنواع لتدقيق الحسابات وهي:

#### 1. من حيث نطاق عملية التدقيق

فحسب دراسة (الرماحي، 2009).

##### أ. التدقيق الكامل

إذا كان حجم المشروعات صغيراً كانت عملية التدقيق تمتد إلى جميع العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات للتحقق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وعدم وجود أخطاء أو غش وضمان إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع تطور حجم المشروعات وتعدد عملياتها (الرماحي، 2009).

##### ب. التدقيق الجزئي

هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المشروع كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص عمليات جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المشروع وتكون مسؤولية المدقق محدودة بنطاق عملية التدقيق فقط (الرماحي، 2009).

## 2. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

فقد ورد في دراسة (عبد الله، 2017).

### أ. التدقيق النهائي

هو التدقيق الذي يتم في نهاية العام أي بعد أقفال الحسابات وإجراء قيود التسويات الجردية وأعداد قوائم نتيجة الأعمال ويطلق عليه بتدقيق الميزانية ولا يعني ذلك أن هذه العملية تتم فقط في نهاية العام بل قد تتم خلال العام وتستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام.

### ب. التدقيق المستمر

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع حيث يتم تدقيق حسابات كل شهر على حدة ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد قوائم نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب المتاجرة وقائمة المركز المالي.

## 3. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

فحسب دراسة (الرماحي، 2009).

### أ. التدقيق الداخلي

لا تعتمد المشروعات كبيرة الحجم على خدمات المدقق الخارجي بصورة نهائية ولذا فإنها تنشئ لديها قسماً للتدقيق يقوم بتدقيق جميع عمليات المشروع ودفاتره ومستنداته بواسطة موظفين تابعين له، والهدف من ذلك هو اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها بالإضافة إلى رفع الكفاية الإنتاجية أو كفاية الأداء ومحو الإسراف والضياع والإشراف على تقديم البيانات المالية للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.

## ب. التدقيق الخارجي

وهو التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصاً في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين، وان أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي.

### 4. من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق

فحسب ما ورد في دراسة (عبد الله، 2017) يوجد نوعان للتدقيق وهما:

#### أ. التدقيق الإلزامي

هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدقي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع كالمساهمين وضريبة الدخل والمستثمرين.

#### ب. التدقيق الاختياري

هو التدقيق الذي يتم بإرادة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مدقق حسابات لمشروعاتهم وفي الماضي كانت التشريعات القانونية لا تتدخل في موضوع تدقيق حسابات المشروع بل تركت ذلك لاختيار المشروعات ذاتها إلا أنه مع تطور المشروعات الاقتصادية وظهور وانتشار شركات المساهمة على وجه الخصوص.

### 5. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية التدقيق

فورد في دراسة (الرماحي، 2009) أن هناك نوعين منها وهما:

#### أ. التدقيق العادي

وهو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة معينة.

## ب. التدقيق لغرض معين

هو تدقيق موضوع محدد لهدف محدد بتكليف من جهة ما لمدقق حسابات ويتم هذا التكليف كتابة ويحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها وقد يتم هذا التكليف من ادارة المشروع كأن يكلف المدقق بفحص نظام المراقبة الداخلية للمشروع بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة.

ويرى الباحث أنه يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات وكل نوع من هذه الأنواع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات.

## معايير تدقيق الحسابات

هناك مجموعة من معايير تدقيق الحسابات وهي:

### 1. معايير عامة أو شخصية

وهي معايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، وتسمى المعايير العامة أو الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً وهي ثلاثة معايير وهي حسب دراسة (الزهيري، 2016) ودراسة (البر، وأحمد، 2014):

أ. معيار الكفاية في التأهيل العلمي والعملي: يجب أن تتم عملية الفحص والتدقيق بواسطة شخص أو أشخاص يتوافر لديهم قدر كافٍ من التأهيل العلمي بالإضافة إلى تدريب كافٍ وخبرة عملية تمكن المدقق من القيام بوظيفته خير قيام وتختلف القوانين أو التشريعات الحكومية فيما بينها حول تحديد الحد الأدنى للتأهيل العلمي أو الخبرة العملية لمدقق الحسابات كما تختلف أيضاً التوصيات التي أصدرتها جمعيات المحاسبين والمدققين حول هذا الموضوع إلا أنه من الضروري أن يتم هذا التحديد كي لا ينتسب للمهنة أشخاص دخلاء عليها.

ب. معيار الحياد أو الاستقلال: يجب أن يكون لمدقق الحسابات وجهة نظر مستقلة ومحيدة في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق أي يقضي هذا المعيار بأن يحتفظ المدقق بالاستقلال التام حتى لا يشوب رأيه أية شائبة وحتى تكون نتائج حكمه على الأمور وكذلك توصياته موضوعية غير متحيزة.

ج. معيار العناية المهنية الملائمة: يضع هذا المعيار على عاتق المدقق وموظفيه مسؤولية استخدام معايير مهنية محددة وواضحة للعمل بموجبها سواء أثناء عملية التدقيق ذاتها أو أثناء إعدادهم للتقارير المتعلقة بالأعمال المنجزة، ويتطلب ذلك إعداد خطط وأوراق العمل كاملة ودقيقة وتحديد الاختبارات والعينات وخضوع البنود التي يتم اختيارها الى عملية الفحص والتدقيق بعناية للتأكد من أنه تم مراعاة العناية المهنية اللازمة لكي لا ينسب للمدقق الإهمال أو القصور في عملية التدقيق.

## 2. معيار العمل الميداني

وتتضمن على مجموعة من المعايير وهي حسب ما ورد في دراسة (المشهداني، 2012) ودراسة (عبد الله، 2017):

أ. معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين: يجب على مدقق الحسابات أن يضع برنامجاً دقيقاً لمراجعة العمليات المختلفة حتى يتمكن من مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات التدقيق الضرورية قد تم تحديدها وتم استيعابها من قبل المساعدين حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية التدقيق باختلاف نوع عملية التدقيق واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية ويجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المنشأة التي سيتم تدقيق حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.

ب. معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة لتقرير مدى الاعتماد عليها وبقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم

القيام بها، وان الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة الوسائل والمقاييس التي يستخدمها المشروع بقصد المحافظة على أصوله وممتلكاته وضمان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات ورفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع لتحقيق الأهداف المخطط لها.

ج. معيار كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص، ويتمثل هذه المعيار في ضرورة قيام مدقق الحسابات بتجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي تؤدي إلى إقناعه بحيث يمكنه ذلك من إبداء رأيه الفني في المواضيع الخاضعة لعملية التدقيق.

### 3. معايير إعداد التقرير

ولها عدة معايير وسيتم تفصيل كل منها على حد سواء حسب دراسة (البر، وأحمد، 2014):

أ. معيار القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مدقق الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض جمعيات المحاسبين والمدققين فقرة حول رأي المدقق فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب. معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة حيث تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ أو سياسة الثبات ويعني هذا المبدأ ثبات السياسات والوسائل والإجراءات التي يستخدمها المشروع من عام

لآخر مع عدم تغييرها إلا باختلاف الظروف أو الأحوال التي تتطلب تعديلاً في السياسات المتبعة لذا فإن مدقق الحسابات يجب أن يتأكد من ثبات المشروع في الأخذ بالمبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترات السابقة وذلك لتحقيق ما يلي:

- ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمن عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.

- بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية للتغيير.

ج. معيار الإفصاح التام: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك ويقضي هذا المعيار بأنه يتضمن تقرير المدقق ما يشير إلى أن الإفصاح في القوائم المالية يعتبر كافياً بدرجة معقولة إلا إذا تضمن التقرير عبارة تفيد العكس وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المدقق في إقرار احتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لمستخدمي تلك القوائم كالمساهمين والجهات الحكومية وغيرهم. ويتضمن الإفصاح النواحي التالية حسب دراسة (الرماحي، 2009):

1. إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإن هذه المبادئ تم تطبيقها بشكل سليم أو أن يورد تحفظاً إذا وجد عكس ذلك.

2. إذا اتبع المشروع سياسة الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية.

3. الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على انتظام الدفاتر والسجلات ونواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

4. الإفصاح عن تصرفات حدثت مخالفة للقوانين أو النظام الداخلي للمشروع.

د. معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو يجب امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك

وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك و يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية العام وإن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المشروع عن السنة الخاضعة لعملية التدقيق.

ويرى الباحث أن معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير تتضمن:

1. أن القوائم المالية المتمثلة في قائمة المركز المالي وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية هي مسؤولية إدارة الشركة وأن مسؤولية مراجع الحسابات إبداء الرأي عليها في ضوء مراجعته لها.

2. أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية التي تتطلب تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة.

ويتفق الباحث مع الرأي الوارد في دراسة (حجازي، 2010) في معايير إعداد التقارير

حيث:

1. إن أعمال المراجعة تتضمن إجراء فحص إختباري للمستندات والأدلة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية كما تتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة إدارة الشركة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

2. إن المراجع يرى أن ما قام به من أعمال المراجعة يعد أساساً مناسباً لإبداء رأيه على القوائم المالية.

وتتكون معايير جودة التدقيق من خمسة معايير عامة وفق دراسة (المشهداني، 2012)

ودراسة (أثناسوس، 2015) ودراسة (عبد الرازق، 2017):

## 1. المؤهلات

إن التعليم والسمات الشخصية والمعارف والمهارات وفهم أساليب التدقيق الداخلي ومنهجياته والكفاءات الأخرى مصطلحٌ جماعي يشير إلى الكفاءات المهنية المطلوبة من المدقق للقيام بمسؤولياته المهنية. والمدقق مدعوٌ لإثبات كفاءته بالحصول على تعليمٍ مناسب، وخبرةٍ وظيفية، وشهادات ومؤهلات مهنية وهي:

(1) التعليم: يجب أن يكون المدقق حاصلًا على شهادةٍ جامعية في مجال المحاسبة، أو التدقيق، أو المالية، أو القانون، أو إدارة الأعمال، أو أي تخصصٍ ملائم آخر يعزز كفاءته في إجراء التدقيق الداخلي.

(2) التعيين: يتم اختيار المدقق عبر عملية انتقاءٍ تنافسية على أساس الجدارة التي يمكن التحقق منها.

(3) الخبرة العملية: ينبغي أن يتمتع المدقق بخبرةٍ وظيفية تؤهله لأداء مجموعة من التدقيقات الداخلية ضمن الوزارة. وعلى المدقق الداخلي أن يتمتع بخبرة لا تقل عن سنتين بالتدقيق أو تتوافق معه. والخبرة المطلوبة تكون في مجال التفتيش أو التقييم أو القانون أو الهندسة أو أي خبرة ذات صلة تتيح له تلبية شروط مكتب المفتش.

(4) السمات الشخصية: يتحلى المدقق ويحافظ على أعلى معايير السلوك والأخلاق، ومنها الأمانة والنزاهة اللتان لا يرقى إليهما الشك. ومن الطبيعي أن يحوز موظفو الحكومة، لاسيما المدققين الداخليين الذين يطلعون بشكلٍ روتيني على معلوماتٍ حساسة، على ثقة المواطن الذي يفترض فيهم النزاهة.

## 2. الاستقلالية

تحتاج الاستقلالية في سياق هذه المعايير إلى توضيح. فالمدقق يجب أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يدققها ويمتاز عمله بالشفافية. وتتيح هذه الاستقلالية له القيام بعمله بحرية وموضوعية، وبغيابها لا يمكن تحقيق النتائج المرجوة من التدقيق (عبد المالك، 2018).

ويرى الباحث أن الاستقلال من أهم شروط المراجع الحر بحيث يجب أن يكون مستقلاً في حقيقته وظاهره لدى قيامه بعملية مراجعة تتطلب تقديم تقريراً عنها.

### 3. الكفاءة المهنية

إن أهمية مدقق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها لعملائها وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدقق الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه (السرطاوي، 2016).

### 4. نطاق العمل

وهو معيار الجودة الرابع للتدقيق الداخلي، ويتضمن نطاق التدقيق أربعة مجالات وهي ما ورد في دراسة (أثاناسو، 2015):

1) **أنظمة إدارة المخاطر:** تهدف مراجعة إدارة المخاطر إلى مساعدة الوزارة بتحديد وتقييم المخاطر المحتملة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة. ويرصد مكتب التدقيق الداخلي ويقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في الوزارة. كما يقيم المخاطر المحدقة بحوكمة الوزارة ونظم المعلومات فيها إزاء: (موثوقية المعلومات المالية والعملياتية وصحتها، فعالية العمليات وكفاءتها، الحفاظ على الأصول، الامتثال للقوانين والتنظيمات والعقود).

2) **عمليات الحوكمة:** تهدف مراجعة عمليات الحوكمة إلى التقييم وتقديم توصيات مناسبة لتحسين تلك العمليات في تحقيقها للأهداف التالية وفق ما ورد في دراسة (عبد الله، 2017) ودراسة (الأزهر، 2012):

1. تعزيز الأخلاق والقيم المناسبة ضمن الوزارة.

2. ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة داخل الوزارة.

3. نقل المعلومات بفاعلية بشأن المخاطر والرقابة للجهات المناسبة داخل المؤسسة.
4. تنسيق الأنشطة بين مسؤولي الوزارة والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة ونقل المعلومات بينهم بشكل فعال.

**3) الرقابة الداخلية:** تهدف مراجعة كفاءة نظام الرقابة الداخلية إلى معرفة هل توفر الأنظمة القائمة ضماناً معقولة بتحقيق أهداف الوزارة وغاياتها بشكل فعال واقتصادي أم لا. كما تهدف مراجعة فعالية نظام الرقبة إلى التحقق أن كان يعمل كما مرسوم له. وقد ورد في دراسة (أثاناسو، 2015) ودراسة (عبد الرازق، 2017) الأهداف الرئيسية للضوابط الداخلية هي ضمان:

- 1) موثوقية المعلومات وصحتها.
- 2) الامتثال للسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، والأنظمة.
- 3) الحفاظ على الأصول.
- 4) الاستخدام الاقتصادي والكفؤ للموارد.
- 5) إنجاز الأهداف والغايات الموضوعة للعمليات أو البرامج.

## 5. أداء أعمال التدقيق

وتتضمن وفق ما ورد في دراسة (عبد الله، 2017) ودراسة (الأزهر، 2012):

1. وضع أهداف التدقيق ونطاق العمل، وتحديد كيف ومتى ولمن سترسل نتائج التدقيق.
2. الحصول على معلومات أولية عن الأنشطة المزمع تدقيقها.
3. تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ أعمال التدقيق.
4. التواصل مع كل من هو بحاجة إلى الاطلاع على عملية التدقيق.

