



جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل  
في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير  
والمكلفين ومدققي الحسابات القانونيين

إعداد

حنين هشام إبراهيم سلمان

إشراف

د. سامح العطوط

د. سائد الكوني

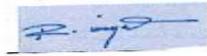
قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية،  
من كلية الدراسات العليا، في جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين.

العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل  
في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير  
والمكلفين ومدققي الحسابات القانونيين

إعداد

حنين هشام إبراهيم سلمان

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2023/08/28م، وأجيزت:

  
التوقيع  
  
التوقيع  
  
التوقيع  
  
التوقيع

د. سامح العطوط  
د. امشرف الرئيسي  
د. سائد الكوني  
د. امشرف الثاني  
د. رائد عريقات  
المتحن الخارجي  
أ. د. عيد الناصر نور  
المتحن الداخلي

## الإهداء

الحمد كل الحمد لله الذي وفقني لتنظيم هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية، فما كنت لأقف هنا اليوم

لأترك لكم انجازي المتواضع في جامعتي العريقة هذه الا بعد توفيق الله ومشينته..

أف أف اليوم أمامكم وبدخلي كثير من المشاعر، التي لا يترجمها حبر ولا يستوعبها ورق فبعض الشعور

لا بوح يكفيه ولا حرف يحكيه، وما يمكنني أن أبوح به لكم بكل فرح أنه لم يكن الأمر سهلاً لكنه كان

يستحق كل هذا العناء، فنظرات الفخر تلك التي تتربع في وجه والدي يبدو أنها توافقتني الرأي تماماً..

الى ملاكي في الحياة.. الى من كان دعائها وحنانها سر نجاحي.. أمي الحبيبة

الى من جعلني أخط طريقي بثبات.. الى من يرتبط ذكره بالهيبة والوقار.. الى من أحمل اسمه بكل

افتخار.. والدي الحبيب

الى الذين أحاطوني برعايتهم وحبهم وعاشوا معي كل لحظاتي الى أعلى وأعلى عائلة.. أخوتي

وأخواتي..

الى من زادت حياتي بوجوده جمالاً الى من جسد الحب بكل معانيه..لن أقول شكراً بل سأعيش الشكر

معك دائماً الى رفيق الدرب والحياة " الأستاذ أحمد راشد"..

الى من تتلمذت في مدرستهم.. الى من علموني أن للنجاح قيمة وأنه لا مستحيل في سبيل الابداع.. الى

اساتذتي الأفاضل..

أصدقائي وأحبتني الى من مدوا لي يد العون.. الى من كانوا معي على طريق النجاح والخير.. لن

أنساكم ما حييت..

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين وأفضل صلاة أن اللهم صل وسلم وبارك على سيدنا محمد صلاة تقضى بها الحوائج وتنال بها الرغائب.

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إخراج هذا البحث إلى حيز التنفيذ، إلى كل من كان سببا في تعليمي وتوجيهي و مساعدتي.

إلى الفاضل المشرف على هذا البحث الدكتور سامح العطوط المحترم

حيث لم يأل جهدا في إرشادي وتوجيهي أثناء عملي في البحث.

## الإقرار

أنا الموقعة أدناه مقدمة الرسالة التي تحمل عنوان:

### العوامل المؤثرة على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات القانونيين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه  
حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي  
أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالبة: حنين حسام ابراهيم حنان

التوقيع: حنين حنان

التاريخ: ٢٠٢٢ / ٨ / ٢٨

## فهرس المحتويات

ج	الإهداء	.....
د	الشكر والتقدير	.....
هـ	الإقرار	.....
و	فهرس المحتويات	.....
ط	فهرس الجداول	.....
ك	فهرس الأشكال	.....
ل	فهرس الملاحق	.....
م	الملخص	.....
1	<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	.....
1	1.1 مقدمة الدراسة	.....
3	1.2 مشكلة الدراسة وأسئلتها	.....
5	1.3 أهمية الدراسة	.....
6	1.4 أهداف الدراسة	.....
7	1.5 نموذج الدراسة	.....
8	1.6 فرضيات الدراسة	.....
9	1.7 حدود الدراسة	.....
9	1.8 مصطلحات الدراسة	.....
11	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>	.....
11	2.1 الإطار النظري	.....
12	2.1.1 تعريف مأمور التقدير الضريبي	.....
13	2.1.2 صفات مأمور التقدير الضريبي	.....
15	2.1.3 مفهوم استقلالية مأمور التقدير الضريبي	.....
17	2.1.4 العناصر المكونة لاستقلالية مأمور التقدير الضريبي	.....

19	2.1.5 الشروط الواجب توافرها في مأمور التقدير
20	2.1.6 صلاحيات مأمور التقدير في دائرة ضريبة الدخل
21	2.1.7 أهمية استقلالية مأمور التقدير
22	2.1.8 العوامل المؤثرة على مأمور التقدير
26	2.1.9 العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير الضريبي:
27	2.2 الدراسات السابقة
28	2.2.1 الدراسات العربية
32	2.2.2 الدراسات الأجنبية
35	2.3 التعقيب على الدراسات السابقة
36	<b>الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات</b>
36	3.1 مقدمة
36	3.2 منهجية الدراسة
36	3.3 مصادر جمع البيانات:
37	3.4 مجتمع الدراسة
37	3.5 عينة الدراسة
37	3.5.1 عينة الدراسة الاستطلاعية
37	3.5.2 عينة الدراسة الفعلية
40	3.6 صدق المقياس
41	3.7 ثبات المقياس
41	3.8 إجراءات الدراسة
42	3.9 المعالجات الإحصائية
43	<b>الفصل الرابع: تحليل وعرض نتائج الدراسة</b>
43	4.1 مقدمة
43	4.2 نتائج تحليل أسئلة الدراسة
55	4.3 نتائج تحليل فرضيات الدراسة

65	..... الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات
65	..... 5.1 مقدمة
65	..... 5.2 نتائج الدراسة
68	..... 5.3 التوصيات
70	..... المراجع العلمية
76	..... الملاحق
b	..... Abstract

## فهرس الجداول

- جدول (3.1): توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية ..... 38
- جدول (3.2): معاملات الصدق لفقرات الاستبانة ..... 82
- جدول (3.3): معامل ثبات كرونباخ ألفا ((Cronbach Alpha) ..... 41
- جدول (4.1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية لتأثير ..... 44
- جدول (4.2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية ..... 46
- جدول (4.3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية ..... 48
- جدول (4.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية ..... 50
- جدول (4.5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية ..... 52
- جدول (4.6): قيم ال Skewness وال Kortosis لمتغيرات الدراسة ..... 54
- جدول (4.7): معامل الارتباط Pearson Correlation ..... 54
- جدول (4.8): المتوسطات الحسابية لمحاور الدراسة ..... 56
- جدول (4.9): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للأثر للعوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير ..... 84
- جدول (4.10): المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير التخصص ..... 84
- جدول (4.11): نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير التخصص ..... 84
- جدول (4.12): المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير طبيعة العمل ..... 85
- جدول (4.13): نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير طبيعة العمل ..... 85
- جدول (4.14): المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير المؤهل العلمي ..... 85

جدول (4.15): نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي..... 85

جدول (4.16): المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير مكان العمل..... 86

جدول (4.17): نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير مكان العمل..... 86

جدول (4.18): المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير سنوات الخبرة..... 86

جدول (4.19): نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير سنوات الخبرة..... 86

## فهرس الأشكال

شكل (1): متغيرات الدراسة ..... 7

## فهرس الملاحق

76	ملحق (أ): الاستبانة
81	ملحق (ب): قائمة المحكمين
82	ملحق (ج): الجداول

## العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات القانونيين

إعداد

حنين هشام إبراهيم سلمان

إشراف

د. سامح العطوط

د. سائد الكوني

### الملخص

هدفت الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية، من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات القانونيين تبعاً لمجالات (العامل الإداري وسياسة الإدارة الضريبية، والمنازعة الضريبية ورفع قضايا بين الإدارة الضريبية والمكلف، ومعدل دوران مأمور التقدير، وسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية)، ولكي تتحقق كافة أهداف الدراسة فقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تطوير استبانة تتناول قياس كافة المجالات الواقعة تحت الدراسة ومتغيراتها، وبعد التأكد من دقة وصحة وثبات هذه الأداة، تم اختيار عينة من نوع العينات العشوائية المنتظمة وبلغ عددها (150) فرداً، منهم (40) مأمور تقدير في الدوائر الضريبية الفلسطينية، و(56) مكلف، و(40) مدقق حسابات، وقد تم معالجة وتحليل البيانات في هذه الاستبانة بعد جمعها باتباع أساليب الإحصاء ضمن المعادلات الوصفية والتحليلية.