ويرى الباحث أن معايير التدقيق تُستخدم في جميع المؤسسات والمنشآت، حيث أنها تعبر عن المعايير المحاسبية التي يجب الالتزام بها في تأدية مهنة المحاسبة، وتوضع هذه المعايير لتوفير مستوى مناسب من الأداء الوظيفي والمهني يساهم في ضبط العمل، وتشترك المعايير بصفات عامة متعددة، تتمثل في أنها:

- 1) دلائل على صدق البيانات المالية، ووسيلة لقياس الأداء والحكم عليه.
- 2) مؤشرات يمكن الرجوع لها أثناء أداء المهنة.
- 3) مصدر يمكن من خلاله تحديد الصفات الشخصية والوظيفية التي ينبغي توفرها في المراجع.
- 4) تعتبر نتائج منطقية تستخلص من الفرضيات والمفاهيم التي تدعم وجودها، بالإضافة إلى إتباع فترات طويلة من البحث والتحليل.

#### مزايا تدقيق الحسابات

هناك الكثير من المزايا لتدقيق الحسابات حسب دراسة (المطارنة، 2012) وهي:

1. يؤدي التدقيق الى الالتزام من قبل المسجل في الدفاتر والمحاسبين في المنشأة والحرص على الالتزام في أداء عملهم.
2. يقوم التدقيق باكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي من الممكن أن يحدث من قبل الموظفين في المنشأة.
3. يمكن للمنشأة ان تحصل على القروض والسلف بسهولة اذا كانت حساباتها مدققة.
4. يمكن تحديد ضريبة الدخل على المنشأة بسهولة وبوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها.
5. عند بيع المنشأة يتم تحديد ثمن شرائها بسهولة عند وجود سجلات وحسابات قد تم تدقيقها.

6. تساعد الحسابات المدققة في حالة نشوء الخلاف بين المنشأة والعاملين حول الأجور والرواتب.

7. في حالة تعرض المنشأة لخسائر نتيجة كوارث (الحريق، الفيضانات وغيرها) فإنه يسهل على شركة التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات تم تدقيقها في المنشأة.

8. يسهل اكتشاف الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق ويتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينه.

9. التدقيق هو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المنشأة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المنشأة.

10. يمكن المنشأة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصح والمشورة فيما يخص الخلل أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي أو الإداري.

ويرى الباحث من أن مزايا التدقيق أنه يعتبر أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المنشأة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المنشأة، كما يمكن للمنشأة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصح والمشورة فيما يخص الخلل أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي أو الإداري للمنشأة.

### مفهوم مأمور التقدير

يتمتع مأمور التقدير بصلاحيات تقدير الدخول الخاضعة للضريبة والعمل على تطبيق القانون الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة، ويمارس مأمور التقدير الصلاحيات من خلال قرارات التقدير الضريبي الصادرة عن الإدارة الضريبية التي تكون موافقة للقانون الضريبي والتي تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي بشكل واقعي ويعتبر مأمور التقدير بمثابة القاضي الذي

ينظر في الاعتراضات وبالتالي فإن استقلالية قرار مأمور التقدير مهم جدا لنصل في النهاية إلى العدالة المطلوبة للمكلفين ولخزينة الدولة (عفانة، 2008).

و عرف القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الخاص بضريبة الدخل مأمور التقدير بأنه أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى القانون، وقد أجاز القانون الضريبي للمدير العام ما يلي:

1. أن يمارس جميع صلاحيات مأمور التقدير.
2. أن يؤلف لجنة طعن للنظر في المستوى الثاني من الاعتراض.
3. أن يحدد الفئات الخاصة من أصحاب المهن الحرة التي يحاسبها على الأساس النقدي
4. أن يفرض ضريبة دخل مقطوعة على فئات معينة بموجب أحكام القانون.

### مفهوم الفحص الضريبي

إن الفحص الضريبي يجب أن يشمل التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من الممولين، أو لتحديد الإيراد الموضوعي، والعاقل والدقيق للربح، أو الإيراد الخاضع للضريبة، تمهيداً لربط الضريبة المستحقة على الممول، أو المنشأة محل الفحص، وكل ذلك خلال فترة معينة (الشاذلي، 2000).

وإن المهمة الأساسية للفحص الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة، وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح الفحص الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص، ولا بد له من طلب البيانات، والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكتملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحسابان

عند الفحص، بحيث لا تطول مدة الفحص، حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة، مما قد يعرض الحالة للتقادم (حسين، 2010).

### صفات مدقق الحسابات (كمأمور تقدير أو فاحص ضريبي)

أولاً: معايير خاصة بمزاولة المهنة:

1. الأمانة والنزاهة: يجب أن يكون المراجع أميناً وصريحاً وواضحاً مع عملائه لدى أدائه خدماته المهنية.

2. الموضوعية: يجب أن يكون المراجع عادلاً في تصرفاته وألا يتخذ قرارات لا تتفق مع الواقع أو يكون متحيزاً ولا يخضع لتأثير آخرين يجعلونه يتجاهل الموضوعية.

3. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: يجب أن يقدم المراجع خدماته بالكفاءة اللازمة واستخدام خبرته وكفاءته في أداء عمله بدقة وعناية واجبة، وعلى المحاسبين المهنيين رفض قبول أي عملية لا يملكون كفاءة أدائها إلا إذا تأكدوا من حصولهم خلال قيامهم بالعمل على النصيحة والمعاونة التي تؤكد أداء خدماتهم بصورة مرضية.

4. السرية: يجب أن يحترم المراجع سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال أدائه لخدماته المهنية كما يجب عليه إلا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات بدون حصوله على موافقة وترخيص محدد لذلك إلا إذا كان له حق قانوني أو مهني يبيح له ذلك.

5. السلوك المهني: يجب أن تتم تصرفات المراجع بطريقة تتفق مع السمعة الجيدة للمهنة وأن يبتعد عن أي سلوك يسيء إلى هذه السمعة، ويتطلب الالتزام بالابتعاد عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة وعلى عضو الاتحاد أن يراعي لدى تطبيقه متطلبات السلوك المهني مسؤوليات المراجع المهنية تجاه عملائه والأطراف الثالثة والأعضاء الآخرين الذين يعملون بمهنة المحاسبة وموظفيه ومن يعمل لديهم والجمهور.

ويرى الباحث أن صفات التدقيق هي المعايير التي تحرصُ على متابعة أداء الأفراد عموماً، والمدققين الداخليين خصوصاً حتى يتمّ التأكد من توافق طبيعته أدائهم مع طبيعة عملهم، وتشملُ الأنواع التالية:

أ- معيار المهارة: هو المعيارُ الذي يهتمُ بالتأكد من امتلاك المدققين الداخليين للمهارات الكافية، والكفاءات اللازمة من أجل تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية بطريقة صحيحة، وذات نتائج إيجابية.

ب- معيار التطور المهني: هو المعيارُ الذي يحرصُ على متابعة التطور المهني عند الأفراد، والمدققين الداخليين من خلال التحاقهم بدوراتٍ تدريبية تساعدهم على التطور المهني في مجال عملهم، وتقدم لهم مجموعةً من المعارف، والخبرات الجديدة.

### أهمية معايير التدقيق الدولية في التدقيق الضريبي

لغايات تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، فإنه لا بد من ربط التدقيق الضريبي بتوصيات معايير التدقيق الدولية، ورؤية ما هي إمكانية الاستفادة منها في هذا المجال، وأنه يتوجب على المدقق الضريبي، إتباع هذه التوصيات لأداء عملية التدقيق الضريبي في أحسن صورة وهذه التوصيات حسب دراسة (حمادة، 2014) هي:

1. ضرورة معرفة طبيعة عمل المنشأة قبل البدء بالتدقيق: نص معيار التدقيق الدولي رقم (310) على ضرورة معرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة، أو العميل المراد التدقيق عليها قبل الشروع بعملية التدقيق، وذلك ليتمكن من التدقيق بشكل صحيح، حيث أن معرفة طبيعة العمل تمكن المدقق من ربط الأحداث المالية مع بعضها، وبالتالي تمكن من تتبع الحسابات ومعرفة مكامن القوة والضعف فيها، فالمدقق الضريبي يحتاج وبشكل ملح للتعرف على طبيعة عمل المكلف المراد تدقيق حساباته قبل البدء بعملية التدقيق، وذلك بالإطلاع على ملف المكلف للسنوات السابقة، ومعرفة بنود الدخل لمعرفة ما هو مستمر منها وما توقف، وما علاقة مصادر الدخل هذه بالمصاريف العمومية والإدارية، لمعرفة فيما إذا كان هناك تحميل لمصاريف ليس لها علاقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة (حمادة، 2014).

2. **ضرورة التعرف على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:** ينص معيار التدقيق الدولي رقم (400) على ضرورة تعرف المدقق على النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية للعمليات الذي ينوي تدقيق حساباته، إذ أن معرفته للنظام المحاسبي يمكنه من تتبع الحسابات ومدى علاقة هذه الحسابات بعضها ببعض ومدى إثباتها للأحداث المالية بشكل صحيح، وكذلك ضرورة معرفة المدقق لنظام الرقابة الداخلية، فإنه يعبر عن متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية ويؤشر إلى حسن نية الإدارة أولاً في إظهار نتائج الأعمال كما هي.

3. **التركيز على الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية:** نص معيار التدقيق الدولي رقم (320) على الأهمية النسبية في التدقيق، فإن الأهمية النسبية مهمة جداً خاصة في التدقيق الاختباري، حيث يتم فحص مجموعة من العينات، ومن ثم يتم إبداء الرأي في البيانات المالية، وأنه تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة وبالتالي فإن على المدقق أن يختار عينات ذات أهمية نسبية قياساً البنود والعينات الأخرى (حمادة، 2014).

4. **عمل المقارنات:** يتحدث معيار التدقيق الدولي رقم (710) عن ضرورة إجراء المقارنات، فعلى المدقق أن يقارن بين الأرقام الواردة في بيانات هذه السنة مع السنة السابقة لبيان فيما إذا كان هناك تغير وهل هذا التغير سلبي أم ايجابي.

5. **ضرورة الحصول على أدلة وقرائن الإثبات:** نص معيار التدقيق الدولي رقم (500) على ضرورة حصول المدقق على أدلة الإثبات، والتي تعتبر مؤيد لرأيه، فبحصول المدقق على أدلة وقرائن الإثبات يصبح قادر بصورة أكبر على إبداء رأيه الفني المحايد ويكون رأيه هذا أكثر إقناعاً وأكثر مهنية (حمادة، 2014).

### **مفهوم التحاسب الضريبي**

يعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي والذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي كونه الجزء المعني بتنفيذ الأحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الضريبية (عبد الأحد، 2012). ويعد التحاسب الضريبي بأنه التنظيم الفني للضريبة

الذي يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس، وتوجد ثلاث مراحل لعملية التحاسب الضريبي هي (بدوي، 2005):

**المرحلة الأولى:** قياس الدخل الخاضع للضريبة، ويكون بمقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالتكاليف ذات العلاقة بهذه الإيرادات والتي تكون ضرورية لتحقيق تلك الإيرادات.

**المرحلة الثانية:** ربط الضريبة وهي تحديد المكلف بالضريبة والإعفاءات الشخصية التي تمنح له كي يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة والتي على أساسه يتم تحديد الضريبة واجبة السداد.

**المرحلة الثالثة:** تحصيل الضريبة وهي المرحلة التي يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلف بها في المواعيد وبالطريقة التي يحددها القانون.

ويعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " (أمين، 2000). فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، وعليه فإن مستوى أداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية على أرض الواقع لأن أهداف النظام الضريبي مهما كانت طموحة ومهما كانت أدواتها الفنية متقنة الإعداد والتنظيم ومصممة لتلبي احتياجات المصلحة العليا لأبناء المجتمع في ضوء معطيات الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع، فإن تجسيدها وترجمتها إلى واقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال وكفء للتحاسب الضريبي وأي قصور أو خلل يرافق هذا النظام لا بد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الأهداف والنتائج المتوخاة منه (عبد الأحد، 2012).

ويمكن تلخيص المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي بالآتي (الخرسان وسعود، 2014):

## أ- القواعد التشريعية

بالنظر للأهمية الكبيرة والمتزايدة للضرائب، فقد أحاطتها معظم القوانين بحماية خاصة تنظمها، وقد استقر مبدأ دستوري في الدول المتقدمة بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب، وأن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة " ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون، أي لا بد أن يكون مصدرها التشريعي، وأن الأحكام القانونية لا تقف عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فحسب.

بل يمتد ليشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطرائق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيتاتها وشروطها وغير ذلك من مشاكل كثيرة تقع ضمن إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وعليه فإن الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي تشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات والإجراءات التي يؤديها نظام التحاسب الضريبي (أمين، 2000).

## ب- التنظيم الإداري

إن الإدارة الضريبية تتولى بشكل رئيس عملية التحاسب الضريبي، إذ أنها معنية بشكل مباشر بتطبيق الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة، ومن خلالها وضمن نطاقها تجري معالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض تقدير وفرض الضريبة، فضلا على أن هذه الإدارة هي المعنية بتنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يعمل على تعزيز الثقة المتبادلة بينهم وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي (الخرسان وسعود، 2014).

## ج- القضاء الضريبي

ويقصد به الجهة القضائية المختصة التي يعهد إليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، وفقا لمبادئ

وأصول التقاضي، بمعنى آخر أنها المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تنشأ بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية، عند قيام الأخيرة بتقدير الدخل الخاضع للضريبة واعتراض المكلف وعدم موافقته على ذلك (الخرسان وسعود، 2014).

### إجراءات التحاسب الضريبي

تشمل إجراءات التحاسب الضريبي كافة الإجراءات المتعلقة بالأداء الضريبي المتمثل في تحقق الضريبة وتحصيلها وشروطها وسعرها وتوقيتها، بالإضافة إلى العديد من المسائل الأخرى التي تقع ضمن إطار التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين (علاونة، 2017). ومن إجراءات التحاسب الضريبي:

#### 1. تقدير الوعاء الضريبي

أشارت المادة (3) من القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل، إلى أن كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر تكون خاضعة لضريبة الدخل ما لم يرد نص في هذا القانون على الإعفاء، ويكون الدخل خاضعاً للضريبة بعد إجراء كافة التزييلات والإعفاءات المتعلقة بالدخل والتي نص عليها القانون في مواده المختلفة (علاونة، 2017).