ومن أهم نتائج الدراسة: المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف أكثر ما تؤثر على استقلالية مأمور التقدير، تليها سمات مأمور التقدير ومن ثم العامل الإداري وسياسة الإدارة الضريبية وأخيراً معدل دوران مأمور التقدير، وكان من توصيات الدراسة: ضرورة تطوير النظام الإداري في الدوائر الضريبية الفلسطينية من خلال منح مأمور التقدير عدة صلاحيات تسهم في قيامه بوظيفته

بمرونة عالية اعتماداً على سهولة اتخاذ القرارات الملائمة في ضبط ما يتعلق بمهام وظيفته وتعاملاته مع المكلفين، والعمل على تنظيم ما يتعلق بالمنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية الفلسطينية من خلال زيادة التعاون بينهما حتى يقتنع المكلف بأن يكون تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي بدافع تقدير المبالغ الضريبية المستحقة وليس لأهداف أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** استقلالية أمور التقدير، الدوائر الضريبية، مأموري التقدير، المكلفين، مدققي الحسابات القانونيين.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 مقدمة الدراسة

تتعدد الأغراض المرجوة من الضريبية باعتبارها أداة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في جميع بلدان العالم، إلا أن الغرض المالي هو الأكثر أهمية والذي يتلخص في كونه من أهم مصادر الإيرادات العامة لخزينة الدولة والأداة التي تستخدمها الدولة في تنفيذ خططها، وقد أولت الدول عناية خاصة بها كونه يتم تحصيل هذه الضرائب في الدول كافة بغض النظر عن اختلاف الأنظمة التي تتبعها كل دولة منها، كما ويعتمد نجاح السياسة الضريبية بالكامل على النظام الضريبي وسلامة جميع مقوماته، بالإضافة للاعتماد على الدور الذي تقوم به السلطة التشريعية والقضائية والإدارة التنفيذية الضريبية. (النجار، 2022)

وحسب دراسة غنيم (2018) فإن اجمالي حصيلة ضريبة الدخل التي جنتها وزارة المالية الفلسطينية محلياً قدرت بـ 400 مليون شيكل في الأربيع شهور الأولى من نفس العام، أي ما قيمته 1200 مليون سنوياً بمعدل 100 مليون شهرياً وقد تم اعتبارها من أعلى خمس ضرائب تحصيلاً للأموال. ونتيجة للأهمية الكبيرة لضريبة الدخل في تحقيق الجزء الكبير من إيرادات الحكومة الفلسطينية، فمن المهم دراسة العوامل المؤثرة في عملية فرض هذه الضرائب، وكيفية زيادة حصيلتها وتنميتها، وتطوير نظامها، حيث يعتبر مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل من أهم العناصر المؤثرة في إنجاح عملية تحصيل الضرائب كونه هو القائم على تقديرها، وجبايتها ومن خلالها يتم تحقيق العدالة الضريبية لكل من المكلفين وخزينة الدولة (محمود، 2019).

فصلاحيات مأمور التقدير تسهم في تنفيذ جميع أحكام القانون الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة على كافة المكلفين، حيث يتمتع مأمور التقدير بصلاحيات متعددة تمكنه من اتخاذ قرارات تتعلق بالتقدير

الضريبي، والتي تصدرها الإدارة الضريبية وتتوافق مع أحكام القانون الضريبي، ويتمثل دوره الشبيه بدور القاضي في مراجعة الاعتراضات التي يقدمها المكلف، وبالتالي تبرز استقلاليته لتحقيق العدالة لجميع الأطراف ذوي العلاقة (دويكات، 2021).

ونظراً لطبيعة مهنة التقدير الضريبي، يحظى مأمور التقدير الضريبي بمكانة مرموقة بين الجهات المستفيدة من خدماته في الدوائر الضريبية، فهو يتولى عدة صلاحيات، بما في ذلك تقدير الدخل الخاضعة للضريبة وتحصيلها، مع السعي لتحديد الوعاء الضريبي بأكبر قدر ممكن من الدقة، نظراً لأهمية هذه المهنة وتأثير العديد من الجهات على قرارات مأمور التقدير الضريبي، فمن الضروري أن يتمتع بقرارات مستقلة لتحقيق العدالة الضريبية، والتي لن تتحقق بشكل كامل إذا ما تعرضت لتأثيرات خارجية (الزغل، 2021).

ومن أهم المشكلات التي قد تؤثر على قرار مأمور التقدير هي استقلاليته والتي يمكن وصفها بأنها: مهارة حيوية تعني قدرة الفرد على حكم نفسه بنفسه، وغالباً يتمتع بها من يملكون قدراً كبيراً من الخبرة والمعرفة ويحاولون دائماً السيطرة على حياتهم دون أي تدخل، ودائماً ما يكونون في تقدم وسعي لتحقيق أهدافهم، كما ويركزون على حل مشاكلهم بطرق استراتيجية ومنطقية (صلاح، 2020)، وتعد استقلالية مأمور التقدير في ممارسة المهنة من الأمور الهامة التي تتعلق بمهام مأمور التقدير، فإن لم يكن مستقلاً فلن يكون لرأيه قيمة كبيرة، ومبرر ذلك أنه بذلك يكون قد افتقد إحدى أهم الصفات التي تؤهله لإصدار قرار التقدير، والتي إذا لم يتصف بها فسيكون رأيه تماماً كما لو كان أي شخص عادي غير مؤهل بالنطق بهذا الرأي قد بث به (أسامة وأبو القمصان، 2007).

وتجدر الإشارة هنا أنه مع الأهمية الكبيرة لقرار مأمور التقدير، إلا أنه لم يتم إعطاء اهتمام كبير لدراسة استقلالية مأمور التقدير، وفي هذه الدراسة ستقوم الباحثة بدراسة العوامل المؤثرة على استقلالية

مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل وبالتحديد في محافظات شمال الضفة الغربية في فلسطين وهي مقسمة كالتالي: "طولكرم، نابلس، سلفيت، طوباس، قلقيلية، جنين".

## 1.2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

يمكن حصر مشكلة هذه الدراسة في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير والتي تعد من أكبر المشكلات التي تهدد النظام الضريبي وتؤثر على عدالته، ووفق دراسة بدوي (2019) فإن مهمة مأمور التقدير الضريبي تتأثر بشكل مباشر على أطراف مختلفة، ومن ضمن هذه الجهات المكلفين، نتيجة سعي الدوائر الضريبية لاستقطاع أكبر نسبة ضريبة ممكنة لتغذي خزيتها العامة، كما أن دراسة غنيم (2018) أكدت أن الإدارة الضريبية قد تسهم في الضغط على مأمور التقدير من خلال تقديم حوافز متنوعة ليقوم بتقدير قيمة الضريبة بأكبر من مبلغها الحقيقي، مما يؤثر على الخزينة العامة للحكومة خاصة عند سعي المكلف للتخلص من نسبة معينة من الضرائب التي تفرض عليهم، أو التهرب الكامل من المستحقات عليهم من الضرائب، من خلال استغلال الثغرات المتوفرة في ثنايا القانون الضريبي التي يتم استخدامها.

ووفق دراسة دويكات (2021) ففي حالة كون مأمور التقدير لا يتمتع بالاستقلالية الكافية في عمله، ولا يمتلك خبرة ومعرفة كبيرة في مجال عمله، فلن يتمكن من قيامه بالتحري والكشف عن هذا التحايل، ومن المحتمل أيضاً أن يتعرض رأيه لضغوط كثيرة من الإدارة الضريبية أو من المكلفين لتحقيق مصالحهم الشخصية، وبذلك أصبح رأي مأمور التقدير في بعض الأحيان مجالاً لتوفر الشك.

فقد تواجه استقلالية مأمور التقدير العديد من العقبات التي قد تعيق تحقيق الثقة والحياد في قراراته، وقد يواجه ضغوطاً متنوعة تؤثر على قراراته وتمتد تأثيرها لتشمل الإدارة الضريبية والمكلفين، وقد يكون لهذه العقبات تأثير على مختلف جوانب العلاقة، بما في ذلك تأثيرها على مؤسسات الحكومة بأكملها، ومع التسارع الذي نعيش فيه وسعي الدول لمواكبة الأحداث من خلال التطوير المستمر في جميع

مرافق الدولة ظهرت الحاجة الملحة لزيادة الاهتمام بأكثر مصادر خزينة الدولة إيراداً فتزايد الاهتمام بتحصيل الضرائب وبكل ما يخصها وبشكل خاص بقرار أمور التقدير استدعى الأمر دراسة العوامل التي تؤثر في استقلالية أمور التقدير.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال التالي: ما هي العوامل المؤثرة على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

وبناءً على ذلك سأقوم بطرح عدة تساؤلات تنفرع من السؤال الرئيس يمكن من خلالها أن نصل الى حل للمشكلة موضوع الدراسة وهذه التساؤلات كالتالي:

1. ما تأثير العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟
2. ما تأثير المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟
3. ما تأثير معدل دوران أمور التقدير على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟
4. ما تأثير سمات أمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

5. هل توجد فروق دالة إحصائياً في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبية الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكافئين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، مكان العمل، عدد سنوات الخبرة)؟

### 1.3 أهمية الدراسة

تتبع أهمية إجراء هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه وهو استقلالية مأمور التقدير، وتزايد الاهتمام بالضرائب بشكل عام وبمهنة التقدير الضريبي بشكل خاص، حيث يعتبر قرار مأمور التقدير هو القيمة الرقمية لذي تعتمد عليه عملية تحصيل الضرائب كاملة.

ومن جهة أخرى تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية مصداقية قرار التقدير الذي يحكم به مأمور التقدير والتي من المهم ألا تتأثر بأي شيء كان، إذ تتطلب هذه المهنة درجة كبيرة من الاستقلال للوصول لمستوى الثقة المطلوب، حيث كلما زادت درجة الاستقلالية كلما كان التقدير أقرب ما يكون للصدق والموضوعية.

وفيما يتعلق بالأهمية النظرية للدراسة فتكمن في النتائج المرجوة بأن تكون هذه الدراسة مرجع لكثيرون ممن سيفكرون بالخوض بمثل هذه الدراسة، ويكون مرجع في متناول الجميع في مكتبة جامعة النجاح، كما يعد هذا الموضوع من المواضيع التي تبرز أهميتها لأنها تتناول أحد الموضوعات التي لا تتوفر حولها الكثير من الدراسات، حيث تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي لم يتم الخوض بها كثيراً في فلسطين والدول العربية حسب علم الباحثة.

أما ما يتعلق بالأهمية العملية للدراسة تكمن في كونها تشكل أساساً لتطوير وتدعيم مهنة التقدير الضريبي في فلسطين، ومحاولة الوصول الى توصيات تخفف من وطأة هذه المؤثرات على استقلالية مأمور التقدير، بالإضافة الى التوجهات الإدارية في الفترة الأخيرة لمعالجة قضايا ضريبية الدخل، فقد

شهد قانون ضريبة الدخل تعديلات كثيرة ومن أهمها القرار بقانون رقم (5) لسنة (2015)م بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011م، والتي هدفت إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وأخرى مالية، وتعتبر هذه الأهداف من أهم الأهداف التي تسعى دائرة ضريبة الدخل لتحقيقها.

#### 1.4 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة لتحقيق الهدف الرئيس المتمثل في التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

إضافة إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية بشكل أساسي:

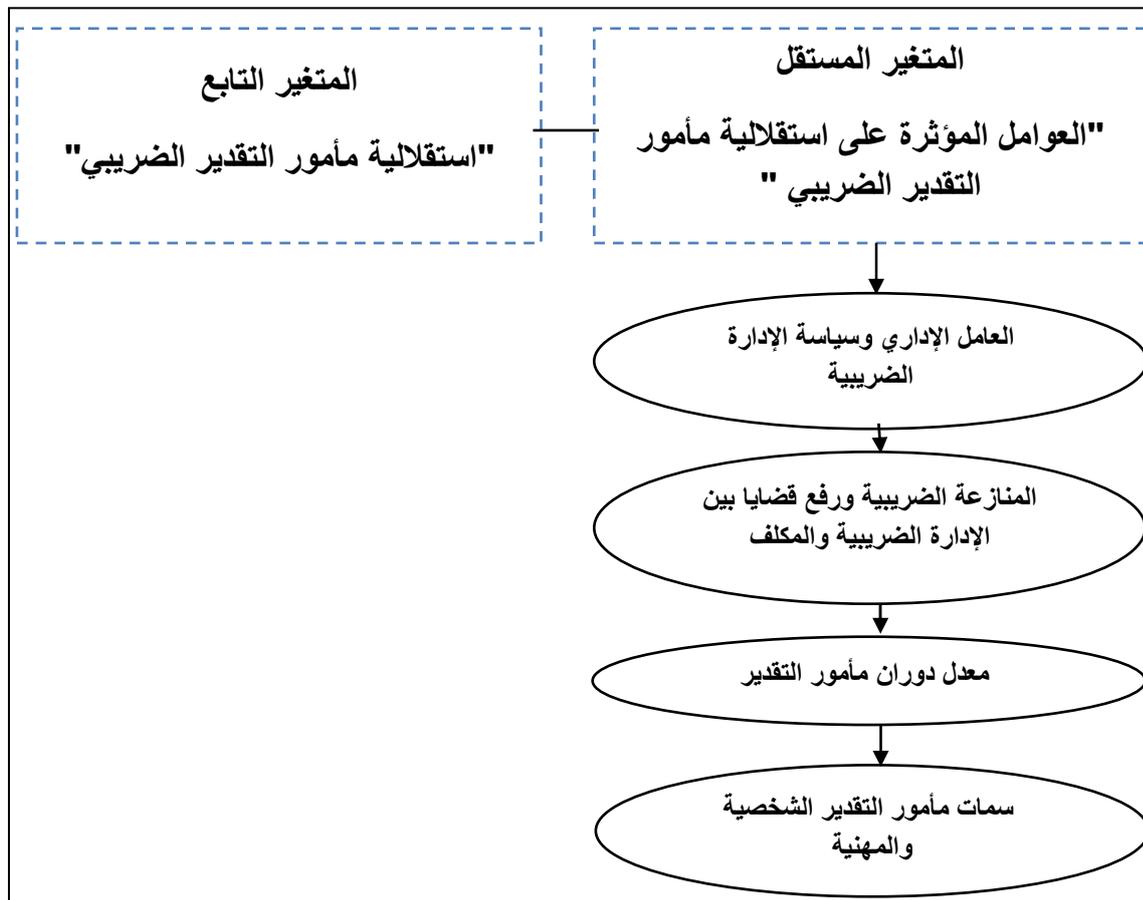
1. التعرف إلى تأثير العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
2. التعرف على تأثير المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
3. التعرف إلى تأثير معدل دوران مأمور التقدير على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
4. التعرف إلى تأثير سمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

5. دراسة وجود فروق دالة إحصائياً في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبية الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، مكان العمل، عدد سنوات الخبرة)؟

### 1.5 نموذج الدراسة

شكل (1)

متغيرات الدراسة



## 1.6 فرضيات الدراسة

الدراسة الحالية تتضمن طرقاً لاختبار الفرضيات بنوعها الصفري:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** لا يوجد تأثير للعوامل المؤثرة على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية فرضيات فرعية متنوعة وهي:

1. لا يوجد تأثير للعامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

2. لا يوجد تأثير للمنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

3. لا يوجد تأثير لمعدل دوران أمور التقدير على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

4. لا يوجد تأثير لسمات أمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العوامل المؤثرة على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة

الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، مكان العمل، عدد سنوات الخبرة)؟

## 1.7 حدود الدراسة

**الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الزمنية من العام 2020 الى العام 2022م.

**الحدود المكانية:** محافظات شمال الضفة الغربية في فلسطين وتتضمن (نابلس، طولكرم، جنين، قلقيلية، سلفيت، طوباس).

**الحدود البشرية:** مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل والمكلفين بدفع الضريبة ومدققي الحسابات القانونيين في محافظات شمال الضفة الغربية الفلسطينية.

## 1.8 مصطلحات الدراسة

**ضريبة الدخل:** هي عملية اقتطاع بشكل جبري لمبالغ محددة تقوم الدولة بعملية فرضها إجبارياً على الأفراد بنوعهم الطبيعيين والاعتباريين لتحقيق أهداف محددة من ذلك، ودون مقابل (يحيى وخربوش، 2015).

**المكلف:** الفرد الذي يكون ملزماً بدفع الدين الضريبي، ومن خلال ذلك يتم اقتطاع المبلغ الضريبي أو توريده بناء على ما ورد من أحكام القانون الخاص بتنظيم الضريبة (بدوي، 2019).

**الإدارة الضريبية:** هي الدوائر التابعة لإدارة المالية والتي تقسم لمجموعة من العديد من الدوائر الضريبية التي تعمل في المحافظات والتي يقع تحت مسؤوليتها تنفيذ القانون الضريبي على المكلفين من أجل تحصيل المبالغ الضريبية وتوريدها للخزانة العامة (معالي، 2015).

مأمور التقدير(المقدر): الموظف الفردي أو الموظف ضمن لجنة مفوضة من قبل المختصين بشؤون الضريبة للقيام بتقدير الضرائب أو تدقيقها وفق مقتضيات وبنود القانون المنظم لها (عبد الدايم، 2018).

قرار التقدير: القرار المتخذ بخصوص فرض الضرائب أو إعادة فرضها على أي مكلف من قبل الموظف المختص بذلك (سلامة، وآخرين، 2011).

معدل الدوران: ويقصد به تنقل مأمور التقدير بين المحافظات للعمل في دوائر ضريبة الدخل غير الدائرة التي يعمل بها، وذلك لمنع أي ارتباط أو علاقة مصلحة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بينه وبين العميل (الفندي، 2022).

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

في هذه الأجزاء سيتم التعرف على الإطار الذي يتناول استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل من خلال العرض النظري، بعد ذلك ستقوم الباحثة بعرض الدراسات السابقة التي درست هذا الموضوع، من ثم ستقوم بالتعقيب على هذه الدراسات.

#### 2.1 الإطار النظري

ان جوهرية وأهمية الاستقلالية في التقدير بشكل عام أصبح كمطلب أساسي وحجر زاوية في صياغة أي نظرية في التقدير (أسامة وأبو القمصان، 2007). وترسيخ قيمة الاستقلالية في الجيل الناشئ أمر لا جدل فيه، لأننا بهذه الطريقة يتم العمل على بناء مجتمع لدية قدرة عالية على تحقيق الالتزام باستقلالية صناعة القرار بكافة أشكاله ونواحيه، وهذا بدوره يدفع الأفراد نحو الاستقلالية بعيداً عن التبعية لأي جهة كانت، لاسيما ما يتعلق بالأمور المصيرية (عبيد، 2016).

ونظراً لما اكتسبه مفهوم استقلالية مأموري التقدير من اهتمام كبير فقد حرصت الكثير من الجهات المهنية والتشريعية العالمية على دراسته وتحليله، وحظي باهتمام خاص من قبل الإدارة الضريبية والتي كان وما زال جل اهتمامها يتركز على توظيف استراتيجيات اتخاذ القرار وحل المشكلات، ويعتبر اتخاذ القرارات في دوائر ضريبة الدخل هي جوهر وظيفة مأموري التقدير (عبيد وربايعة، 2013).

وتقف الباحثة عند هذه النقطة قليلاً لتوضح مدى كون موضوع الضرائب أمر مصيري بالنسبة لخزينة الدولة، ومن طرف آخر مدى أهمية الوصول الى قرار عادل للمكلفين بخصوص تقدير الدخل الخاضعة للضريبة، وكل ذلك يتحقق بوجود مأموري تقدير مستقلين تماماً ودون وجود أي عوامل يمكن أن تؤثر في قرارهم؛ وبذلك نصل الى النقطة التي يدور حولها عنوان الدراسة، فتوفر عنصر الاستقلال لمأمور التقدير يعد مطلباً أساسياً من متطلبات نجاح مهنة التقدير الضريبي.

## 2.1.1 تعريف مأمور التقدير الضريبي

يعرف دويكات (2021) مأمور التقدير الضريبي بأنه الشخص المسؤول الذي يعمل في مكاتب إدارة الضرائب في مؤسسات الدولة، ومن مهامه القيام بحساب وتقدير كافة المبالغ الضريبية التي تستحق على المكلفين بنوعهم سواء الأفراد أو المكلفين وهم الشركات، ويعمل مأمور التقدير الضريبي على تحليل جميع البيانات المالية وتحليل كافة المعلومات الضريبية المتعلقة بالشركات أو الأفراد، فهو يعتمد على القوانين الضريبية وتعليماتها المطبقة لحساب الضرائب التي تستحق عليهم، وهو يعتمد على الأوراق التي تثبت الأحداث التي تقوم بها الشركات أو الأفراد لتأكيد صحة ودقة كافة المعلومات والتحقق من المبالغ المالية التي تم ايرادها.