ويتضح أن أسلوب التقدير الذاتي من أهم الأساليب التي يجب التوسع في استخدامها مع المكلفين، والسبب في ذلك أن هذا الأسلوب يعمل على زيادة الثقة ما بين المكلفين والإدارة الضريبية، الأمر الذي يزيد من سرعة تحصيل دين الضريبة والتقليل من المنازعات الضريبية التي تنشأ ما بين المكلف والإدارة الضريبية (علاونة، 2017).

#### 2. نسبة الضريبة

ويقصد به مبلغ الضريبة نسبة إلى وعائها ويتم تحديد سعر الضريبة عادة من المشرع الضريبي، كما ويقصد به حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلفين، ويتم تحديد سعر الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي فيما يتعلق

بتحديد نسبة ضريبة الدخل، أوضح القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل وتعديلات 2015 الشرائح التصاعدية لكل من الشخص الطبيعي والشخص المعنوي. والجدول التالي يبين ذلك (علاوة، 2017):

النسب والشرائح المتصاعدة للأشخاص الطبيعيين حسب تعديلات 2015	
5%	1-75.000 شيكل
10%	150.000-75001 شيكل
15%	أكثر من 150.000 شيكل
النسب والشرائح المتصاعدة للأشخاص الاعتباريين حسب تعديلات 2015	
الجميع 15% باستثناء شركات الاتصالات وذات الاحتكار 20%	

### 3. جباية الضريبة وتحصيلها (علاوة، 2017):

تعد جباية الضريبة وتحصيلها المرحلة النهائية في عملية التحاسب الضريبي، فالتحصيل الضريبي هو استيفاء الخزانة العامة للضريبة عند استحقاقها، إذ تعتبر عملية التحصيل الضريبي من أهم العمليات في إدارة الإيرادات الضريبية التي تشكل الجزء الأكبر من الإيرادات التي تصب في الخزانة العامة للحكومة الفلسطينية. ومن طرق التحصيل الضريبي (علاوة، 2017):

1. وسيلة الدفع النقدي المباشر: يقوم المكلف من خلال هذه الوسيلة بدفع ضريبة الدخل المستحقة عليه عند تقديمه للإقرار الضريبي، وذكر ذلك بالمادة (30) فقرة (1) بالقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

2. وسيلة الخصم بالمصدر: من خلال هذه الوسيلة يتم تحصيل المبالغ الضريبية من المكلف، وذلك قبل استلامه للمبالغ المستحقة له مثل: الأرباح أو بدل أتعاب، ويتم التحصيل من مصدر الدخل بمجرد تحققه، والقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل أوضح الخصم من المصدر مفصلاً من خلال المادة رقم (31)، وهي وسيلة ليست نهائية.

3. وسيلة السلفيات: من خلال هذه الوسيلة يتمكن المكلف وبعد الاتفاق مع الدائرة الضريبية من دفع الضريبة المستحقة عليه على أقساط مقدمة تكون على حساب ضريبة الدخل النهائية،

وذكر في الفقرة (2) من المادة (30) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل أنه "على المكلف دفع سلفية على حساب الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية" وهذه الوسيلة ليست نهائية ويتم احتسابها في آخر السنة.

4. وسيلة التقسيط لدفع الضريبة: من خلال هذه الوسيلة يتمكن المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه على شكل أقساط شهرية، وحسب المادة (32) من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل " أنه يحق للمدير أو من يفوضه خطأً تقسيط الضريبة، وذلك بناءً على طلب خطي من المكلف إذا وجد أسباباً تستوجب ذلك " وتعتبر هذه الوسيلة استثناءً.

#### ثانياً: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت معايير التدقيق الدولية ومنها:

##### أ. الدراسات العربية

1. دراسة (مامش، 2018)، بعنوان "دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية: حالة عينة من الشركات الجزائرية"

هدف هذا البحث إلى محاولة تحليل وترجمة النتائج المتصلة بحقيقة وواقع الممارسات المحاسبية، في بيئة الأعمال الجزائرية، في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12.

ولتحقيق هذه الأهداف أجرى الباحث دراسة ميدانية لعينة شملت المهنيين المحاسبين بمختلف لعدد من الشركات الخاصة، العمومية والمختلطة الجزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، حيث تم استخدام استبانة صممت خصيصاً للإجابة عن تساؤلات الدراسة، وتم توزيع (158) استبانة، أي ما نسبته (92%) من مجموع الاستبانات التي وزعت على أفراد عينة الدراسة.

ولأغراض تحليل البيانات، تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في: الاحصاء الوصفي وكذلك معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين متغيرين.

ولقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج وهي: أن أغلبية الشركات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث يعود السبب بالدرجة الأولى إلى عدم إلزامية التشريع الضريبي بتطبيق هذه الطريقة، هذا علاوة على نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين وضآلة المنافع الناتجة من تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء إرسائها ميدانياً. وأوصت الدراسة بضرورة التدريب والتكوين للمهنيين المحاسبين، دور المراجعين القانونيين وكذلك أهمية الجانب التشريعي الضريبي وعامل التحفيز الضريبي في التزام الشركات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة خاصة وأن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الضريبي في ظل غياب فعالية السوق المالي الجزائري.

## 2. دراسة (النجار، 2014) بعنوان "مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي"

هدفت الدراسة للتركيز على الفاحص الضريبي باعتباره أساس العملية الضريبية، حيث تمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الاستقرائي وذلك من خلال مراجعة موسعة لأدبيات الدراسة وخصوصاً ما كتب عن طبيعة العلاقة بين المراجعة والفحص الضريبي لأرباح الشركات سواء في ليبيا أو خارجها، ونتيجة لندرة ما كتب عن الموضوع في ليبيا فقد اعتمد الباحث على المراجع العربية بشكل أساسي، كذلك فقد استعان الباحث (بصحيفة الاستبيان) كوسيلة لجمع البيانات. وقد كانت أهم نتائج الدراسة:

1. فيما يتعلق بمدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء مهام الفحص فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مقدري ضريبة الشركات بهذه المعايير أثناء تنفيذ مهام الفحص.

2. فيما يتعلق بأثر التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، فقد تبين من تحليل نتائج الدراسة أن العلاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بهذه المعايير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

ومن أهم توصيات الدراسة: التشديد على الممولين بعدم إخفاء أية معلومات أو تقديم معلومات خاطئة في إقراراتهم وضرورة مسك الدفاتر والسجلات الملزمة قانوناً، وعقد المزيد من الدورات التدريبية المتخصصة بصورة دورية للمقدين والمراجعين عن الفحص الضريبي والتهرب الضريبي.

3. دراسة (حمادة، 2014) بعنوان "مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي (دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق. و لتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات فإن الباحثة تعاملت مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، وتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها (47) مكتب تدقيق مرخص ومزاول للمهنة، أما عينة الدراسة فتم اختيارها من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، وتكونت من (211) مستجيباً.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود أثر ذي دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق (المتطلبات التشريعية، المتطلبات الشخصية،

والمطلبات الوظيفية) في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي وذلك من وجهة نظر من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت. وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن تهتم التشريعات الضريبية في دولة الكويت بمعايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق المتفق عليها، للاستفادة منها في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، من عدة جوانب كإجراءات وأساليب التدقيق وإعداد التقرير وصفات ومؤهلات المدقق الضريبي، وحثه على بذل العناية المهنية اللازمة.

#### 4. دراسة (الزعيبي، 2010) بعنوان: "أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن."

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن، تكون مجتمع الدراسة من مقدري ضريبة الدخل في الأردن، وتم تصميم استبانته لهذه الغاية، واستخدمت أساليب الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها: أن هناك أثر للعوامل الأخلاقية (الصدق، الاستقامة، الأمانة، الالتزام بالقواعد الأخلاقية) في مستوى الإذعان الضريبي. وأن هناك أثر للعوامل النفسية (الشعور بالخجل، الشعور الايجابي نحو الضريبة، الشعور بعدالة التوزيع، الإحساس بالواجب الوطني والشعور بالذنب) في مستوى الإذعان الضريبي. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز المبادئ الأخلاقية وتنمية الوعي الضريبي عند المكلفين، وإعلان أسماء المنتهزين من الضريبة عبر وسائل الإعلام.

#### 5. دراسة (حسين، 2010) بعنوان "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي":

هدفت هذه الدراسة، التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، أشكاله، وأسبابه، وحجمه، وأثاره على المجتمع، كما تم التعرف إلى مفهوم الضريبة بشكل عام. ومفهوم ضريبة الدخل،

ونظرية الدخل، كذلك تطرقت الباحثة إلى التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة تكونت من (150) فردا موزعة بالتساوي بين الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات والمديرين الماليين. وقد عرضت الاستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص، وأشار المحكمون بصلاحيّة أداة الدراسة قياس ما وضعت لقياسه، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.91) وهو معامل ثبات جيد يفى بأغراض البحث العلمي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص في البكالوريوس يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي. بناءً على نتائج الدراسة نوصي بما يلي:

ارتباط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في اشتراكهما بالاستناد على البيانات المالية، كما أن الفاحص الضريبي يتحقق أيضا من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين.

6. دراسة (النوايسة، 2008) بعنوان " أثر تزويد المدقق الخارجي في الأردن بمعلومات عن توقعات مقدري ضريبة الدخل على إدراكه لواجباته (دراسة تجريبية) ":

هدفت الدراسة الى اختبار أثر تزويد المدقق الخارجي بمعلومات عن توقعات مقدري ضريبة الدخل في الأردن على إدراكه لواجباته، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي وتم اختبار الفرضية باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، مثل الوسط الحسابي،  $t$ -test Sample Paired، وتم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وذلك بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003.

وتكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من عينة عشوائية من المدققين ومقدي ضريبة الدخل بلغت 60 مفردة لكل منهما، وقد خرجت الدراسة بعدة نتائج ومن أهمها:

هناك قصور لدى بعض الجهات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وزارة الصناعة والتجارة) في تثقيف مستخدمي البيانات المالية المدققة بواجبات ومسؤوليات المدققين. وقد اختلفت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمدققين أنفسهم بهدف تضيق الفجوة ما بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية المدققة.

**7. دراسة (الضابط، 2006) بعنوان: "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا"**

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة مشكلة الانخفاض المزمن الذي تعاني منه الحصيلة المتأتية من الضرائب على الدخل في سورية، والارتفاع الكبير في معدل التهرب الضريبي.

وخلصت الدراسة إلى بعض النتائج من بينها أنه لم يتزامن إصدار القانون الجديد للضريبة على الدخل مع التعليمات الناظمة لأعمال التدقيق الضريبي فلم تصدر التعليمات ولم يفصلها القانون، وتبين أن هناك عجز لدى المعنيين بتشريع القوانين الضريبية وتطبيقاتها في سوريا في تحسين أعمال التدقيق وإصلاح الكوادر الضريبية مما حدا بهم إصدار قانون يقضي بحجز ضرائب المتعهدين وتجار العقارات عند المنبع واستثنائهم من أعمال التدقيق.

#### ب. الدراسات الأجنبية

**1. دراسة (Figueroa and Cardona, 2013) بعنوان "هل تؤثر التجربة على: الحسابات المهنية لمدققي الحسابات؟ دليل من بورتوريكو"**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات على تقييم الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق خلال مرحلة التخطيط في مدينة بورتوريكو وهي أقليم من الجزر تابع للولايات المتحدة الأمريكية، تمت الدراسة على المدققين العاملين في شركات التدقيق

والمحاسبة، والممارسين المستقلين، وعلى بعض طالب الجامعات تخصص المحاسبة، وذلك لتحديد هل سنوات الخبرة في العمل تؤثر على تقييم بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم تصميم إستبانة وزعت على مجتمع دراسة (163) وقد تم إسترداد (156) إستبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الخبرة في العمل لا تؤثر على القرارات خلال مرحلة التخطيط، أن القرارات تستند إلى الحكم المهني وليس فقط إلى الخبرة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تكثيف جهود الأبحاث في المستقبل بإدراج مدققين من بلدان أخرى بما في ذلك المدققين في القطاع العام والخاص والشركات متعددة الجنسيات الذين لديهم خبرة في العمل في بلدان أخرى.

## 2. دراسة (Kim, Hyonok, 2013) بعنوان "مدى استجابة الشركات الثلاث الكبرى في اليابان: لمخاطر عمل العملاء: ولجهد تدقيق أكبر أو رسوم تدقيق أعلى"

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كانت شركات التدقيق الثلاث الكبرى في اليابان تستجيب لمخاطر الأعمال لدى العميل وكيف أن هذه الاستجابات قد تختلف بين هذه الشركات. وقد توصلت الدراسة من خلال تحليل بيانات شركات التدقيق الثلاث الكبرى في اليابان إلى أن الاستجابة لارتفاع مخاطر الأعمال لدى العميل تختلف فيما بين هذه الشركات، بينما أن اثنتين من الشركات تزيد من الجهد المبذول في عملية المراجعة وتتقاضى علاوة مخاطرة لعمليات التدقيق مع ارتفاع مخاطر الأعمال، وأن الشركة الثالثة تستجيب لمخاطر الأعمال فقط من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك أن قوة العالقة بين مخاطر الأعمال وزيادة الجهد المبذول والأتعاب تختلف بين الشركات.

## 3. دراسة (Ismail & et at, 2008) بعنوان "تنفيذ نظام مراقبة جودة التدقيق: دليل أولي عن ممارسات التدقيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا"

هدفت إلى بيان التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة والتدقيق. وقد تمت الدراسة بواسطة إجراء مقابلة مع عدد من العاملين في مكاتب التدقيق

والمحاسبة في ماليزيا. وبينت الدراسة أن عملية تقييم الجودة في مكاتب التدقيق هي عملية منهجية منظمة، كما أوضحت أن تقييم المدققين بشكل مستمر أمر من شأنه أن يساعد على تنمية عمليات التدقيق وتطويرها والوصول بها إلى حد الكفاءة، حيث إن عملية المراقبة المستمرة تعد عنصرا مهما في نجاح مكاتب التدقيق، إضافة إلى ضرورة حرص هذه المكاتب على أن تكون خدماتها المقدمة موافقة لتطلعات العميل وكفيلة بكسب رضاه وثقته وبالتالي المحافظة عليه، وأشارت نتائج الدراسة إلى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة، إضافة إلى خضوعها إلى مراقبة وإشراف مستمرين، الأمر الذي يساعد في تطويرها ورفع جودتها.

#### 4. دراسة (Leone, 2008) بعنوان "مدى استخدام المعايير الدولية للتدقيق في الشركات الكبرى"

أشارت الباحثة إلى أن شركات التدقيق لكي تصبح مقبولة؛ ليس فقط لإدارة الشركة العملية بل لأصحاب المصالح، يجب أن تهتم بجودة خدمة التدقيق من خلال الالتزام ليس فقط بالمعايير الدولية للتدقيق بل بالالتزام بما تضمنته ثقافة ومعايير شركة التدقيق نفسها، وأهمها أن المدقق يجب أن يفهم بأنه ليس مسؤولاً فقط أمام إدارة الشركة بل أيضا أمام أصحاب المصلحة في هذه الشركة وأن تكون هذه المعايير بمثابة القوة التي تقف وراء تغيير العلاقة ما بين شركة التدقيق وإدارة الشركة العملية، بحيث يقوم المدققون الخارجيون المعينون من قبل المساهمين بتوجيه التقارير للجان التدقيق في الشركة وليس للإدارة.

#### 5. دراسة (Kur, et. al., 2008) بعنوان "معايير التدقيق المحاسبي في ماليزيا"

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على أداء شركات التدقيق، وقد شملت الدراسة 480 شركة من الشركات التي يقوم المدققون الخارجيون بتدقيق عملياتها، وحساباتها، وقواعد بياناتها. وقد كان من نتائج الدراسة أن مديري الشركات أجمعوا على أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يصب في مصلحة كل من الشركة المتلقية للتدقيق، والشركة القائمة على عملية التدقيق. كما أن الالتزام بمعايير التدقيق يجعل من شركات التدقيق هدفاً

للشركات التي تهتم بتحقيق معدل عائد مرتفع، وفي النهاية أبرزت نتائج الدراسة بأن حجم الشركة (شركة التدقيق) يلعب دوراً مهماً في مدى التزام الشركة بالمعايير الدولية للتدقيق، وتفيد هذه الدراسة بأن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق يزيد من الطلب على شركات التدقيق الحريصة على الالتزام بهذه المعايير.

#### 6. دراسة (Dang,2004) بعنوان "تقييم جودة التدقيق تبعاً لمعايير التدقيق الدولية"

هدفت إلى المقارنة بين الأساليب القديمة والجديدة في تقييم جودة عمليات التدقيق، والكشف عن تأثير ذلك على أعمال مكاتب التدقيق، واختبار فيما إذا كان بالإمكان الاعتماد على معايير مراجعة جودة التدقيق أم لا، وتمت مقارنة بين عدة شركات مالية وغير مالية باستخدام أساليب مختلفة. استخدمت الدراسة أسلوب المنهج التحليلي، وذلك عن طريق الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة. أظهرت الدراسة أن الشركات أصبحت تميل مؤخراً إلى استخدام معايير ووسائل التدقيق ومراجعة الحسابات الحديثة، لما لها من تأثير كبير على الجودة والنتائج، حيث تعد عملية مراجعة الحسابات والبيانات المالية آلية تعمل على المحافظة على البيانات والمعلومات وتقلل من حدوث عمليات الغش، كما أنها تحافظ على مصالح العميل ولا تتعارض معه.

#### 7. دراسة (Low, 2004) بعنوان "آثار التخصص الصناعي على تقييم مخاطر التدقيق وقرارات تخطيط عملية تدقيق الحسابات"

هدفت الدراسة إلى القيام بتحليل أثر التخصص المهني في كل من: درجة تقديرات المدقق الخارجي للمخاطر، ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات التدقيق الخارجية، وكذلك في حساسية قرارات تخطيط المدقق الخارجي إلى تقديراته لمخاطر عمليات التدقيق الخارجية، وقد تم وضع حالة تدقيق إفتراضية في إحدى التجارب على مصرف معين، إذ تم تزويد المدققين بمجموعة إجراءات التدقيق المبدئية والوقت المحدد للميزانية، وتوصلت الدراسة إلى أنه ترتفع درجة دقة تقدير المدقق المتخصص في نشاط اقتصادي معين للمخاطر لعمليات التدقيق، عما هو عليه الحال بالنسبة إلى المدقق غير المتخصص في قطاع معين، كما ترتفع درجة جودة قرارات

تخطيط المدقق المتخصص في نشاط اقتصادي معين لعمليات التدقيق عما هو عليه الحال بالنسبة للمدقق غير المتخصص في قطاع معين.

### ثالثاً: مناقشة الدراسات السابقة

تشابهت الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في طرح موضوع الدراسة والتي ركزت على معايير التدقيق الدولية ومد التزام مقدر الضريبة بهذه المعايير، كدراسة (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014)، ودراسة (حسين، 2010) ودراسة (الضابط، 2006).

كما تشابهت الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث المنهجية المستخدمة والأداة، حيث استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وأداة الاستبانة، كدراسة (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014)، حيث يستفاد من هذه الدراسات في بناء فرضيات الدراسة واختيار متغيراتها وبناء الاستبانة.

بينما اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أنها تناولت أثر إدراك مأموري التقدير الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي، بينما تناولت الدراسات السابقة العلاقة بين إدراك مأموري التقدير الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق والكشف عن التهرب الضريبي، كدراسة (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010)، بينما تناولت دراسة أخرى العلاقة بين التزام مأموري التقدير الضريبي بمعايير التدقيق كدراسة (حمادة، 2014) ودراسة (الضابط، 2006) ودراسة (Kim, hyonok, 2013).

كما اختلفت الدراسات السابقة من حيث المنهج حيث استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي بينما استخدمت الدراسات السابقة المنهج الوصفي فقط كدراسة (Kim, hyonok, 2013)، ودراسة (الزعيبي، 2010) التي اعتمدت على المقابلات، كأداة للدراسة.

وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تعد على حد علم الباحث من الدراسات القليلة التي ركزت على أثر إدراك مأموري التقدير الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي، حيث لا تتوفر دراسات سابقة كافية تعالج مثل هذا

الموضوع. كما تعتبر الدراسة الحالية أثراً للمكتبة بوجود بحث متخصص عن هذا الموضوع، وستكون مرجعاً لكل المهتمين والمتخصصين والباحثين للاستفادة من نتائجها. حيث يسعى البحث إلى استكمال بعض جوانب النقص والتكامل مع غيره من الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع.

## الفصل الثالث

# منهجية الدراسة

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

#### مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي اعتمدها عليها الباحث في تحليل الدراسة، وفيما يلي وصف للعناصر السابقة:

#### منهجية الدراسة

في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، فهو المنهج المناسب لهذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي يدرس العلاقة بين المتغيرات، ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً، وذلك باستخدام مقاييس كمية، ومن أغراض المنهج التحليلي وصف العلاقات بين المتغيرات، لهذا فقد رأى الباحث أن هذا المنهج هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية. حيث ستكون مصادر جمع البيانات من مصادر أولية من خلال الاستبانة. ومن مصادر جمع البيانات ما يلي:

1- المصادر الثانوية: من خلال الدراسات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة من الكتب المتاحة ومن خلال الدراسات السابقة والمتمثلة بأدبيات الدراسة.

2- المصادر الأولية: وهي البيانات الرئيسية التي تم الحصول عليها من خلال استبانة الأسئلة التي تم تصميمها لتفي بأغراض الدراسة.

#### مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية (فلسطين)، بالإضافة إلى فاحصي الضريبة العاملين في دوائر ضريبة القيمة المضافة، والبالغ

عددهم (112) مقدر ومقدرة في دوائر ضريبة الدخل، و(77) فاحصاً ضريبياً في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وفق إحصائية وزارة المالية الفلسطينية للعام (2018).

### عينة الدراسة

تم اختيار عينة حجمها (109) موظف من المجتمع الإحصائي من جميع مأموري التقدير وفاحصي الضريبة في الدوائر الضريبية في الضفة الغربية حيث شملت العينة كافة محافظات الضفة الغربية، والجدول (1) يمثل توزيع عينة الدراسة على المحافظات

### جدول (1) توزيع أفراد العينة حسب المحافظات

المحافظة	العدد	النسبة المئوية
رام الله والبيرة	21	19.3
بيت لحم	7	6.4
الخليل	15	13.8
نابلس	15	13.8
جنين	8	7.3
طولكرم	13	11.9
قلقيلية	10	9.2
طوباس	5	4.6
سلفيت	5	4.6
أريحا	5	4.6
دورا	1	0.9
الرام	4	3.7
<b>المجموع</b>	<b>109</b>	<b>100.0</b>

وفيما يلي وصف لخصائص العينة حسب متغيراتها حيث الجدول رقم (2) يوضح ذلك:

جدول (2) وصف عينة الدراسة حسب متغيراتها الأساسية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المهنة	مأمور تقدير	68	62.4
	فاحص حسابات	41	37.6
	المجموع	109	100.0
الجنس	ذكر	65	59.6
	أنثى	44	40.4
	المجموع	109	100.0
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	12	11.0
	بكالوريوس	84	77.1
	ماجستير فأعلى	13	11.9
	المجموع	109	100.0
عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	25	22.9
	6-15 سنوات	35	32.1
	أكثر من 15 سنوات	49	45.0
	المجموع	109	100.0
عدد الدورات التأهيلية في التدقيق	أقل من 5 دورات	44	40.4
	6-10 دورات	40	36.7
	أكثر من 10 دورات	25	22.9
	المجموع	109	100.0
التخصص	محاسبة	87	79.8
	مالية	6	5.5
	إدارة	14	12.8
	اقتصاد	2	1.8
	المجموع	109	100.0

أداة الدراسة

بعد إطلاع الباحث على الأدب النظري وعدد من الدراسات السابقة والأدوات المستخدمة فيها كدراسة (حمادة، 2014) ودراسة (النجار، 2014)، سيقوم الباحث بتطوير استبانته خاصة

من أجل التعرف إلى أثر إدراك مأموري التقدير الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي، وتتكون الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين:

الأول: تضمن بيانات ديمغرافية عن المفحوصين تمثلت ب(الجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في التدقيق).

الثاني: تكون من الفقرات التي تقيس أثر إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي. موزعة على أربع مجالات وهي: (معايير التدقيق العامة، معايير التدقيق العمل الميداني، معايير إعداد التقارير، معايير التدقيق للأغراض الضريبية)

والجدول رقم (3) يوضح متغيرات الدراسة وأرقام العبارات والأسئلة التي تقيس تلك المتغيرات وحسب ما تظهر في استبانة الدراسة:

### جدول (3) متغيرات الدراسة وأرقام العبارات والأسئلة

أرقام العبارات في الاستبانة	متغيرات الدراسة
10-1	المتغير المستقل الأول (إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة)
20-11	المتغير المستقل الثاني (إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني)
31-21	المتغير المستقل الثالث (إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير)
40-32	المتغير المستقل الرابع (إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق للأغراض الضريبية)
50-41	المتغير التابع (التحاسب الضريبي)

وتم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت خماسي الأبعاد، وقد بنيت الفقرات بالاتجاه

الإيجابي وأعطيت الأوزان كما هو آتي: موافق بشدة: خمس درجات، موافق: أربع درجات، محايد: ثلاثة درجات، معارض: درجتين، معارض بشدة: درجة واحدة.

#### صدق أداة الدراسة

تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة في المجال، حيث طُلب منهم إبداء الرأي بفقرات الاستبانة بالحدف والتعديل وإضافة فقرات جديدة تكون مناسبة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من أربع مجالات رئيسة موزعة على 40 فقرة، بالإضافة إلى 10 فقرات تمثل التحاسب الضريبي.

#### ثبات أداة الدراسة

من أجل قياس ثبات أداة الدراسة استخدمت (معادلة كرونباخ ألفا) من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة فبلغت 93.2% وتشير هذه القيمة أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة، والجدول التالي يبين معامل الثبات لكل مجال من مجالات الدراسة

#### جدول (4) معامل الثبات لكل مجال من مجالات الدراسة

معامل الثبات	المجال
61.5%	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة
80.6%	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني
83.7%	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير
86.1%	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق للأغراض الضريبية
80.1%	التحاسب الضريبي

## صدق الاتساق الداخلي

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة بالإضافة إلى مدى اتساق كل مجال من مجالات الدراسة مع الدرجة الكلية للاستبيان وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي وذلك بحساب معاملات الارتباط لكل فقرة مع الدرجة الكلية للمجال وكذلك حساب معامل الارتباط بين كل مجال من المجالات مع الدرجة الكلية للمجالات. ويوضح الجدول التالي الاتساق الداخلي بين كل مجال من المجالات الدراسة مع الدرجة الكلية للمجال:

جدول (5) مصفوفة الارتباط بين كل مجال من مجالات الدراسة والدرجة الكلية

الرقم	المجال		المجال الأول	المجال الثاني	المجال الثالث	المجال الرابع	المجال الكلي
المجال الأول	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق	معامل الارتباط	1				
		مستوى الدلالة المحسوب					
المجال الثاني	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني	معامل الارتباط	0.484**	1			
		مستوى الدلالة المحسوب	0.000				
المجال الثالث	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير	معامل الارتباط	0.500**	0.715**	1		
		مستوى الدلالة المحسوب	0.000	0.000			
المجال الرابع	معايير التدقيق للأغراض الضريبية	معامل الارتباط	0.414**	0.633**	0.745**	1	
		مستوى الدلالة المحسوب	0.000	0.000	0.000		
المجال الكلي		معامل الارتباط	0.679**	0.850**	0.901**	0.875**	1
		مستوى الدلالة المحسوب	0.000	0.000	0.000	0.000	

يوضح الجدول رقم (5) مصفوفة الارتباط بين كل مجال من مجالات الدراسة والدرجة الكلية والذي يدل على أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبذلك تعتبر المجالات صادقه لما وضعت من أجله.

### متغيرات الدراسة

تتكون متغيرات الدراسة من ثلاثة أنواع من المتغيرات:

1. المتغير التابع: التحاسب الضريبي.
2. المتغيرات المستقلة: وتتكون من أربع متغيرات قد وردت في دراسة (حمادة، 2014)

وهي:

- أ- معايير التدقيق العامة.
  - ب- معايير التدقيق للعمل الميداني.
  - ت- معايير التدقيق الخاصة بإعداد التقارير.
  - ث- معايير التدقيق الخاصة بالتدقيق الضريبي.
3. المتغيرات الديموغرافية: وتتكون من ست متغيرات، قد وردت في دراسة (حمادة، 2014) ودراسة (الزعبي، 2010) ودراسة (النجار، 2014) وهي:

- أ- الوظيفة: ولها مستويان: 1. مأمور تقدير 2. فاحص ضريبي
- ب- الجنس، وله مستويان: 1. ذكر 2. أنثى.
- ت- المؤهل العلمي، وله ثلاثة مستويات: 1. دبلوم فأقل 2. بكالوريوس 3. ماجستير فأعلى
- ث- عدد سنوات الخبرة، ولها ثلاثة مستويات: 1. 5 سنوات فأقل 2. (6-15) سنوات 3. أكثر من 15 سنوات.