كما يعرف غنيم (2018) مأمور التقدير الضريبي بأنه موظف حكومي يعمل في مؤسسات الدولة، ويقوم بمهام تقدير المبالغ الضريبية التي تستحق على أنشطة الأفراد أو الشركات، من خلال اعتماده على توفير المعلومات التي تتعلق بتلك الأنشطة سواء المعلومات المالية والمعلومات الضريبية التي يقدمها الفرد أو الشركة له، ويعتمد في عمله على القوانين الضريبية المطبقة والتي توضح مجالات فرض الضرائب وكيفية تحصيلها وكل ما يتعلق بها، كما يعمل على تحقيق ضمان توفر الامتثال للقوانين والأنظمة الضريبية ويسهم في تحقيق التوازن بين دفع الضريبة دون منازعات محتملة.

ويتمتع مأمور التقدير بصلاحيات تقدير الدخل الخاضعة للضريبة وتطبيق القانون الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة، ويصدر مأمور التقدير قرارات التقدير الضريبي بموافقة الإدارة الضريبية، وتتوافق هذه القرارات مع القانون الضريبي بهدف تحديد الوعاء الضريبي بشكل واقعي، وكذلك النظر في الاعتراضات، وبالتالي فإن استقلالية قراراته ضرورية لتحقيق العدالة المطلوبة للمكلفين ولخزينة الدولة (عفانة، 2008).

وقد أورد عياد (2022) تعرف مأمور التقدير الضريبي ضمن القرار بقانون رقم (8) لسنة (2011) وتعديلاته الخاص بضريبة الدخل باعتباره أي موظف أو مجموعة من الموظفين الذين يقوم مدير الدائرة الضريبية بنفويضهم كي يقوموا بمهام تقدير الضرائب وتحصيلها بمقتضى القانون الضريبي.

كما عرف القطوي، (2017) مأمور التقدير الضريبي موظف يتم تعيينه بصفته أو مجموعة من الأشخاص المؤهلين من قبل الإدارة الضريبية لأداء عملية الفحص الضريبي، كما يتولون التحقق من صحة الإقرارات الضريبية والبيانات المالية المقدمة من المكلفين بالضريبة، بهدف التحقق من مطابقتها للقوانين واللوائح الضريبية المعتمدة.

وترى الباحثة أن مأمور التقدير الضريبي هو جهة معتمدة تعمل في إدارة الضرائب أو هيئة ضريبية، ويتم تعيينه من قبل الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة من المكلفين وفقاً لأحكام القانون الضريبي، ويعمل كموظف حكومي معتمد، حيث يقوم بتقدير المبالغ الضريبية المستحقة على أفراد أو شركات معينة استناداً إلى المعلومات المقدمة والقوانين الضريبية المعمول بها.

## 2.1.2 صفات مأمور التقدير الضريبي

إن صفات مأمور التقدير الذي يعمل لدى الإدارة الضريبية وهي تتضمن:

1. المعرفة القانونية: يجب على مأمور التقدير الضريبي أن يكون متمكناً من المعرفة القانونية، وأن يكون على دراية بالتشريعات واللوائح الضريبية المعمول بها، وينبغي له أن يتمتع بفهم قوي للقوانين واللوائح الضريبية المتعلقة بتقدير القيمة الضريبية، وأن يكون لديه معرفة دقيقة بالاستثناءات والتفاصيل الدقيقة المتعلقة بتقدير الضرائب في مجال اختصاصه (الفندي، 2022).
2. الدقة والدراسة الضريبية: ينبغي لمأمور التقدير الضريبي أن يتمتع بمهارات تحليلية قوية وقدرة على تقييم وتقدير القيم الضريبية بدقة، يجب أن يكون حريصاً على التفاصيل ودقيقاً في العمل،

حيث أن تحديد القيم الضريبية بشكل غير دقيق يمكن أن يؤدي إلى تقديرات غير عادلة وتسبب مشاكل ضريبية (نشوان، 2017).

3. النزاهة والأمانة: ينبغي على مأمور التقدير الضريبي أن يكون موثقاً به وأن يلتزم بالأخلاق المهنية العالية. يجب أن يتعامل مع المعلومات الضريبية بسرية تامة ويحافظ على سرية المعلومات التي يتعامل معها في ممارسة عمله (النجار، 2022).

4. الاتصال الجيد: ينبغي أن يكون لدى مأمور التقدير الضريبي قدرة جيدة على التواصل مع الأفراد والشركات المختلفة لشرح القوانين الضريبية وشروط التقدير، ويتعامل مأمور التقدير الضريبي مع مالكي العقارات والشركات والمؤسسات المختلفة، وبالتالي يجب أن يتمتع بمهارات جيدة في التواصل والتفاوض لشرح طرق التقدير والمبررات المستخدمة في تحديد القيم الضريبية (بدوي، 2019).

5. المرونة والتكيف: يتوجب على مأمور التقدير الضريبي أن يكون قادراً على التأقلم مع جميع التغييرات المستمرة التي قد تحدث في القوانين الضريبية وجميع المتطلبات القانونية التي تعتبر متغيرة.

6. المهارات الحسابية: يتطلب من مأمور التقدير الضريبي أن يتمتع بمهارات حسابية قوية لحساب الضرائب وتقدير القيم الضريبية، بالإضافة إلى وجود معرفة واسعة بنظام الضرائب والتشريعات المتعلقة بها، بما في ذلك كافة التفاصيل الفنية وجميع الإجراءات التي يتم اتباعها لتحقيق الهدف من عمله (نشوان، 2017).

7. الاهتمام بالتفاصيل: يجب أن يتمتع مأمور التقدير الضريبي بقدرة مرتفعة على العمل على اكتشاف الأخطاء وزيادة الاهتمام بكافة التفاصيل التي تعتبر صغيرة والتي تسهم في تحقيق دقة عالية في العمل.

8. القدرة على العمل تحت الضغط: يجب أن يتصف مأمور التقدير الضريبي بالقدرة العالية على التقيد بالمواعيد التي تعتبر نهائية في أداء مهامه، والتعامل مع الضغوط التي تتعلق بذلك (محمود، 2019).

9. الالتزام بالأخلاق المهنية: يجب أن يتحلى مأمور التقدير الضريبي بدرجة مرتفعة من النزاهة وتوفر الشفافية والالتزام بالأخلاق المهنية، والحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلف (عطية، 2018).

وترى الباحثة إضافة لما سبق أنه ينبغي لمأمور التقدير الضريبي أن يتمتع بمهارات تواصل جيدة للتفاعل مع المكلفين والزلاء والجهات المختلفة ذات العلاقة بالضرائب، كما يجب عليه أن يكون على دراية بأحدث التطورات التكنولوجية المستخدمة في مجال التقدير الضريبي وتحليل البيانات، بالإضافة إلى ذلك، يجب عليه أن يتمتع بالقدرة على إدارة وتنظيم كافة مهام متعددة في ظل توفر ضغط العمل، والتعامل مع الوقت وإدارة المواعيد بفعالية.

### 2.1.3 مفهوم استقلالية مأمور التقدير الضريبي

من المهم أولاً وقبل تعريف مصطلح استقلالية مأمور التقدير توضيح مصطلح الاستقلالية بشكل عام وما هو الشعور بالاستقلالية، بعد ذلك التعرف على من هو مأمور التقدير من حيث المفهوم؟

فالاستقلالية: ان هذا المصطلح (Autonomy) قد تم اشتقاقه من الأصل اليوناني "أتوس -ونوموس" وتعني "الذات والقانون"، ويبين حق الشخص ومقدرته على القيام بحكم نفسه بنفسه. وقد شهد التاريخ سعي الفلاسفة في وصف هذه الحرية الأخلاقية كجان جاك روسو والذي قال عبارته "الانسان ولد حراً وهو مقيد بالسلاسل في كل مكان"، وقد اعتبرها كانط حجر الزاوية في نظريته الأخلاقية الذي يسهم في القدرة على رصد ما تطلبه القواعد الأخلاقية واستبدال الحرية التي يتبعها الفرد من خلال السعي لتحقيق

كافة أهدافه، ويرى أنها تسمح للفرد بسلوك معين ضمن ما يتوافق مع القواعد التي تعد موضوعية تتصف بأنها صالحة وتقوم باستمداد شرعيتها في حدود قبول العقل لها (محسن، 2017).

هناك من يستخدم مصطلح استقلال ومنهم من يستخدم مصطلح الحياد ويعود سبب الاختلاف الى مدى التأثير بالمدرستين الإنجليزية والامريكية المفسرة لهذا المصطلح فالمدرسة الامريكية تعتبره استقلالاً في التفكير في حين تعتبره المدرسة الإنجليزية أنه مجموعة من الضمانات القانونية (محمد وعمر، 2017).

وبرجوع الباحثة الى معاجم اللغة العربية فقد عُرِّفت الاستقلالية بأنها مصدر ترجع أصولها من استقلال وتعني حق الفرد أو المجموعة في تنظيم كافة الشؤون الداخلية دون التأثير بأي عامل خارجي.

في حين عرفها عبيد (2016) بأنها قدرة الفرد على اتخاذ القرارات المتعلقة بحياته دون الحاجة لدعم أو مساعدة من الآخرين -غير النصيحة-، ودون أن تسبب اساءة له او لغيره من الناس، ويتطلب اكتساب مثل هذه الصفة نوعاً من الذكاء وقدرًا من الخبرات التي تمكن الانسان من اتخاذ القرار الأنسب وتنفيذه.

ووفقاً لمعيار رقم (32) (AUP32) (Auditing Practice): فقد تم وصف الاستقلالية بأنها حالة ذهنية أو سلوكية تعني التحرر من التحيز أو مراعاة المصالح الشخصية بالإضافة الى استبعاد الانطباعات المسبقة من خلال التحرر من الاستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة (أسامة وأبو القمصان، 2007). وبالحديث عن استقلالية مأمور التقدير فهو في الأساس حالة فكرية تفرض عليه أن يتخذ رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، وبالتالي لا يكفي أن يكون مستقلاً ظاهرياً، بل من المهم أن يتوافر عنده الاستقلال الواقعي أيضاً (صلاح، 2020).