ج- عدد الدورات التأهيلية في التدقيق، ولها ثلاثة مستويات: 1. أقل من 5 دورات 2. (5-10) دورات 3. أكثر من 10 دورات.

ح- التخصص، ولها أربعة مستويات: 1. محاسبة 2. مالية 3. إدارة 4. اقتصاد

## إجراءات الدراسة

قد تم تنفيذ الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. في البداية تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أدواتها وتوظيفها في الوصول الى نتائج الدراسة لاحقاً.
2. تصميم الاستبانة وتحكيمها.
3. بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول الى الأهداف المحددة.
4. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة، يتم القيام بعملية جمعها، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.
5. إدخال البيانات التي يتم جمعها من خلال الاستبانة الى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.
6. العمل على تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.

7. مناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات، وذلك من أجل توضيح النتائج.

### المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

فيما يلي عدد من الأساليب الإحصائية التي استخدمت في البحث لوصف عينة الدراسة ووصف متغيراتها ووصف فرضياتها على النحو التالي:

1. أساليب الإحصاء الوصفي من أجل وصف خصائص مفردات العينة واستخراج النسب المئوية والتكرارات.
2. أساليب الإحصاء الوصفي كمقاييس النزعة المركزية والتشتت من أجل وصف استجابة أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة بحسب الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
3. أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة، لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة في المتغيرات التابعة، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاحتساب قيم  $t$  الحرجة ومعامل ارتباط بيرسون، كما تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاحتساب قيم  $F$  ومعامل التفسير ( $R^2$ ).
4. اختبار (ت) للمجموعات المستقلة.

## الفصل الرابع

# نتائج الدراسة

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة

#### مقدمة

تضمن هذا الفصل عرضاً كاملاً ومفصلاً لنتائج الدراسة، وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة والتحقق من صحة فرضياتها:

#### نتائج تحليل أسئلة الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي، من أجل تحقيق ذلك تم الرجوع إلى دراسة النجار (2014) ودراسة حمادة (2014) ودراسة الزعبي (2010) ومن ثم استخدم الباحث استبانة مؤلفة من 40 فقرة موزعة على أربعة متغيرات مستقلة و10 فقرات للمتغير التابع (التحاسب الضريبي) تم توزيعها على عينة مؤلفة من 109 من مأموري التقدير وفاحصي الضريبة في الدوائر الضريبية في محافظات الضفة الغربية، من أجل تفسير النتائج استخدم الباحث المتوسطات الحسابية على النحو التالي:

أقل من 2.5 درجة قليلة

2.5-3.5 درجة متوسطة

أكبر من 3.5 درجة كبيرة

#### فيما يلي عرضاً لنتائج سؤال الدراسة

ما مدى إدراك مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات

المعيارية والدرجة لكل فقرة من فقرات الأداة والدرجة الكلية وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى إدراك مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
<b>أولاً: إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة</b>				
1	يعتبر المؤهل الجامعي في مجال المحاسبة والتدقيق عاملاً مهماً في تحسين التحاسب الضريبي	4.3945	0.68066	كبيرة
2	يوفر الإلمام الكافي بعلوم الإدارة والإحصاء والتكاليف وسيلة مساعدة في التعرف على طرق التحاسب الضريبي	4.1743	0.62129	كبيرة
3	يساعد الاطلاع المستمر على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال العمل في التعرف على طرق التحاسب الضريبي	4.1009	0.71937	كبيرة
4	توفر دورات مكثفة في مجال الفحص الضريبي يشكل عاملاً مساعداً في مجال تحسين عمليات التحاسب الضريبي	4.2844	0.72126	كبيرة
5	تعد سنوات الخبرة أمراً فاعلاً في التعرف على طرق وأساليب التحاسب الضريبي	4.3486	0.73757	كبيرة
6	تعرض مأموري التقدير الضريبي لضغوطات أصحاب المصالح يؤثر على التحاسب الضريبي	3.4495	0.93775	متوسطة
7	تحيز مأموري التقدير الضريبي لعلاقاته الاجتماعية يؤثر على فعالية التحاسب الضريبي	3.5413	1.04112	كبيرة
8	يقوم مأموري التقدير الضريبي بتطوير مجال خبرته المهنية في اكتشاف الغش والأخطاء لتحسين التحاسب الضريبي	4.0734	0.52186	كبيرة
9	يلم مأموري التقدير الضريبي بطرق إزالة أية شكوك ومحاولة الحصول على كل الإجابات الممكنة	3.8807	0.72934	كبيرة
10	يساعد الإلمام بالقانون الضريبي وتعديلاته في تحسين التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية	4.2202	0.69865	كبيرة
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>4.0468</b>	<b>0.35683</b>	<b>كبيرة</b>

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
<b>ثانياً: إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني</b>				
1	يعد التخطيط الشامل والمنظم من قبل مأموري التقدير الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي ميزة فعالة في تحسين التحاسب الضريبي	4.1009	0.54339	كبيرة
2	يساعد فهم مأموري التقدير الضريبي لطبيعة أعمال الشركة على تعزيز التحاسب الضريبي	4.3211	0.57543	كبيرة
3	يولي مأموري التقدير الضريبي اهتماماً أكبر لعناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية	4.0642	0.7107	كبيرة
4	يقوم مأموري التقدير الضريبي بإجراء المقارنات اللازمة للمعلومات المالية للشركة	3.9817	0.71985	كبيرة
5	اطلاع مأموري التقدير الضريبي على قوائم الشركة عن الفترات السابقة يساعد في تشخيص الحسابات الضريبية وسلامتها	4.2477	0.62592	كبيرة
6	لدى مأموري التقدير الضريبي معرفة بنظام الرقابة الداخلية بالشركة	3.6789	0.92176	كبيرة
7	لدى مأموري التقدير الضريبي معرفة بنظام المراقبة الداخلية بالشركة	3.8624	0.76337	كبيرة
8	يلم مأموري التقدير الضريبي باستخدام أدوات وأساليب التدقيق التحليلية	3.8073	0.81054	كبيرة
9	يدرك مأموري التقدير الضريبي أساليب تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات تثبت العمليات المختلفة المحققة للدخل	4	0.7698	كبيرة
10	لدى مأموري التقدير الضريبي خبرة كافية في عملية الفحص الضريبي إذا ما توفر لديه ما يدفعه إلى التشكيك	4.1651	0.58553	كبيرة
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>4.0229</b>	<b>0.42939</b>	<b>كبيرة</b>
<b>ثالثاً: إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير</b>				
1	يدرك مأموري التقدير الضريبي مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها في التقرير النهائي للتدقيق	4	0.73283	كبيرة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
2	يدرك مأموري التقدير الضريبي إشارة المدقق في تقريره النهائي إلى قيام الشركة بمسك الدفاتر الملزمة بمسكها	4.0092	0.65962	كبيرة
3	يتعرف مأموري التقدير إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة كما ورد في التقرير المالي المدقق	3.8519	0.63856	كبيرة
4	يدرك مأمور التقدير الضريبي أهمية مدى الإفصاح من قبل المدقق في عرض القوائم المالية	4.0183	0.63802	كبيرة
5	يدرك مأمور التقدير الضريبي أهمية إرفاق المدقق جميع أوراق العمل ضمن تقريره النهائي لكشف محاولات التهريب الضريبي	3.9725	0.78715	كبيرة
6	يشير مأموري التقدير الضريبي في تقريره إلى الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الإقرار المقدم من المكلف	4.0459	0.76237	كبيرة
7	يتضمن التقرير النهائي للفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى الانسجام مع مواد القانون الضريبي	4	0.69389	كبيرة
8	يتفهم مأموري التقدير الضريبي ضرورة إرفاق المدقق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي	4.0459	0.76237	كبيرة
9	لدى مأموري التقدير إمام كافي بفحص مواطن الشك والتحريف والفجوات وإصدار تقرير مفصل	3.9174	0.85123	كبيرة
10	يفحص مأموري التقدير مدى توفر تقرير يوضح جميع مراحل التدقيق المختلفة ونتائجها	3.8349	0.83349	كبيرة
11	يدرك مأموري التقدير ماهية معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الضريبي	3.9725	0.7753	كبيرة
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>3.97</b>	<b>0.45741</b>	<b>كبيرة</b>
<b>رابعاً: معايير التدقيق للأغراض الضريبية</b>				
1	توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الضريبي بجميع مراحلها	3.7798	0.97523	كبيرة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
2	يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الضريبي بما توصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية	3.9083	0.81128	كبيرة
3	لدى مأموري التقدير خبرة كافية بعمل فحص تحليلي للمعلومات المتوفرة في القوائم المالية	3.9541	0.78629	كبيرة
4	يوجد التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الضريبي بقصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية	3.8899	0.79744	كبيرة
5	توجد صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب	3.945	0.82591	كبيرة
6	لدى مأموري التقدير معلومات كافية عن مخاطر التدقيق المختلفة التي ترافق عملية التدقيق للأغراض الضريبية	3.7982	0.71725	كبيرة
7	يدرك مأموري التقدير العوامل التي تؤثر على قرار المدقق بتقدير الأهمية النسبية لمصادر الدخل	3.9174	0.68216	كبيرة
8	يتم تدقيق دورة الإيرادات ودورة المصروفات الواردة في القوائم المالية وفق تسلسلها	3.9083	0.86647	كبيرة
9	يمكن لبرنامج التدقيق الضريبي أن يوضح نقاط التشريع الضريبي التي تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي يؤدي إلى تحقيق مردود	3.789	0.86145	كبيرة
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>3.97</b>	<b>0.45741</b>	<b>كبيرة</b>

يتضح من نتائج جدول (6) أن درجة إدراك مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي كانت كبيرة على معظم فقرات الدراسة، وكانت كبيرة أيضاً بشكل عام على كل مجال من مجالات الدراسة.

## نتائج تحليل فرضيات الدراسة

أولاً: الفرضيات المتعلقة بمأمور التقدير الضريبي

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

من أجل فحص هذه الفرضية تمت تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية والتي استخدم فيها تحليل الانحدار الخطي المتعدد والبسيط:

أولاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد أولاً لفحص العلاقة بين متغير عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (7-9) توضح ذلك:

جدول (7) اختبار الانحدار المتعدد بين متغير عناصر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الخطأ المعياري
0.603	0.364	0.43967

جدول (8) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	6.957	4	1.739	8.997	0.000
البواقي (Residual)	12.179	63	0.193		
المجموع	19.135	67			

جدول (9) نتائج تحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة-t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
			الخطأ المعياري	$\beta$	
0.327	0.987	بيتا	0.660	0.652	الثابت (constant)
0.164	1.409	0.171	0.189	0.266	إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة
0.780	0.281	0.044	0.184	0.052	إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني
0.771	0.293	0.052	0.202	0.059	إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير
0.014	2.537	0.425	0.165	0.418	معايير التدقيق للأغراض الضريبية

يتضح من الجدول رقم (7) وجود ارتباط طردي بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.603) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.364) والتي تشير إلى أن (36.4%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي تفسرها عناصر معايير التدقيق الدولية. كما تشير نتائج جدول رقم (8) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (9) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التدقيق للأغراض الضريبية والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية في حين نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على كل من متغير إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة، ومتغير إدراك مأمور التقدير

الضريبي لمعايير العمل الميداني، ومتغير إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير أعلى من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية الصفرية مما يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين هذه المتغيرات المستقلة وبين متغير التحاسب الضريبي. إذا تم النظر إلى قيم بيتا المعيارية نجد أن أكثر العوامل تأثيراً على التحاسب الضريبي هو متغير معايير التدقيق الخاص بالتدقيق الضريبي لأن قيمة بيتا المعيارية لهذا العامل أكبر قيمة يليه عامل إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة بالرغم من عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية لهذا المجال على التحاسب الضريبي.

ثانياً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (10-12) توضح ذلك:

جدول (10) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.48902	0.419	0.175

جدول (11) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	3.352	1	3.352	14.018	0.000
البواقي (Residual)	15.783	66	0.239		
المجموع	19.135	67			

جدول (12) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة-t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
		بيتا	الخطأ المعياري	$\beta$	
0.104	1.650		0.700	1.154	الثابت (constant)
0.000	3.744	0.419	0.174	0.653	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة

يتضح من الجدول رقم (10) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.419) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.175) والتي تشير إلى أن (17.5%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي بين موظفي دوائر ضريبة الدخل يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق العامة.

كما تشير نتائج جدول رقم (11) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة وبين التحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (12) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

ثالثاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (13-15) توضح ذلك:

جدول (13) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.4764	0.466	0.271

جدول (14) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	4.156	1	4.156	18.313	0.000
البواقي (Residual)	14.979	66	0.227		
المجموع	19.135	67			

جدول (15) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

النموذج	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		القيمة المعيارية للمعاملات بيتا	قيمة t	مستوى الدلالة المحسوب
	β	الخطأ المعياري			
الثابت (constant)	1.559	0.519		3.005	0.004
الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني	0.547	0.128	0.466	4.279	0.000

يتضح من الجدول رقم (13) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.466) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.271) والتي تشير إلى أن (27.1%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني. كما تشير نتائج جدول

رقم (14) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (15) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

رابعاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (16-18) توضح ذلك:

جدول (16) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.46491	0.504	0.254

جدول (17) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	4.870	1	4.870	22.531	0.000
البواقي (Residual)	14.265	66	0.216		
المجموع	19.135	67			

جدول (18) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة-t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
		بيتا	الخطأ المعياري	$\beta$	
0.003	3.112		0.481	1.497	الثابت (constant)
0.000	4.747	0.504	0.121	0.573	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير

يتضح من الجدول رقم (16) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.504) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.254) والتي تشير إلى أن (25.4%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير.

كما تشير نتائج جدول رقم (17) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي.

بالنظر إلى جدول رقم (18) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

خامساً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (19-21) توضح ذلك:

جدول (19) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.44001	0.576	0.332

جدول (20) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	6.357	1	6.357	32.834	0.000
البواقي (Residual)	12.778	66	0.194		
المجموع	19.135	67			

جدول (21) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

النموذج	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		القيمة المعيارية للمعاملات بيتا	قيمة t-	مستوى الدلالة المحسوب
	β	الخطأ المعياري			
الثابت (constant)	1.591	0.383		4.151	0.000
الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي	0.566	0.099	0.576	5.730	0.000

يتضح من الجدول رقم (19) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.576) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.332) والتي تشير إلى أن (33.2%) من التغيرات التي

تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي. كما تشير نتائج جدول رقم (20) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية (0.05)  $(\alpha \leq 0.05)$  لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي.