واستقلالية مأمور التقدير الضريبي: تم اعتبار مفهوم استقلالية مأمور التقدير مفهوماً متشابكاً ومعقداً ويعود ذلك لارتباطه بالعلوم الاجتماعية والنفسية والسلوكية والقانونية، وحاولت كثير من الدراسات وضع تعريف محدد له (مامش، 2018). ومن أبرز هذه التعريفات التعريف المفاهيمي حيث أجمع

أصحاب هذا المدخل على أنها قدرة مأمور التقدير على أن يكون متحرراً من أي عوامل قد تؤثر في مساره عند قيامه بالتقدير، وبمعنى آخر تصرف مأمور التقدير بشكل نزيه يمكنه من التقدير بشكل عادل للطرفين والمتمثلين بالمكلف وخزينة الدولة (غنيم، 2018)، أما المدخل المحاسبي فقد عرفها بأنها أي حالة التوازن بين الأطراف المتضادة أو أطراف العلاقة عند التقدير الضريبي (أسامة وأبو القمصان، 2007).

وبعد تفحص هذه التعريفات فمن الواضح أنه من الصعب تحديد وتعريف مفهوم الاستقلالية بشكل دقيق، سواءً كمصطلح استقلالية بشكل عام أو كاستقلالية مأمور التقدير بشكل خاص، فهي كما ذكرت حالة ذهنية للأفراد وتعني التحرر وهي مرادفة للنزاهة والاستقامة، وبما أنها تتعلق بالأفراد فلا يمكن توقع تحركات هذا العقل البشري وتصرفاته مئة بالمئة لكن يمكن أن نقول في حال توفرت في مأمور التقدير هذه الحالة من الاستقامة والنزاهة سيتصرف بالشكل اللائق، والعكس تماماً فمأمور التقدير التي لا تتوفر فيه هذه الحالة بمعانيها السابقة فانه عندما يبدي رأيه سيتصرف بشكل منحرف وغير لائق (عتيق، 2020).

ويمكن القول ان الاستقلالية هي مفتاح سلوك مأمور التقدير الضريبي، وهذا السلوك قد يقع في احتمالية وقوع أخطاء والتي إذا ما تم اكتشافها فسوف تفقد المأمور كثير من المزايا التي اكتسبها، وفي هذه الحالة فان نتائج الانكشاف تدفع بالمقدر للانضباط والالتزام من محض نفسه.

#### 2.1.4 العناصر المكونة لاستقلالية مأمور التقدير الضريبي

هناك العديد من المساعي التي حاولت تطير استقلالية مأمور التقدير فبالأدبيات الكلاسيكية تم تقسيم الاستقلالية الى ظاهرية وأخرى واقعية، فاستقلال المقدر يعتبر حالة فكرية تفرض عليه أن يكون رأيه والذي يتحقق باستقلاله في التفكير والعمل، وبناءً على ذلك من الضروري أن يكون مستقل واقعيّاً ولا يكفي أن يكون مستقلاً ظاهرياً (دويكات، 2021).

وبأسلوب آخر فبالإضافة الى استقلالية الباطن فمن الضروري توافر الاستقلالية بالظاهر كجزء لا يتجزأ عنها، وتتمثل استقلالية الظاهر بتصرفات مأمور التقدير ومواقفه الشخصية والتي تكون بمثابة المترجم والمعبر عن استقلاليته بالباطن، فيكون له انطباع عام لدى الآخرين بوجود هذه الاستقلالية بالباطن. فيما قسمها ميشيل باور (مامش، 2018): بالاستقلالية الإجرائية، والاستقلالية التنظيمية.

أما فيليب (velet, 1985) فقد اعتبر أن الاستقلالية الحقيقية والباطنية يجب أن تكون حالة ذهنية، وقد وصفها بأنها قدرة الشخص وإيمانه والتزامه بالقواعد الأخلاقية للسلوك، وقد قسم ماونز الاستقلالية في الباطن الى (عطية، 2018):

1. استقلالية الأداء: وتعني عدم التأثر بأي من المؤثرات التي قد تخرجه من مساره الذي خطط له، وبذلك يكون رأيه مستقل ومحيد.
2. استقلالية التقدير الضريبي: ويعتبر هذا الجزء أهم جزء باستقلالية المقدر، ويقصد بها أن يكون رأي المقدر نتاج أعمال البحث والتحري عن حالة ووضع المكلف ومصادر دخله والتي قام بها بشكل مستقل بناءً على الخطة التي قام بإعدادها، مع توافي أن يتعرض المدقق لأي ضغوطات أو مؤثرات قد تؤثر على النتيجة المنطقية لأعمال التقدير التي قام بها.
3. استقلالية التخطيط: ويقصد بها شعور مأمور التقدير بالاستقلالية عند قيامه بالتخطيط لأعماله التي مسؤوليته للوصول الى رأي محايد بالتقدير الضريبي.

وبناءً عليه فإن ذلك يتطلب من مأمور التقدير ألا ينجر وراء الإغراءات أو المؤثرات بناءً على ذلك يكون بمقدوره وضع خطة عمله بالمسار الصحيح، مثله مثل أي عمل آخر لا بد من خطة عمل لتلافي الأخطاء ووضع بدائل، من ثم من المهم اختيار الأليات والطرق التي تسمح له بالوصول الى المعلومات والأنشطة والمستندات، سواء أكانت بدائرة الدخل التي يعمل بها أو مكان عمل المكلف والذي سيقوم بتقدير الضريبة على أمواله وذلك بالقدر المسموح له بالوصول اليها واستخدامها، وأن يمتلك الحرية التامة ليعبر بها عن رأيه دون أي مؤثرات (نشوان، 2017).

وكل هذه التقسيمات لمفهوم الاستقلالية ومدى الاهتمام بالاستقلالية الظاهرية ان دلت على شيء فتدل على مدى تعقيد وغموض هذا المفهوم وبالأخص ما يتعلق بالجانب الشخصي لدى مأمور التقدير الضريبي، وبالحدوث عن هذه النقطة دعونا نتعرف على كل ما يتعلق بمأمور التقدير.

### 2.1.5 الشروط الواجب توافرها في مأمور التقدير

حتى يكون المقدر قادراً على أداء وظيفته بشكل جيد لا بد من أن تتوفر فيه بعض الشروط والمزايا والتي تكون بمثابة الزر الأخضر لاستحقاقه هذه الوظيفة.

#### أولاً: المؤهلات العلمية

النظر إلى التحصيل العلمي ضمن حقول متخصصة في مجالات المحاسبة أو تخصصات الاقتصاد أو كافة التخصصات المتعلقة بالعلوم الادارية أو ضمن مجالات القانون، كما يفضل أن يكون حاصل على شهادات في تخصصات المحاسبة الضريبية (الشويرف، 2016).

#### ثانياً: المزايا والصفات التي يجب توافرها في مأمور التقدير الضريبي

مثل قوة الشخصية والثقة بالنفس: والتي يكتسبها من الخلق الحسن والسلوك المرموق والمواهب الشخصية البعيدة عن العنف واستخدام أساليب الضبط النفسي، وعدم الانحراج من طلب المساعدة أو معلومة من الآخرين، والمعرفة التامة في المعاملات التجارية والمالية والفنون المحاسبة المختلفة: فعليه أن يدرس ويعرف مصادر دخل المكلفين آلية كسبهم للأرباح، والعلم بكل الوسائل والخدع التي يتبعها رجال الاعمال وأصحاب الاستثمار في تسيير أعمالهم (مامش، 2018).

وترى الباحثة إضافة لما سبق فإن مأمور التقدير الضريبي يجب عليه الابتعاد عن موقع الشبهات، فتواجد المقدر بأماكن الشبهات التي تسيء من سمعته وتفقد احترامه ووقاره فعليه أن يتجنبها خوفاً من الوقوع في يد أصحاب المصالح الذين قد يستغلونه لتغيير قراره عند تواجده في مثل هذه الأماكن.



7. التقدير على أشخاص على وشك مغادرة البلاد نهائياً: يتم تقدير مبالغ الضريبة على كل مكلف قبل أن تنتهي سنته المالية عند انتهاء أعماله أو القيام بتصفيته لأي سبب كان بقصد السفر (عطية، 2018).

8. تحصيل الأموال العامة: في حالة مر 90 يوم من تبليغ الملف اشعار خطي ولم يدفع المكلف الضريبة المستحقة عليه، فإنه يحق للمقدر بعد موافقة المدير تحصيل الأموال العامة.

9. اقتطاع ضرائب الدخل المفروضة على الرواتب والأجور: تخصم الضريبة على الرواتب والأجور والتي تعد مستحقة من المنبع فكل مسؤول عن دفع الرواتب والأجور يعمل على خصم الضريبة التي تستحق على كل راتب، والمقدر يعمل على فحص الكشوف التي تقدم إليه ويقوم بمطابقتها لما ورد ضمن القانون (محمود، 2019).

وبعد أن توصلنا الى مفهوم شامل وأقرب ما يكون للدقة لاستقلالية مأمور التقدير الضريبي قد يتبادر الى الذهن ما هي أهمية هذا الاستقلال وبماذا قد يفيد ان وُجد؟

### 2.1.7 أهمية استقلالية مأمور التقدير

تتبع أهمية استقلال مأمور التقدير الضريبي من طبيعة وظيفته فموقعه الوظيفي يضعه في موقف حساس بين الأطراف التي يقدم لها خدماته. فمن طرف المكلف والذي بدوره يقوم بتقدير الدخل الخاضع للضريبة له، ومن المفترض أن يقوم بهذه المهمة بالشكل الصحيح والا فمن الممكن أن يتم إعادة التقدير من قبل جهات أخرى إذا ما اعترض المكلف على مبلغ الضريبة، وإذا تم التحقق وجود خطأ في التقدير من الممكن أن يؤثر ذلك سيوثر ذلك على استقلالية ومركز مأمور التقدير، ومن جهة أخرى الإدارة الضريبية والتي يتقاضى منها راتبه وأتعابه والتي غالباً ما تلعب الدور الكبير في تعيينه وعزله في الواقع على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين (حسين وعلوان، 2023).