بالنظر إلى جدول رقم (21) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

#### ثانياً: الفرضيات المتعلقة بالفاحص الضريبي

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

من أجل فحص هذه الفرضية تمت تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية والتي استخدم فيها تحليل الانحدار الخطي المتعدد والبسيط:

أولاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد أولاً لفحص العلاقة بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (22-24) توضح ذلك:

جدول (22) اختبار الانحدار المتعدد بين متغير عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الخطأ المعياري
0.712	0.507	0.37929

جدول (23) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	5.336	4	1.334	9.273	0.000
البواقي (Residual)	5.179	36	0.144		
المجموع	10.515	40			

جدول (24) نتائج تحليل الانحدار المتعدد بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
			الخطأ المعياري	β	
0.715	-0.367		0.751	-0.276	الثابت (constant)
0.246	1.180	0.164	0.193	0.227	إدراك الفاحص الضريبي لمعايير التدقيق العامة
0.092	1.732	0.301	0.230	0.398	إدراك الفاحص الضريبي لمعايير العمل الميداني
0.756	0.314	0.062	0.232	0.073	إدراك الفاحص الضريبي لمعايير إعداد التقارير
0.043	2.098	0.348	0.144	0.301	معايير التدقيق للأغراض الضريبية

يتضح من الجدول رقم (22) وجود ارتباط طردي بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.712) وبلغت قيمة معامل التحديد

(0.507) والتي تشير إلى أن (50.7%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي تفسرها عناصر معايير التدقيق الدولية. كما تشير نتائج جدول رقم (23) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر معايير التدقيق الدولية والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (24) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التدقيق للأغراض الضريبية، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية في حين نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على كل من متغير إدراك الفاحص الضريبي لمعايير التدقيق الدولية العامة، ومتغير إدراك الفاحص الضريبي لمعايير العمل الميداني، ومتغير إدراك الفاحص الضريبي لمعايير إعداد التقارير أعلى من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية الصفرية مما يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين هذه المتغيرات وبين متغير التحاسب الضريبي.

وإذا نظرنا إلى قيم بيتا المعيارية نجد أن أكثر العوامل تأثيراً على التحاسب الضريبي هو متغير معايير التدقيق للأغراض الضريبية لان قيمة بيتا المعيارية لهذا العامل أكبر قيمة يليه عامل إدراك الفاحص الضريبي لمعايير التدقيق للعمل الميداني بالرغم من عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية لهذا المجال على التحاسب الضريبي.

ثانياً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (25-27) توضح ذلك:

جدول (25) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتهاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.4605	0.462	0.213

جدول (26) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتهاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	2.245	1	2.245	10.586	0.002
البواقي (Residual)	8.270	39	0.212		
المجموع	10.515	40			

جدول (27) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتهاسب الضريبي

النموذج	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		القيمة المعيارية للمعاملات بيتا	قيمة t	مستوى الدلالة المحسوب
	$\beta$	الخطأ المعياري			
الثابت (constant)	1.085	0.818		1.327	0.192
الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة	0.642	0.197	0.462	3.254	0.002

يتضح من الجدول رقم (25) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتهاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.462) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.213) والتي تشير إلى إن (21.3%) من التغيرات التي تحصل في التهاسب الضريبي بين موظفي الدوائر الضريبية يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق العامة.

كما تشير نتائج جدول رقم (26) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف

على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة وبين التحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (27) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

ثالثاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (28-30) توضح ذلك:

جدول (28) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بتدقيق التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الخطأ المعياري
0.614	0.377	0.4099

جدول (29) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	3.962	1	3.962	23.582	0.000
البواقي (Residual)	6.553	39	0.168		
المجموع	10.515	40			

جدول (30) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة-t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
		بيتا	الخطأ المعياري	$\beta$	
0.478	0.716		0.673	0.482	الثابت (constant)
0.000	4.856	0.614	0.167	0.812	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني

يتضح من الجدول رقم (28) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.614) وبلغت قيمة معامل التحديد 0.377 والتي تشير إلى أن (37.7%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني. كما تشير نتائج جدول رقم (29) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (30) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

رابعاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (31-33) توضح ذلك:

جدول (31) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمتغير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.41842	0.592	0.351

جدول (32) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	3.687	1	3.687	21.061	0.000
البواقي (Residual)	6.828	39	0.175		
المجموع	10.515	40			

جدول (33) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي

النموذج	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		القيمة المعيارية للمعاملات بيتا	قيمة t-	مستوى الدلالة المحسوب
	β	الخطأ المعياري			
الثابت (constant)	0.983	0.604		1.628	0.112
الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير	0.691	0.151	0.592	4.589	0.000

يتضح من الجدول رقم (31) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.592) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.351) والتي تشير إلى أن (35.1%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير.

كما تشير نتائج جدول رقم (32) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ )

لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (33) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

خامساً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط أولاً لفحص العلاقة بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي ونتائج الجداول (34-36) توضح ذلك:

جدول (34) اختبار الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بتدقيق التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

الخطأ المعياري	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
0.41409	0.603	0.364

جدول (35) نتائج تحليل التباين لتحليل الانحدار البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	معدل المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة المحسوب
الانحدار (Regression)	3.828	1	3.828	22.322	0.000
البواقي (Residual)	6.687	39	0.171		
المجموع	10.515	40			

جدول (36) نتائج تحليل البسيط بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة-t	القيمة المعيارية للمعاملات	القيمة المعيارية لمعاملات معادلة خط الانحدار		النموذج
		بيتا	الخطأ المعياري	$\beta$	
0.000	3.818		0.440	1.680	الثابت (constant)
0.000	4.725	0.603	0.110	0.522	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي

يتضح من الجدول رقم (34) وجود ارتباط طردي بين متغير الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.603) وبلغت قيمة معامل التحديد (0.364) والتي تشير إلى أن (36.4%) من التغيرات التي تحصل في التحاسب الضريبي يفسرها الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي.

كما تشير نتائج جدول رقم (35) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لذا نرفض الفرضية الصفرية مما يشير إلى أنه عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) يوجد دليل كاف على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي.

وبالنظر إلى جدول رقم (36) نجد أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، حيث نجد أن مستوى الدلالة المحسوب على هذا المتغير أقل من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

من أجل اختبار هذه الفرضية حسب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واستخدم اختبار ت- للعينات المستقلة لمعرفة مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

### جدول (37) اختبار (ت) للعينات المستقلة على كافة المجالات

مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (ت)	فاحص ضريبي ن = 41		مأمور تقدير ن = 68		المجال
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.061	1.896-	0.36895	4.1293	0.34250	3.9971	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة)
0.77	0.294	0.38755	4.0073	0.4553	4.0324	إدراك مأموري التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني
0.768	0.295-	0.43955	3.9867	0.47078	3.9599	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير
0.361	0.918-	0.59270	3.9404	0.5438	3.8382	الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي
0.425	0.789-	0.36358	4.0159	0.38714	3.9569	المجال الكلي

يتضح من خلال نتائج جدول (37) أن هناك فروقاً في المتوسطات الحسابية بين مأموري التقدير وبين الفاحصين الضريبيين في مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة، حيث تم استخدام اختبار (ت) للعينات المستقلة لتوضيح هذه الفروق حيث أظهرت نتائج اختبار (ت) أن هذه الفروق ليست دالة معنوياً على كافة مجالات الدراسة وعلى المجال الكلي حيث بلغ مستوى الدلالة المحسوب على المجالات كافة وعلى المجال الكلي أعلى

من مستوى الدلالة المحدد بالفرضية الصفرية ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على عدم الاختلاف في وجهات النظر بين المبحوثين حول مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

## الفصل الخامس

# مناقشة النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### مقدمة

في هذا الفصل سيتم مناقشة النتائج بناء على مساهمة الدراسة من خلال الإطلاع على معلومات الدراسة والأدبيات المتوفرة، كما يتم تسليط الضوء على المساهمات المحاسبية التي تهدف إلى مساعدة مأموري التدقيق (مأمور التقدير والفاحص الضريبي) والمدققين في التعرف على مدى إدراك مأموري التقدير لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي. إضافة إلى ذلك يستعرض هذا الفصل قيود الدراسة ويقترح سبلاً بحثية تتغلب في الأبحاث المستقبلية على هذه القيود، كما يقدم هذا الفصل خاتمة ينهي بها الدراسة.

#### مناقشة النتائج

بعد عرض نتائج التحليل الإحصائي لأسئلة وفرضيات الدراسة، فسيتم مناقشة هذه النتائج فيما يلي:

#### أولاً: مناقشة نتائج أسئلة الدراسة

أولاً: نتائج تحليل سؤال الدراسة: ما مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي؟

تبين من نتائج تحليل سؤال الدراسة الرئيس أنه يوجد إدراك لدى مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية مما يؤثر إيجابياً على التحاسب الضريبي. ويفسر ذلك بأن:

1. لدى مأموري التقدير الضريبي إدراك لمعايير التدقيق الدولية العامة حيث يعتبر المؤهل الجامعي في مجال المحاسبة والتدقيق عاملاً مهماً في تحسين التحاسب الضريبي، كما يساعد الاطلاع المستمر على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات

ذات العلاقة بمجال العمل في التعرف على طرق التحاسب الضريبي، إضافة إلى أن الإلمام بالقانون الضريبي وتعديلاته يساعد في تحسين التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية.

2. لدى مأموري التقدير الضريبي إدراك لمعايير العمل الميداني، ويفسر ذلك بأن يساعد فهم مأموري التقدير الضريبي لطبيعة أعمال الشركة على تعزيز التحاسب الضريبي، كما أن مأموري التقدير الضريبي يدركون أساليب تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات تثبت العمليات المختلفة المحققة للدخل، حيث أن اطلاع مأموري التقدير الضريبي على قوائم الشركة عن الفترات السابقة يساعد في تشخيص الحسابات الضريبية وسلامتها، إضافة إلى إلمام مأموري التقدير الضريبي باستخدام أدوات وأساليب التدقيق التحليلية.

3. لدى مأموري التقدير الضريبي إدراك لمعايير إعداد التقارير، ويفسر ذلك بأن مأموري التقدير الضريبي يدركون مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها في التقرير النهائي للتدقيق، كما يدركون أهمية مدى الإفصاح من قبل المدقق في عرض القوائم المالية، إضافة إلى تفهم مأموري التقدير الضريبي ضرورة إرفاق المدقق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي.

4. لدى مأموري التقدير الضريبي إدراك لمعايير التدقيق الضريبي، ويفسر ذلك بأن لدى مأموري التقدير خبرة كافية بعمل فحص تحليلي للمعلومات المتوفرة في القوائم المالية، حيث يوجد التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الضريبي بقصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية، كما يمكن لبرنامج التدقيق الضريبي أن يوضح نقاط التشريع الضريبي التي تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي يؤدي إلى تحقيق مردود.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص في البكالوريوس

يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية (المعايير العامة، العمل الميداني، إعداد التقارير) في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن المعايير الخاصة بالتدقيق الضريبي يلم بها مأموري التقدير من خلال ما يتلقونه من تطوير وتدريب مستمر.

### ثانياً: نتائج تحليل فرضيات الدراسة

تفسير نتائج تحليل الفرضية الرئيسة الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

وفيما يلي عرض نتائج تحليل الفرضيات المتعلقة بمأمور التقدير:

أولاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

تبين من نتائج تحليل فرضية الدراسة أنه لا يوجد علاقة بين إدراك مأمور التقدير لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (المعايير العامة، العمل الميداني، إعداد التقارير) والتحاسب الضريبي، بينما يوجد علاقة بين إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأنه يوجد التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الضريبي بقصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية، كما أن لدى مأمور التقدير خبرة كافية بعمل فحص تحليلي للمعلومات المتوفرة في القوائم المالية، بالإضافة إلى أنه يمكن لبرنامج التدقيق الضريبي أن يوضح نقاط التشريع الضريبي التي تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي يؤدي إلى تحقيق مردود

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (الضابط، 2006) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أنه يوجد التزام من قبل المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق (المتطلبات التشريعية، المتطلبات الشخصية، والمتطلبات الوظيفية) في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن مأموري التقدير لديهم الخبرات الكافية في التدقيق الضريبي من خلال الدورات التأهيلية التي يتلقونها ومن خلال التشريع الضريبي الذي يمنحهم الحق بالتعامل في تدقيق الكشوفات المالية الخاصة بالتحاسب الضريبي وتقدير المبالغ الضريبية.

ثانياً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج الدراسة أنه توجد علاقة بين إدراك مأمور التقدير لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأنه تتوفر دورات مكثفة في مجال الفحص الضريبي يشكل عاملاً مساعداً في مجال تحسين عمليات التحاسب الضريبي، كما يساعد الإلمام بالقانون الضريبي وتعديلاته في تحسين التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية، بالإضافة إلى أن الاطلاع المستمر على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال العمل يساعد في التعرف على طرق التحاسب الضريبي.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أنه يوجد التزام من قبل مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أثناء أداء مهام الفحص، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن سنوات الخبرة لدى مأموري التقدير تعد أمراً فاعلاً في التعرف على طرق وأساليب التحاسب الضريبي ومعايير التدقيق الدولية.

ثالثاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك مأمور التقدير لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن مأمور التقدير الضريبي يدرك أساليب تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات تثبت العمليات المختلفة المحققة للدخل، حيث لدى مأمور التقدير الضريبي خبرة كافية في عملية الفحص الضريبي إذا ما توفر لديه ما يدفعه إلى التشكيك، كما يعد التخطيط الشامل والمنظم من قبل مأمور التقدير الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي ميزة فعالة في تحسين التحاسب الضريبي.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أنه يوجد علاقة قوية بين التزام مقدر ضريبة الشركات بهذه المعايير وبين الكشف عن حالات التهرب الضريبي من خلال ضبط عمليات التحاسب الضريبي، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن فهم مأمور التقدير الضريبي لطبيعة أعمال الشركة يساعد على تعزيز التحاسب الضريبي.

رابعاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك مأمور التقدير لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن مأمور التقدير يتعرف إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة كما ورد في التقرير المالي المدقق، حيث يدرك مأمور التقدير الضريبي مدى انسجام القوائم المالية

مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها في التقرير النهائي للتدقيق، كما يتفهم مأمور التدقيق الضريبي ضرورة إرفاق المدقق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن التدقيق المحاسبي يرتبط بالتدقيق الضريبي في اشتراكهما بالاستناد على البيانات المالية، كما أن مأمور التدقيق يتحقق أيضاً من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن مأمور التدقيق يفحص مدى توفر تقرير يوضح جميع مراحل التدقيق المختلفة ونتائجها.

خامساً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك مأمور التدقيق في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك مأمور التدقيق لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن الإدارة الضريبية توفر الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الضريبي بجميع مراحلها، كما توجد صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب، بالإضافة إلى أنه توجد صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن مأمور التدقيق يستخدم أساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً، وذلك للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً، وتحقق الواقعة المنشأة للضريبة، وتحديد تاريخ التحقق، بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق، وتحديد مقدار الالتزام، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أنه يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الضريبي بما توصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية.

تفسير نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

وفيما يلي عرضاً لنتائج الفرضيات الخاصة بالفاحص الضريبي:

أولاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي.

تبين من نتائج تحليل فرضية الدراسة أنه لا يوجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (المعايير العامة، العمل الميداني، إعداد التقارير) والتحاسب الضريبي، بينما يوجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأنه يوجد أهمية لاهتمام الفاحص الضريبي بالتدقيق الضريبي اللاحق للبيانات المالية التي تحتاج للمزيد من البحث والتحري مع توفير نظام كفاء للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المدقق الضريبي، كذلك تبين أهمية خضوع الفاحص الضريبي لبرنامج تدريب كافي لفهم التدقيق الضريبي.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (الضابط، 2006) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أنه يوجد التزام من قبل الفاحص الضريبي بالتشريعات الضريبية التي تتفق مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، كما تبين أهمية التزام الفاحص الضريبي بالتشريعات الضريبية التي تتفق مع المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة، كذلك تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية التي تنص على إمساك الحسابات وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن الفاحص الضريبي يزيد من فاعلية التدقيق الضريبي من خلال تولد وتكون الإيرادات الضريبية، حيث أن الإيرادات الضريبية تمر بمرحلتين الأولى مرحلة التدقيق والتي في نهايتها يتم تقدير وفرض الضريبة من

خلال التقرير الذي يعده المدقق الضريبي، والمرحلة الثانية هي مرحلة التحصيل لهذه الضرائب المقررة.

ثانياً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج الدراسة أنه توجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية العامة والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن الفاحص الضريبي يتلقى باستمرار دورات تدريبية بالإضافة إلى أهمية حصول الفاحص الضريبي على المؤهل العلمي المناسب لممارسة عملية الفحص والتدقيق، وأهمية توفر معايير توظيف مناسبة عند القيام بتعيينه، كذلك تبين أهمية التزام الفاحص الضريبي بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة والاستقلالية والحيادية وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن فاعلية الفحص والتدقيق للأغراض الضريبية تتوفر من خلال توفير الحوافز المادية والمعنوية وبيئة العمل المناسبة للفاحص الضريبي، كعامل محفز على العمل بجد واجتهاد من ناحية، ومن ناحية أخرى تؤدي إلى أن ينظر المكلف للمدقق الضريبي نظرة احترام وتقدير، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن سنوات الخبرة لدى الفاحص الضريبي تعد أمراً فاعلاً في التعرف على طرق وأساليب التحاسب الضريبي ومعايير التدقيق الدولية.

ثالثاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن الفاحص الضريبي يقوم ببعض الإجراءات، مثل: مقارنة النتائج المالية لنشاط المكلف، مع مؤشرات القياس غير المالية لنشاطه، وعمل مقارنات بين نتائج المؤشرات المالية للمكلف، ومؤشرات النشاط غير المالية للمكلف، وإعطاء الفاحص الضريبي عناية أكبر أثناء قيامه بعمليات الفحص الضريبي للعناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع، ومركزه المالي، وتركيزه على العناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أنه يوجد علاقة قوية بين التزام فاحص ضريبة الشركات بهذه المعايير وبين سهولة إجراء التحاسب الضريبي وبالتالي الحد من حالات التهرب الضريبي، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن الفاحص الضريبي ملم باستخدام أدوات وأساليب التدقيق التحليلية.

رابعاً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد التقارير والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بأن هناك الأثر الكبير للالتزام بمعايير إعداد التقرير على ضبط التحاسب الضريبي، إذ أن إلزام الإدارة الضريبية الفاحصين بأن يتضمن تقريرهم النهائي إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومع مواد القانون الضريبي، يساعد في ضبط التحاسب الضريبي والوصول إلى تحديد واضح لوعاء الضريبة ومبالغ الضريبة على المكلفين.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن إرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي

تساعد في ضبط التحاسب الضريبي، كما تبين أن مسك المكلف لدفاتر، وحسابات منتظمة، يسهم بشكل فعال في ضبط التحاسب الضريبي، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أن الفاحص الضريبي يفحص مدى توفر تقرير يوضح جميع مراحل التدقيق المختلفة ونتائجها.

خامساً: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمدى إدراك الفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي على التحاسب الضريبي.

تبين من خلال نتائج تحليل هذه الفرضية أنه توجد علاقة بين إدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الضريبي والتحاسب الضريبي، ويفسر ذلك بإدراك الفاحص الضريبي لأهمية الالتزام بمتطلبات التدقيق الضريبي لأن يؤدي إلى تطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولاً إلى إبداء رأي فني محايد، كما يؤدي إلى زيادة في مستوى الالتزام الطوعي لدى المكلفين من خلال تقديم إقرارات صحيحة.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن الجهد الذي يبذله الفاحص الضريبي في حال عدم إدراكه لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق يمكن أن يضيع هباءً لو شاب إجراءات الفحص أي خطأ في مراحل عملية الفحص الضريبي، لأنه سوف يعرض الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية للبطلان من جهة، وإطالة أمد المنازعات الضريبية بين المكلفين، ومصالحة الضرائب من جهة أخرى، مما يؤثر سلباً على المتحصلات الضريبية، وكذلك على العلاقة بين المكلفين ومصالحة الضرائب، ويعزو الباحث تلك النتيجة إلى أنه يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الضريبي بما توصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية.

تفسير نتائج تحليل الفرضية الرئيسة الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في مدى إدراك مأمور التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي تبعاً لمتغير الوظيفة.

تبين من نتائج تحليل هذه الفرضية أنه لا يوجد اختلاف وفروق بين مأمور التقدير والفاحص الضريبي في إدراكهم لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وهذا يعود إلى وجود مستوى عالي من التوافق بين احتياجات مهنة مأمور التقدير والفاحص الضريبي، والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعني أن مأموري التقدير يرون معايير التدقيق الدولية معايير جيدة يجب الالتزام بها. وأيضاً اعترفهم الضمني بأهمية التزامهم بها، لأن ذلك يعد من متطلبات عمل مأموري التقدير، ومتطلبات جودة الأداء.

وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من (النجار، 2014) ودراسة (حمادة، 2014) ودراسة (حسين، 2010) في أن الإدارة الضريبية تحث على أن يتابع مأموري التقدير الضريبي بشكل دائم النشرات، والندوات، والمجلات، والبيانات، والمستجدات في المجال الضريبي، والمحاسبي ومعايير التدقيق المرتبطة بمجال عملهم، كما وأن الإدارة الضريبية تهتم بمسألة حضور مأموري التقدير للدورات التدريبية.

## التوصيات

بعد عرض نتائج الدراسة وتفسيرها فقد توصلت الدراسة إلى عدة توصيات وهي كما يلي:

1. ضرورة التزام الإدارة الضريبية بتوفير المتطلبات الشخصية لمأموري التقدير الضريبي لتحسين وضبط التحاسب الضريبي، والمتعلقة بالالتزام بالمعايير الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقامة ومتطلب الاستقلال.
2. أن يكون مأموري التقدير الضريبي مؤهلين علمياً وعملياً، وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى توفر الخبرة الكافية من خلال سنوات العمل في المجال الضريبي.
3. العمل على تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبية المعمول به في الإدارة الضريبية الفلسطينية، ليلبي احتياجات مأموري التقدير للمعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد التقرير بالتعديل والتقدير الضريبي بالطرق العلمية مدعماً بأدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

4. على مأموري التقدير أن يتميزوا بالتفكير الموضوعي المتبصر، الذي ينطلق من نظرة شاملة لتحقيق الهدف من التحاسب الضريبي، دون التحسب لمراكز القوى المختلفة، أو المصالح الشخصية، وألا تلعب العلاقات الاجتماعية، أو الانتماء السياسي دوراً في تحديد العبء الضريبي وضرورة ضبط التحاسب الضريبي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
5. يجب أن يقوم بالتحاسب الضريبي شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم في مجال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، والكفاية اللازمة في الفحص والتقدير الضريبي.
6. ضرورة أن يكون مأموري التقدير الضريبي من ذوي المهارة في المبادئ المحاسبية، والتدقيقية المناسبة، بحيث يحصل على الفهم الكافي، والمناسب لأنظمة الضبط الداخلي، والرقابة الداخلية، لتحديد الدرجة التي سيعتمد عليها في عمله للوصول إلى الدقة في عملية التحاسب الضريبي.
7. يجب تبسيط إجراءات المحاسبة الضريبية من خلال إعادة النظر في التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي، وإعطاء الحرية لمأموري التقدير الضريبي في إبداء رأيه بالقوائم المالية المعدة من قبل المكلف، والمعدة من قبل المحاسب القانوني، مع التشديد على أن تكون إجراءات التحاسب الضريبي متساوية لجميع المكلفين.
8. ضرورة العمل على تدوير مأموري التقدير في الدوائر الضريبية المختلفة للاستفادة من خبراتهم وتجاربهم في عملية التحاسب الضريبي وللحفاظ على النزاهة وعدم التحيز الشخصي وصولاً إلى العدالة الضريبية.
9. على مأموري التقدير الضريبي أن يبذلوا العناية المهنية الواجبة في عملية التحاسب الضريبي، ووضع التقرير المناسب.

#### محددات وقيود الدراسة

يوجد عدة حدود وقيود تقف أمام تعميم نتائج هذه الدراسة ومنها عدم الوصول إلى كافة الدوائر الضريبية في فلسطين كقطاع غزة، بالإضافة إلى صعوبة الوصول إلى بعض المناطق

المتفرقة مما أدى إلى عدم حصر كامل لمجتمع الدراسة وبالتالي، فإن هذه الدراسة تحتوي على بعض المحددات التي يجب أن تأخذ في الحسبان؛ لذلك، يجب توخي الحذر في تفسير وتعميم نتائج هذه الدراسة في سياقات أخرى.

كما أن هذه الدراسة تناولت مجتمع مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل فاحصي الضريبة في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي لم يتم حصر العاملين بنفس الوظيفة في دوائر الضريبة كدوائر الجمارك وضريبة الأملاك وغيرها. وهذه الاختلافات المحتملة قد تقيد تعميم النتائج خارج سياق دائرتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة في فلسطين.

### توصيات للأبحاث المستقبلية

بالرغم من وجود بعض المحددات فإن الدراسة الحالية تقترح عدداً من المقترحات المستقبلية وهي كما يأتي:

- 1) أن يتم تبني متغيرات أخرى لم يتم تناولها في الدراسة الحالية كمتغير مدى الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية والمبادئ والفرضيات المحاسبية.
- 2) أن يشمل مجتمع الدراسة الدوائر الضريبية بأكملها كضريبة الأملاك وضريبة الجمارك.
- 3) أن يتم فحص مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات ومبادئ الرقابة الداخلية وأثرها على التحاسب الضريبي.

### الخاتمة

تساهم نتائج هذه الدراسة في التعرف على مدى إدراك مأموري التقدير والفاحص الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية على التحاسب الضريبي، وهذه الدراسة تساهم في توسيع نطاق البحوث المحاسبية والمالية في فلسطين.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع العربية

الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2005)، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين، القاهرة، مصر.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الثاني، منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين، القاهرة، مصر.

أثاناسو، داني، (2015)، معايير الجودة في التدقيق، مكتب الأمم المتحدة الإنمائي في العراق، بغداد، العراق.

أحمد، إبراهيم، وحميدي، يوسف، (2017) مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، المجلة الأكاديمية للعلوم المالية، المجلد(9)، العدد(1)، ليبيا.

الأزهر، عزة، (2012)، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، المجلد(5)، العدد(5)، جامعة الوادي، الجزائر.

أمين، عبد الله محمود، (2000) تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

بدوي، محمد عباس (2005)، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.

البر، مصباح، وأحمد، موسى (2014)، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية لجامعة النيلين، المجلد(1)، العدد(17)، الخرطوم، السودان.

جمعة، أحمد، (2009)، *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية*، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

حجازي، وجدي حامد، (2010) *أصول المراجعة الداخلية*، دار التعليم الجامعي، القاهرة، مصر.  
حسين، رلى، (2010)، *مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

حمادة، قوت، (2014)، *مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الخرسان، محمد، وسعود، عبد الرضا، (2014)، *مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية- دراسة تطبيقية*، مجلة جامعة ذي قار، المجلد (9)، العدد(3)، صنعاء، اليمن.

درغام، ماهر، (2009)، *المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة "دراسة تحليلية"*، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد (23)، العدد(1)، نابلس، فلسطين.

الرماحي، نواف، (2009) *المحاسبة الحكومية*، دار صفاء لمنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الزعبي، خالد، (2010) *أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن*، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (6)، العدد(3)، عمان، الأردن.

الزهيري، محمد (2016)، *أثر العناية المهنية لمراقب الحسابات في تفعيل التحاسب الضريبي بأسلوب التقدير الذاتي*، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد(39)، العدد(106)، الخرطوم، السودان.

السرطاوي، عبد الفتاح، (2016) *الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين "دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد(4)، العدد(1)، طولكرم، فلسطين.*

الشاذلي، تحسين، (2000)، *الفاحص الضريبي، الدار العربية للنشر والتوزيع، الجزائر.*

الضابط، مأمون، (2006) *مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.*

عبد الأحد، علاء، وحسون، علي، (2012)، *أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(2)، العدد(3)، البصرة، العراق.*

عبد الرازق، عمار، (2017)، *تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(23)، العدد(100)، بغداد، العراق.*

عبد الكريم، عبد الرحيم، وآخرون (2014)، *قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية(دراسة ميدانية لمكاتب البصرة- ميسان- ذي قار)، مجلة جامعة ذي قار، المجلد(9)، العدد(1)، اليمن.*

عبد الله، خالد أمين (2017)، *علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.*

عبد المالك، هامل، (2018)، *واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة المدرسة العليا للتجارة، المجلد(1)، العدد(1)، القليعة، الجزائر.*

العربي، تيقاوي، والشيخ، ساوس، (2010)، *قراءة واقعية لمدى التوافق الدولي بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع المعايير الدولية للتدقيق، مجلة جامعة أحمد دراية، المجلد(1)، العدد(1)، الجزائر.*

عريقات، أحمد، وآخرون، (2011)، أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الإستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد (19)، العدد (1)، غزة، فلسطين.

عفانة، عدي حسين، (2008) العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.