وما يزيد من حساسية الأمر بالنسبة لمأمور التقدير هو أنه غالباً ما تكون أطراف العلاقة بالتقدير الضريبي والمكونة من "المكلف والإدارة الضريبية" هي غالباً ما تكون متضاربة، فالإدارة الضريبية والذي يعتبر مأمور التقدير موظف من موظفيها، قد تجد أن مصالحها الحصول على أكبر مبلغ من الممكن اقتطاعه من المكلفين بعد مراعاة الظروف الاجتماعية -بحكم أنها في النهاية ستصب في خدمة مصالحهم العامة - بحيث تحاول أن تبحث عن كل مصادر الدخل، التي من الممكن أخذ الضرائب منها مركزة بذلك على كبار المكلفين والذين دائماً ما يحاولون إخفاء جزء كبير من أموالهم ومصادر دخلهم، ومن هنا تتضارب المصالح بين إدارة ضريبية تحاول جاهدة رفق خزينة الدولة بالأموال الكافية، وبين مكلف يحاول بشتى الطرق أن يكون أثر الضريبة عليه أقل ما يمكن (الخريسات، 2020)

وبالحديث عن صلاحيات مأمور التقدير فإن من أحد أهم صلاحياته تقدير الدخل الخاضعة للضريبة وتحصيل الضرائب مع مراعاة تطبيق القانون الضريبي، ويعتبر المقدر بمثابة القاضي الذي ينظر بالاعتراضات، ويقوم مأمور التقدير بممارسة صلاحياته من خلال قرارات التقدير الخاصة بالضريبة والصادرة عن الإدارة الضريبية والتي يجب ألا تتعارض مع القانون الضريبي، وأحد أهم أهدافها تحديد الوعاء الضريبي بشكل أقرب للواقعية والدفعة (بلقاسم، 2020).

وبالتالي فمن المهم والضروري أن يتوافر لدى مأمور التقدير الاستقلالية التامة في قراره للوصول في النهاية العدالة التي لا تظلم أي من المكلف أو خزينة الدولة.

### 2.1.8 العوامل المؤثرة على مأمور التقدير

يوجد العديد من العوامل المؤثرة على مأمور التقدير ومنها:

#### أولاً: العامل الإداري وسياسة الإدارة الضريبية

يمكن أن يؤثران على مأمور التقدير بالطرق من حيث توجيهات وإجراءات الإدارة: حيث يتأثر مأمور التقدير بتوجيهات وإجراءات الإدارة الضريبية، وقد يكون عليه الالتزام بتوجيهات محددة أو استخدام

أدوات معينة في تقدير الضرائب. قد يؤثر هذا على نهجه وطريقته في تقدير الضرائب، كما تؤثر من خلال التدريب والتوجيه: فقد يتم تقديم التدريب والتوجيه من قبل العامل الإداري لمأمور التقدير، وقد يؤثر هذا على مستوى مهاراته ومعرفته بالقوانين واللوائح الضريبية، مما يسهم في تحسين أدائه (Fishman, & Wei, 2019)، وايضاً يؤثر من خلال التواصل والتعاون: فيمكن أن تؤثر سياسة الإدارة الضريبية على التواصل والتعاون بين مأمور التقدير والعامل الإداري، قد يكون هناك حاجة للتبادل المستمر للمعلومات والبيانات الضريبية، وهذا يتطلب تنسيق وتعاون فعال بين الطرفين، والضغوط والمسؤولية: فقد يتعرض مأمور التقدير لضغوط من العامل الإداري لتحقيق أهداف ضريبية معينة، مثل زيادة الإيرادات الضريبية. يمكن أن يؤثر ذلك على قراراته وتقديراته، وقد يكون عليه تحمل مسؤولية تلبية تلك الضغوط وتحقيق الأهداف المحددة (Gupta, 2018).

### ثانياً: المنازعة الضريبية ورفع القضايا بين الإدارة الضريبية والمكلف

في حالة وجود منازعات ضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف، يمكن لمأمور التقدير أن يلعب دوراً هاماً في تسوية المنازعة أو رفع القضية للفصل النهائي (AL Tarawnih, 2017)، ويبرز دور مأمور التقدير في هذا السياق:

1. تقديم التوضيحات والمعلومات: يقوم مأمور التقدير بتقديم التوضيحات والمعلومات الضريبية اللازمة للمكلف لفهم أساس التقديرات الضريبية والمسائل المالية المتعلقة. يقوم بشرح أساس الضريبة المفروضة والأساليب المستخدمة في تقدير الضرائب (Kawor, 2019).
2. التوسط والتفاوض: يمكن لمأمور التقدير أن يكون وسيطاً بين الإدارة الضريبية والمكلف في عملية التفاوض لحل المنازعة بطرق غير قضائية. قد يسعى إلى التوصل إلى اتفاق يرضي الطرفين ويحقق العدالة الضريبية (Kahlua, 2018).
3. تقديم الدليل والبراهين: يمكن لمأمور التقدير أن يقدم الدليل والبراهين التي تدعم تقديرات الضرائب المطبقة من قبل الإدارة الضريبية. يقوم بتوضيح أساس التقديرات وطرق الحساب المستخدمة.

4. إعداد المستندات والمراجعة: يقوم مأمور التقدير بإعداد المستندات والتقارير الضريبية ذات الصلة والتأكد من أنها تتوافق مع اللوائح والأنظمة الضريبية. قد يقوم بمراجعة تفاصيل الملف الضريبي والوثائق المتعلقة للتأكد من صحتها واكتمالها.
5. تقديم الشهادات والإفادات: في حالة رفع القضية أمام السلطات الضريبية أو المحاكم، يمكن لمأمور التقدير أن يقدم الشهادة (Cronshaw, et, al, 2019).

### ثالثاً: معدل دوران مأمور التقدير

يشير إلى مدى تغير وتبادل المأمورين في هذا الدور خلال فترة زمنية محددة. يمكن أن يكون للمعدل العالي لدوران مأمور التقدير تأثير على مأمور التقدير وعلى عمله على النحو التالي (Denison, et, al, 2018):

1. انقطاع التدريب والخبرة: قد يؤدي تغير المأمورين بشكل متكرر إلى انقطاع في عملية التدريب وتناقل المعرفة والخبرة. قد يحتاج مأمور التقدير الجديد إلى وقت للتعرف على الأنظمة واللوائح الضريبية المحلية والإجراءات الداخلية، مما قد يؤثر على كفاءته في العمل.
2. تأثير على استقرار العمل: قد يتسبب تغير المأمورين بشكل متكرر في عدم استقرار العمل وانقطاع الخدمات الضريبية المستقرة. ذلك يمكن أن يؤدي إلى تأخير في معالجة القضايا الضريبية واستجابة غير ملائمة لاحتياجات المكلفين.
3. فقدان العلاقات والثقة: قد يؤدي تغير المأمورين بشكل متكرر إلى فقدان العلاقات المستمرة والثقة بين مأمور التقدير والمكلفين. تكون الثقة والتواصل المستمر ضروريين لتحقيق تعاون فعال في حل المشكلات الضريبية وتقديم الإرشاد اللازم للمكلفين.
4. تأثير على استقرار الفريق العامل: يمكن أن يؤثر تغير المأمورين بشكل متكرر على استقرار الفريق العامل الذي يعمل مع مأمور التقدير، قد يحدث اضطراب في التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق وتأثير على الأداء الجماعي.

## رابعاً: سمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية

فمن سمات مأمور التقدير الشخصية (Porcano, et, al, 2017):

1. الدقة: قدرة مأمور التقدير على العمل بدقة وتركيز عاليين لتحليل البيانات الضريبية وإجراء تقديرات دقيقة.
2. المصداقية: يتطلب عمل مأمور التقدير معالجة معلومات حساسة وموثوقة عالية في التعامل مع البيانات الضريبية والمكلفين.
3. الأخلاق المهنية: يجب أن يتمتع مأمور التقدير بمستوى عالٍ من النزاهة والأخلاق المهنية في تنفيذ واجباته واتخاذ القرارات الضريبية.
4. السرية: يجب على مأمور التقدير الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية وعدم الكشف عنها إلا وفقاً للقوانين واللوائح المنصوص عليها.

سمات مأمور التقدير المهنية (Porcano, et, al, 2018):

1. المعرفة الضريبية: يجب على مأمور التقدير أن يكون ملماً باللوائح والأنظمة الضريبية والمفاهيم المالية ذات الصلة لتقدير الضرائب بشكل صحيح.
2. القدرة التحليلية: يحتاج مأمور التقدير إلى قدرة تحليلية قوية لفهم المعلومات المالية وتقدير الضرائب بناءً على ذلك.
3. المهارات التواصلية: يجب أن يكون مأمور التقدير قادراً على التواصل بشكل فعال مع المكلفين والجهات الخارجية لتوضيح القوانين الضريبية والاستجابة للاستفسارات والمشاكل المتعلقة بالضرائب.
4. التدريب المستمر: يعتبر التدريب المستمر ومواكبة التطورات الضريبية من أهم سمات مأمور التقدير للحفاظ على مستوى عالٍ من الكفاءة والمهارة في مجال التقدير الضريبي.

وترى الباحثة إضافة لما سبق فإن المهارات التحليلية: يحتاج مأمور التقدير إلى مهارات تحليلية قوية لفهم وتفسير المعلومات المالية والضريبية والتعامل معها بشكل فعال. تشمل هذه المهارات القدرة على التحليل الكمي والتفكير النقدي.

### 2.1.9 العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير الضريبي:

هناك عدة عوامل تؤثر على استقلالية مأمور التقدير الضريبي، ومن أبرزها:

1. التشريعات واللوائح الضريبية: يتأثر استقلالية مأمور التقدير بمدى وضوح ومرونة التشريعات واللوائح الضريبية، يجب أن تكون هذه التشريعات مستقلة عن التأثيرات السياسية والتدخلات الخارجية لتمكين مأمور التقدير من اتخاذ القرارات الضريبية بشكل مستقل وعادل (صلاح، 2020).