علاونة، نجلاء، (2017)، أثر تطبيق إعادة هندسة الأعمال على إجراءات التحاسب الضريبي في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

القرار بقانون رقم (8) لعام 2011 الخاص بالضريبة على الدخل في فلسطين، منشورات وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، فلسطين.

الماجد، بوركايب، (2015)، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد(1)، العدد(12)، الجزائر.

مامش، يوسف، (2018)، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية: حالة عينة من الشركات الجزائرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (14)، العدد(2)، عمان، الأردن.

المدلل، يوسف سعيد (2007) دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

المدهون، رعدة، (2014)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

المشهداني، عمر، (2012)، *تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"*، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد(1)، العدد(2)، عمان، الأردن.

المطارنة، غسان فلاح، (2012)، *تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية*، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

النجار، مجدي، (2014)، *مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في الكشف عن التهرب الضريبي*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، ليبيا.

نسمان، شعبان، (2014)، *مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300: التخطيط لتدقيق البيانات المالية بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

النوايسة، محمد (2008)، *أثر تزويد المدقق الخارجي في الأردن بمعلومات عن توقعات مقدري ضريبة الدخل على إدراكه لواجباته (دراسة تجريبية)*، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد(35)، العدد(1)، عمان، الأردن.

النونو، محمد سعيد كامل (2009) *مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Dang, L., (2004), *Assessing Actual Audit Quality*, Thesis, Drexel University.

Figueroa, Carmen B and Cardona, Rogelio J., Does (2013) **Experience Affect Auditors' Professional Judgment? Evidence from Puerto Rico**. *Accounting & Taxation*, v. 5 (2) p. 13-32, 2013. Available at SSRN.

Ismail, A, Sanusi, Z, Isa, Y & Kasim, S, (2008), **Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia**, Universiti Teknologi, Malaysia.

Kim, Hyonok; Fukukawa, Hironori (2013), "*Japan's Big 3 Firms' Response to Clients' Business Risk: Greater Audit Effort or Higher Audit Fees*" *International Journal of Auditing*, Vol. 17 Issue 2, pp.190-212.

Kur, Jasber and Yap, Maylin and Ainon, Zarina and Mohamed, Nadzri (2008). **Is Auditing Standards, Malaysia**. Universiti Teknologi, Malaysia

Leone, Marie (2008). **Audit Firm Bigs Cite Lust for Global Standards**, USA.

Low, Kin Yew (2004), "*The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions*", *The Accounting Review*, Vol. 79, Iss. 1, pp201-219.

## الملاحق

## ملحق (1)

### قائمة أسماء المحكمين

الرقم	الاسم	الصفة
1	د. سهير إبراهيم عبد الكريم الشوملي	محاضر في جامعة فلسطين التقنية خضوري
2	د. منال مازن ناصر الشرباتي	محاضرة في جامعة فلسطين التقنية خضوري
3	د. رامي محمد عوض حدرب	محاضر في الجامعة العربية الأمريكية- جنين
4	د. معن علي احمد الخطيب	محاضر في جامعة فلسطين التقنية خضوري
5	د. جمال رفيق يوسف قشوع	محاضر في جامعة فلسطين التقنية خضوري
6	د. سلامة" محمد وليد " سالم سلامة	مدير فرع جامعة القدس المفتوحة- طولكرم
7	أ. محمد فتحي توفيق مهنا	محاضر في جامعة فلسطين التقنية خضوري
8	أ. ليث وائل محمد شروف	محاضر في جامعة فلسطين التقنية خضوري

## ملحق (2)

### الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

تخصص منازعات ضريبية

### استبانة

تحية طيبة وبعد:

أرجو التكرم بالإجابة عن هذه الاستبانة والتي تهدف إلى قياس مدى إدراك مأموري التقدير الضريبي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير التدقيق الدولية وأثرها على التحاسب الضريبي، وذلك استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في تخصص المنازعات الضريبية.

المعلومات التي ستدلون بها ستستخدم لأغراض البحث العلمي، وستعرض كأرقام

إجمالية فقط.

مساهمتم في الإجابة عن هذه الاستبانة تشكل دعماً للبحث العلمي وخدمة لطلبة العلم.

شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجابتكم.

أولاً: ضع إشارة X أمام كل فقرة من الأسئلة الشخصية التالية:

1- الوظيفة:

( ) مأمور تقدير ( ) فاحص ضريبي

إذا كانت الإجابة فاحص ضريبي الرجاء الإجابة على الأسئلة التالية:

2- الجنس:

( ) ذكر ( ) أنثى

3- المؤهل العلمي:

( ) دبلوم فأقل ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير فأعلى

4- عدد سنوات الخبرة:

( ) أقل من 5 سنوات ( ) من 6 - 15 سنة ( ) أكثر من 15 سنة

5- عدد الدورات التأهيلية في التدقيق:

( ) أقل من 5 دورات ( ) من 6 - 10 دورات ( ) أكثر من 10 دورات

6- التخصص:

( ) محاسبة ( ) مالية ( ) قانون  
( ) إدارة ( ) اقتصاد ( ) أخرى، حدد .....

7- المحافظة:

( ) رام الله والبيرة ( ) الخليل ( ) جنين  
( ) طولكرم ( ) نابلس ( ) قلقيلية  
( ) بيت لحم ( ) سلفيت ( ) طوباس  
( ) أخرى، حدد.....

ثانياً: ضع إشارة (x) في مربع الإجابة التي تختارها:

القسم الأول: الرجاء بيان آرائكم في مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من خلال اختيار الإجابة التي تعبر عن رأيكم مقابل كل عبارة من العبارات الآتية:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>أولاً: مجال إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير التدقيق العامة</b>						
1	يعتبر المؤهل الجامعي في مجال المحاسبة والتدقيق عاملاً مهماً في تحسين التحاسب الضريبي					
2	يوفر الإلمام الكافي بعلوم الإدارة والإحصاء والتكاليف وسيلة مساعدة في التعرف على طرق التحاسب الضريبي					
3	يساعد الاطلاع المستمر على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال العمل في التعرف على طرق التحاسب الضريبي					
4	توفر دورات مكثفة في مجال الفحص الضريبي يشكل عاملاً مساعداً في مجال تحسين عمليات التحاسب الضريبي					
5	تعد سنوات الخبرة أمراً فاعلاً في التعرف على طرق وأساليب التحاسب الضريبي					
6	تعرض مأمور التقدير الضريبي لضغوطات أصحاب المصالح يؤثر على التحاسب الضريبي					
7	تحيز مأمور التقدير الضريبي لعلاقاته الاجتماعية يؤثر على فعالية التحاسب الضريبي.					
8	يقوم مأمور التقدير الضريبي بتطوير مجال خبرته المهنية في اكتشاف الغش والأخطاء لتحسين التحاسب الضريبي					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	يلم مأمور التقدير الضريبي بطرق إزالة أية شكوك ومحاولة الحصول على كل الإجابات					
10	يساعد الإلمام بالقانون الضريبي وتعديلاته في تحسين التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية.					
<b>ثانياً: مجال إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير العمل الميداني</b>						
11	يعد التخطيط الشامل والمنظم من قبل مأمور التقدير الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي ميزة فعالة في تحسين التحاسب الضريبي					
12	يساعد فهم مأمور التقدير الضريبي لطبيعة أعمال الشركة على تعزيز التحاسب الضريبي					
13	يولي مأمور التقدير الضريبي اهتماماً أكبر لعناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية					
14	يقوم مأمور التقدير الضريبي بإجراء المقارنات اللازمة للمعلومات المالية للشركة.					
15	اطلاع مأمور التقدير الضريبي على قوائم الشركة عن الفترات السابقة يساعد في تشخيص الحسابات الضريبية وسلامتها					
16	لدى مأمور التقدير الضريبي معرفة بنظام الرقابة الداخلية بالشركة.					
17	يدرك مأمور التقدير الضريبي توفر العدد الكافي والملائم من الأدلة والقرائن لدى المدقق الخارجي الذي يعتبر عاملاً مساعداً في عمليات التحاسب الضريبي					
18	يلم مأمور التقدير الضريبي باستخدام أدوات وأساليب التدقيق التحليلية.					
19	يدرك مأمور التقدير الضريبي أساليب تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات تثبت العمليات المختلفة المحققة للدخل.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
20	لدى مأمور التقدير الضريبي خبرة كافية في عملية الفحص الضريبي اذا ما توفر لديه ما يدفعه إلى التشكيك في صحة القوائم المالية المقدمة له من قبل المكلف					
<b>ثالثاً: مجال إدراك مأمور التقدير الضريبي لمعايير إعداد التقارير</b>						
21	يدرك مأمور التقدير الضريبي مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها في التقرير النهائي للتدقيق.					
22	يدرك مأمور التقدير الضريبي إشارة المدقق في تقريره النهائي إلى قيام الشركة بمسك الدفاتر الملزمة بمسكها ومدى التزامها بالتشريعات ذات العلاقة.					
23	يتعرف مأمور التقدير إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة كما ورد في التقرير المالي المدقق.					
24	يدرك مأمور التقدير الضريبي أهمية مدى الإفصاح من قبل المدقق في عرض القوائم المالية.					
25	يدرك مأمور التقدير الضريبي أهمية إرفاق المدقق جميع أوراق العمل ضمن تقريره النهائي لكشف محاولات التهرب الضريبي					
26	يشير مأمور التقدير الضريبي في تقريره إلى الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الإقرار المقدم من المكلف.					
27	يتضمن التقرير النهائي للفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى الانسجام مع مواد القانون الضريبي.					
28	يتفهم مأمور التقدير الضريبي ضرورة إرفاق المدقق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
29	لدى مأمور التقدير إلمام كافي بفحص مواطن الشك والتحرير والفجوات وإصدار تقرير مفصل.					
30	يفحص مأمور التقدير مدى توفر تقرير يوضح جميع مراحل التدقيق المختلفة ونتائجها.					
31	يدرك مأمور التقدير ماهية معايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين للتدقيق الضريبي					
<b>رابعاً: مجال معايير التدقيق للأغراض الضريبية</b>						
32	توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الضريبي بجميع مراحلها.					
33	يمكن قياس فعالية عمل التدقيق الضريبي بما توصل إليه من نتائج حالية ومستقبلية					
34	لدى مأمور التقدير خبرة كافية بعمل فحص تحليلي للمعلومات المتوفرة في القوائم المالية.					
35	يوجد التزام تام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعمل التدقيق الضريبي بقصد الوصول بها إلى مستوى من الفعالية.					
36	توجد صلاحيات كافية للتحقيق في الملفات والسجلات المكلفين بالضريبة للوصول إلى المعلومات التي بحوزة دافعي الضرائب.					
37	لدى مأمور التقدير معلومات كافية عن مخاطر التدقيق المختلفة التي ترافق عملية التدقيق للأغراض الضريبية					
38	يدرك مأمور التقدير العوامل التي تؤثر على قرار المدقق بتقدير الأهمية النسبية لمصادر الدخل					
39	يتم تدقيق دورة الإيرادات ودورة المصروفات الواردة في القوائم المالية وفق تسلسلها.					
40	يمكن لبرنامج التدقيق الضريبي أن يوضح نقاط التشريع الضريبي التي تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي يؤدي إلى تحقيق مردود ضريبي فعال					

القسم الثاني: الرجاء إبداء وجهة نظرکم بما يخص التحاسب الضريبي من خلال اختيار الإجابة الملائمة أمام كل عبارة من العبارات الآتية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الشرائح الضريبية تلائم المقدرة التكلفة للأفراد، وبحسب الظروف الاقتصادية.					
2	يتم تحديد جميع الحسابات المتعلقة بالتحاسب الضريبي بسهولة.					
3	نموذج كشف التقرير الذاتي يتسم بالبساطة والوضوح.					
4	يتم إجراء التحاسب الضريبي وفق النسب الضريبية الخاصة بطبيعة الدخل المتحققة					
5	سهولة طرق التقدير الضريبي بالاتفاق بين المكلفين ودائرة ضريبة الدخل يحسن من التحاسب الضريبي.					
6	يوجد مرونة كافية تساعد في إدارة حسابات وسجلات نظامية للمكلف.					
7	تتمتع المعلومات المحاسبية المقدمة للتحاسب الضريبي لدى المكلفين بالمصداقية					
8	يوجد صعوبة في احتساب وتحديد مصادر الدخل الخاضع للضريبة					
9	سهولة الحصول على المعلومات المتوفرة عن المكلف يساهم في سرعة إجراء التحاسب الضريبي.					
10	يوجد معادلات حسابية تساهم في تحديد كافة المبالغ الضريبية من المصادر كافة.					

شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجاباتكم

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

**The Scope of Understanding of Tax Assessors in the  
Palestinian Tax Departments to the Importance of the  
Commitment with International Auditing Standards  
and of that Impact on Tax Accounting**

**By  
Mohannad Badawi**

**Supervisor  
Dr. Mufid Al Zaher  
Dr. Moath Asmar**

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

**2019**

**The Scope of Understanding of Tax Assessors in the Palestinian Tax Departments to the Importance of the Commitment with International Auditing Standards and of that Impact on Tax Accounting**

**By**

**Mohannad Badawi**

**Supervisor**

**Dr. Mufid Al Zaher**

**Dr. Moath Asmar**

**Abstract**

This study aimed to identify the scope of recognition of assessment assessors in the Palestinian Tax departments to the importance of compliance with international auditing standards and the its impact on tax accounting.

The study sought to achieve several objectives, including: the recognition of the extent to which evaluation officers in the Palestinian Tax Services realized the importance of complying with international auditing standards (auditing standards, field work standards, reporting standards, tax audit standards) and its impact on tax accounting.

The survey was conducted as a tool for the implementation of the study. The sample size of the study population was (203), a tax assessor and tax assessor in the Palestinian Tax Departments in the West Bank - Palestine. A sample of 109 (assessment assessors and tax assessors) were the proportion of the sample (54%). The statistical SPSS program was used to analyze the questions and hypotheses of the study.

The most important result of the study is that there is recognition among the tax assessors assessment in the tax departments to the

importance of compliance with international auditing standards, which positively affects the tax accounting. There is no difference between the assessment assessor and the tax assessor in their recognition of the importance of compliance with international auditing standards. This is due to the high level of compatibility between the requirements of the profession of the assessment assessor and the tax assessor and the requirements of the international auditing standards.

One of the most important recommendations of the study is the need for the tax administration to meet the requirements of the personal responsibility to improve the tax and improve tax accounting, and the commitment to ethical standards such as integrity, objectivity, integrity and independence requirement. And that the tax assessment assessors are scientifically and practically qualified, with sufficient knowledge in accounting and international auditing standards, as well as adequate experience through years of work in the field of taxation.