2. هيكل الإدارة الضريبية: تنظيم الإدارة الضريبية وتوزيع السلطات والمسؤوليات يؤثر على استقلالية مأمور التقدير، ويجب أن يكون هناك فصل واضح بين الجهات المسؤولة عن تقدير الضرائب وتحصيلها ومراجعتها لضمان عدم تداخل المصالح والحفاظ على استقلالية قرارات التقدير (عتيق، 2020).

3. الضمانات القانونية والإجرائية: وجود ضمانات قانونية وإجرائية تحمي استقلالية مأمور التقدير يعزز من ثقة المأمور ويساهم في اتخاذ القرارات بشكل مستقل. يتضمن ذلك حق المكلف في الاستئناف والطعن في القرارات الضريبية والحصول على مراجعة مستقلة (دويكات، 2017).

4. الثقافة المؤسسية والأخلاقية: يلعب البيئة المؤسسية والثقافة التنظيمية دورًا هامًا في دعم استقلالية مأمور التقدير، يجب أن تكون هناك روح حيادية ونزاهة واحترام لسلطة مأمور التقدير داخل الإدارة الضريبية (القطوي، 2017).

5. التدريب والتطوير المهني: يساهم التدريب المستمر وتطوير المهارات في تعزيز استقلالية مأمور التقدير، يتطلب التقدير الضريبي معرفة عميقة بكافة متطلبات العمل الضريبي (محمود، 2019).

6. التدريب والمهارات: يعتمد مدى استقلالية مأمور التقدير أيضاً على مستوى التدريب والمهارات التقنية والمعرفة الضريبية التي يمتلكها. إذا كان مأمور التقدير غير مدرب بشكل جيد أو غير ملم بالأنظمة الضريبية، فقد يؤثر ذلك على قدرته على اتخاذ قرارات مستقلة (عباد، 2022).
7. الضغوط الخارجية: قد يواجه مأمور التقدير ضغوطاً خارجية من أطراف أخرى مثل الشركات، المؤسسات المالية، الحكومة أو حتى الجمهور. تلك الضغوط قد تؤثر على قراراته وتعوق استقلاليته في تقدير الضرائب.
8. الثقة والمصادقية: يتطلب استقلالية مأمور التقدير الثقة والمصادقية من قبل المكلفين والجهات الأخرى المعنية. إذا كانت هناك شكوك حول نزاهة أو مصادقية مأمور التقدير (حسين وعلوان، 2023).

وترى الباحثة بأنه يتطلب استقلالية مأمور التقدير توجيهه للمسؤولية والحسابية عن قراراته الضريبية. يجب أن يتمتع بالحرية في اتخاذ القرارات دون تدخل أو ضغوط خارجية، وفي الوقت نفسه يتحمل المسؤولية عن تلك القرارات ويخضع للمراجعة والرقابة المناسبة.

## 2.2 الدراسات السابقة

تعرض كثير من الباحثين لمصطلح استقلال المدقق بالدراسة والتحليل، فركزوا على العوامل أو المتغيرات التي تؤثر على هذا الاستقلال، وذلك لتقييم الوزن النسبي لهذه العوامل من حيث تأثيرها على استقلال المدقق، ومحاولة منهم لتحديد اتجاه هذا التأثير ما إذا كان إيجابياً داعماً بذلك الاستقلالية، أو سلبياً مهدداً الاستقلال بالخطر؛ وأسستين بهذه الدراسات والعوامل التي تم دراسة تأثيرها على المدققين لدراسة مدى تأثيرها على استقلالية مأمور التقدير، ومن أهم العوامل التي شملتها هذه الدراسات ما يلي: عوامل إدارية وعوامل مالية وأخرى شخصية، المنافسة في سوق المهنة، قيمة الأتعاب وطريقة السداد، معدل الدوران، وبالحديث عن الدراسات التي أجريت حول هذا الموضوع هذه أهم الدراسات التي غطت متغيرات الدراسة وهي كالتالي:

## 2.2.1 الدراسات العربية

دراسة (دويكات، 2021) بعنوان "العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين"

هدفت للتعرف على جميع العوامل التي قد تؤثر على قرار مقدر الضريبة الدخل وتحديد أثر العوامل التي تتعلق بشخصيته وبيان تأثير الادارة الضريبية على تلك القرارات، ولتحقيق تلك الأهداف المرتبطة بطبيعة الدراسة اعتمد المنهج الوصفي التحليلي، والقائم على تطوير الاستبانة، التي تشكلت ضمن (44) فقرة موزعة على العديد من المجالات التي ترتبط بالعوامل التي تؤثر على قرارات الموظف الضريبي، وتشكل مجتمع هذه الدراسة من كافة مقدري الضرائب في فلسطين وشمل عددهم (100) مقدر، وتم اتباع اسلوب الحصر الشامل الذي يتضمن جميع أفراد مجتمعها، واستعملت الأساليب الاحصائية لتحليل البيانات، ومن أبرز النتائج أن هناك العديد من العوامل تؤثر بقرارات المقدر في مجال الضرائب ومن ضمنها العوامل الشخصية، والعوامل الخاصة بعمل الإدارة الضريبية والعوامل المرتبطة بالمكلفين، والقوانين المنظمة للضرائب، وهناك العديد من التوصيات ومن ضمنها ضرورة العمل القيام بتدوير المقدرين بتغيير أماكن عملهم ضمن كل دورة من دورات الضرائب، حتى لا يتم بناء علاقة مع المكلف تؤدي إلى قرارات غير سليمة، والعمل على توفير التوعية للمكلفين من خلال توفير كافة المنشورات وجميع الكتيبات الهادفة إلى ضرورة توعية المكلفين بما يرد في القوانين المتعلقة بالضريبة، وإقامة العديد من المحاضرات التي ترتبط بالضريبة في الجامعات وكافة المؤسسات المعنية.

دراسة (إبراهيمي والأحول، 2021) بعنوان "أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب

على مردودية الضريبة: دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت"

هدفت الى رسم معالم الرابط القائم بين المكلف والادارة الضريبية وتأثير ذلك على تحصيل الضرائب وتتسم هذه العلاقة بالتوتر الدائم نتيجة تأثر المكلف بطبيعة الضريبة المفروضة عليه من قبل الإدارة الضريبية، فتتوفر نظرة سلبية تتعلق باعتبارها إدارة تقوم بجباية الأموال اجبارياً دون مقابل مباشر، مما

يشكل ردود فعل يعكس بشكل سلوك إيجابي يتمثل في الالتزام او سلوك سلبي يتضمن اتباع التهرب من دفعها، حيث أن ذلك تتحكم فيه العديد من العوامل، ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي حيث تم استخدام الأسلوب التحليلي لدراسة تطبيقية للبحث، وتم الاعتماد على المراجع والدراسات التي لها صلة بالموضوع، وعلى القوانين والنشريات المتعلقة بالمكلف الضريبي كأدوات الدراسة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها عدم اقتناع المكلف بوجود عدالة ضريبية وبوجود منافع اجتماعية تنجز عن تسديدهم للضرائب، هذا الاحساس جعله يجتهد في تقادي دفع الضريبة وبالتالي نقص المردودية، وأوصت الدراسة بنشر الوعي الضريبي باستعمال عدة طرق كالصحافة اقامة مكاتب الارشاد الضريبي، وتنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته.

#### دراسة (العيد، 2020) بعنوان " بعنوان العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات"

هدفت الدراسة لتوضيح مفهوم الاستقلالية في مهنة التدقيق والعمل على ابراز العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات، وكانت عينة دراسته من محافظي الحسابات في الجزائر والمسجلين بالغرف الوطنية لمحافظي الحسابات تم جمع وتحليل آراء 46 مدقق حسابات، حيث اتبع أسلوب النمذجة المرتبطة باتباع المعادلات البنائية ضمن طريقة المربعات الصغرى بنوعها الجزئية (PLS-SEM) التي تهدف لتحديد كافة العلاقات السببية وارتباطاتها، وتوصل في دراسته الى عدة نتائج كان من أهمها: لا يوجد تأثير لمصلحة الشخصية على مدققي الحسابات في الجزائر، لا يوجد تأثير للمراجعة الذاتية على مدققي الحسابات في الجزائر، لا يوجد تأثير للتألف والمضايقة والتأييد على مدققي الحسابات في الجزائر، وقد دعا الباحث الى ضرورة وجود متطلبات صارمة للممارسة المهنية مع اجراء تكوين مهني نوعي لمحافظي الحسابات، وضرورة تفعيل العقوبات التأديبية عند كل تقصير أو خطأ واجراء مراقبات دورية، واتمام اصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي يمكن أن تساهم في منح أكثر استقلالية لمحافظي الحسابات.

دراسة (حنيبي، وغزالي، 2020) بعنوان " خصائص المدقق الضريبي وتأثيرها على جودة التدقيق الضريبي: دراسة ميدانية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة محاسبة ومفتشي الضرائب بالمدينة للفترة 2019-2020"

هدفت الدراسة لبيان الخصائص المتعلقة بالمدقق الضريبي وتأثيرها على مخرجات التدقيق الضريبي وجودته: وترتبط بمجتمع مدققي الحسابات والمحاسبين وأساتذة الجامعات وموظفي الضرائب بالمدينة للفترة 2019-2020 وللبحث عن الأثر بين ثلاث محددات تتمثل في استقلالية المدقق الضريبي، وكفاءة المدقق الضريبي، وتخصص المدقق الضريبي من جهة وجودة التدقيق الضريبي من جهة أخرى، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على عينة مائة مشكلة من (36) مفردة من محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وأساتذة المحاسبة وخبراء محاسبين ومفتشي الضرائب في الجزائر. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر بين كل من الاستقلالية والتخصص والكفاءة، وفي الأخير قدمت الدراسة بعض التوصيات التي يمكن أن يؤدي العمل بها إلى تحسين جودة التدقيق الضريبي في الجزائر.

دراسة (الهيوموني، 2019) بعنوان " ممارسات القيادة الإستراتيجية وعلاقتها بتوسيع القاعدة الضريبية- دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين"

هدفت الدراسة إلى التعرف على علاقة ممارسات القيادة الإستراتيجية بتوسيع القاعدة الضريبية، وذلك من خلال قياس أهم ممارسات القيادة الإستراتيجية لدى دوائر ضريبة الدخل، ووسائل توسيع القاعدة الضريبية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على جميع موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية الحاصلين على صلاحيات مأمور تقدير والبالغ عددهم (135) موظفاً، وقد تم استرداد (96) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد أظهرت النتائج أن درجة تطبيق ممارسات القيادة الإستراتيجية في ضريبة الدخل كانت متوسطة، وأن هناك علاقة طردية بين أبعاد ممارسات القيادة الإستراتيجية وبين توسيع القاعدة الضريبية والمتمثلة بالحد من التهرب الضريبي، تخفيض وتسهيل الإجراءات، تشجيع الالتزام الطوعي، زيادة الجباية والتحصيل للخزينة العامة، زيادة الوعي

الضريبي، وقد قدم الباحثان مجموعة من التوصيات من أهمها: وضع آليات لدى دوائر ضريبة الدخل في فلسطين مفصلة وواضحة ومحددة بإطار زمني ومتابعة لتنفيذها لتوسيع القاعدة الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي وتخفيض وتسهيل الإجراءات وتشجيع الالتزام الطوعي وزيادة الوعي الضريبي.

**دراسة (غباشنة، 2019) بعنوان "العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي: دراسة ميدانية"**

هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي، حيث ركزت الدراسة على تأثير كل من العوامل القرارات الإدارية والعوامل الشخصية المترتبة بالمقدر والمعلومات المتاحة في الملف الضريبي ودور قسم التدقيق الداخلي والأهمية النسبية لبنود الحسابات في قرار مقدري ضريبة الدخل، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، حيث تم توزيعها على عينة عشوائية من 200 مقدر وشكلت العينة 40% من مجتمع الدراسة، ولتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها تأثير القرارات الإدارية على قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي لرغبة الإدارة في تحصيل الضريبة بأسرع وقت ممكن، وزيادة تحصيلاتها الضريبية من خلال سياساتها في تحقيق المصالحة مع المكلف، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام جمع المعلومات بشكل افضل مما هو عليه.

**دراسة (الخليلة، 2019) بعنوان العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل والمبيعات بالأردن"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، والمتمثلة في: عدم الاستقرار التشريعي لقانون ضريبة الدخل والمبيعات، نقص الكفاءة المهنية

لمقديري الدخل والمبيعات، نقص الحوافز المالية والإدارية لدى مديرية ضريبة الدخل والمبيعات، نقص كفاءة أداء مديرية المعلومات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وجود العلاقات الاجتماعية مع المقدرين ووجود مكاتب خدمات الاستشارات المحاسبية والضريبية. ولتحقيق كافة الأهداف التي تم عرضها تم سلوك المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، والاعتماد على الاستبانة حيث وزعت على مقديري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن والبالغ عددهم (330) موظف، وتم اختبار اسئلة الدراسة وفرضياتها باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS)، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ان متغيرات الدراسة (عدم الاستقرار التشريعي، نقص الحوافز المادية والادارية، ونقص كفاءة اداء مديرية كفاءة المعلومات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالأردن تؤثر على قرار مأمور التقدير بدرجة متفاوتة، اما متغير وجود العلاقات الاجتماعية مع المقدرين ووجود مكاتب للخدمات الاستشارية والضريبية فانه لا يؤثر على قرار المقدرين أوصت الدراسة بضرورة تقليل التعليمات والتعاميم الداخلية المرافقة للقوانين المعدلة بحيث تكون مواد القانون واضحة ولا تحتاج لاجتهاد شخصي من قبل مقديري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن.

## 2.2.2 الدراسات الأجنبية

دراسة (Justin, 2020) بعنوان "Assessor Incentives and Property Assessment"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر على القيمة المقدرة من قبل مقديري الضرائب، وبينت الدراسة أن هناك نوعان من المقدرين إما أن يتم انتخابهم مباشرة من قبل السلطات المحلية: الدوائر الانتخابية، أو أن يتم تعيينهم من قبل مسؤول آخر منتخب، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام رسم بياني يبين متوسط نسب المبيعات سنوات الدراسة من عام 2011 الى 2018 واستخدام الملاحظات في تحليل الانحدار، وبينت النتائج أن اتجاه الأثر لمعظم متغيرات الضغط السياسي هو نفس الاتجاه بالنسبة للطرفين، على الرغم من أن الفروقات غالباً ما توجد فيما يتعلق بحجم الاتجاه ودلالته الإحصائية، كما أن المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية للسكان مثل

التجانس العرقي والدخل وحصّة السكان الذين تتجاوز أعمارهم 66 عاماً، كانت ذات دلالة إحصائية بالنسبة للمقدين المعينين، وكان المقدرين المنتخبين أقل استجابة فيما يتعلق بالآثار الهامشية على هذه الأبعاد، وتشير النتائج أن الإصلاحات الهادفة إلى إبقاء المقدرين بعينين عن ميادين الاقتراع يمكن أن يحسن من دقة التقدير.

### دراسة (palil, et,al, 2019) بعنوان " Factors affecting tax compliance behavior in self-assessment system

هدفت الدراسة الى تقديم نتائج حول اهمية المعرفة الضريبية لدى المكلفين في تحديد سلوك الالتزام الضريبي في نظام التقييم الذاتي في ماليزيا، حيث ركزت الدراسة على مستوى المعرفة الضريبية لدى دافعي الضريبة الماليزيين وكيف تؤثر مستويات المعرفة الضريبية على سلوك الالتزام الضريبي، وكي تتحقق أهدافها اتبع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال الاستبانة حيث وزعت على 5500 شخص مكلفون بدفع الضريبة تم اختيارهم بشكل عشوائي من ادلة الهاتف في جميع انحاء ماليزيا، وتم استرداد 1073 منها، وتم استخدام برنامج المعالجات الاحصائية على مرحلتين لتسهيل تحليل البيانات، حيث ركزت المرحلة الأولى على استخدام اختبار t و ANOVA لمعرفة خصائص افراد العينة بما في ذلك العرق والجنس والمستوى التعليمي ومستوى الدخل، وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد في المرحلة الثانية لوصف علاقة المعرفة الضريبية المتوافقة مع الضرائب، و اشارات نتائج الدراسة الى ان مستويات المعرفة الضريبية تتأثر بالجنس والعرق ومستوى الدخل والموقع وحضور الدورات التدريبية وأوصت الدراسة الى ضرورة توفير المزيد من المعرفة الضريبية لمجموعة أكبر من المجتمع للمساعدة على منع التهرب الضريبي في نظام التقييم الذاتي و اكدت على أهمية تدريس قوانين الضرائب والمعرفة الضريبية كجزء الزامي من التعليم الثانوي لزيادة الامتثال الطوعي.

دراسة (Khasawneh, et, al, 2018) بعنوان " Income Tax Fairness and the Taxpayers' Compliance in Jordan

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى إدراك المكلفين بدفع ضريبة الدخل في الاردن لعدالة النظام المطبق، ومدى التزامهم بذلك النظام. وكذلك معرفة أثر العدالة على درجة التزامهم الضريبي بدفع الضريبة. وكي يتحقق الهدف من ذلك اتبع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، واستخدام الاستبانة التي وزعت على عينة مكونة من (246) مكلفا باستخدام اسلوب المسح الشامل، واستخدم الباحثون الاساليب الاحصائية اختبار t لعينة واحدة والانحدار الخطي البسيط، ومن ضمن أهم النتائج ان هناك درجة عالية من الامتثال للمكلفين بدفع الضريبة بالأردن، كما أوصت الدراسة الى ان عدالة النظام لها أثر في درجة التزامهم بدفع الضريبة. ولكن العدالة وحدها لا تفسر مقدار التغير الحاصل كله في درجة انصياعهم والتزامهم بالنظام الضريبي، وذلك لوجود عوامل أخرى لها دور في ذلك.

دراسة (Al-khoury & Bdour, 2018) بعنوان " Tax Practitioners Perceptions of the Reasons Jordanian Taxpayers Seek Professional Income Tax Assistance"

هدفت الدراسة الى التعرف على الاسباب التي تدفع مكلفي ضريبة الدخل بالأردن الى الحصول على خدمات ضريبية متخصصة تتمثل في مساعدات واستشارات ونصائح مهنية، وهدفت الى التعرف على الدور الذي يقوم به محاسبو الضريبة لمنع التهرب الضريبي، وكي يتم التحقق من جميع هذه الأهداف اتبع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، ضمن استخدام الاستبانة حيث وزع الباحثون الاستبانة على عينة مكونة من (131) مدققا يعملون في شركات تدقيق تقدم الخدمات الضريبية واستخدم الباحثان الاساليب الاحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومقياس كرونباخ الفا)، وبرز ما توصلت اليه الدراسة ان اهم الاسباب التي تدفع المكلفين إلى الاستعانة بمحاسبى الضريبة يتمثل برغبة المكلفين بتجنب العقوبات الضريبية، بالإضافة الى الاستعانة بالخبرة الكبيرة من قبل محاسبى الضريبة بالقوانين الضريبية.

### 2.3 التعقيب على الدراسات السابقة

بعد استعراض هذه الدراسات وأهداف ونتائج وتوصيات كل دراسة على حدة، تبين أن هذه الدراسة قد تشابهت مع الدراسات السابقة في تناول محاور وموضوعات الدراسة والتي تتعلق بالعوامل المؤثرة على الاستقلالية بشكل خاص، كما ورد في دراسة دويكات (2021) ودراسة العيد (2020) ودراسة غباشنة، (2019). كما تشابهت هذه الدراسة مع العديد من الدراسات في استخدام منهجية الدراسة التي اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي ومن خلال أداة الاستبانة، دراسة (palil, et,al, 2019) ودراسة الخلايلة (2019).

وقد اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الحديث عن العوامل المؤثرة على قرار مقدري الضريبة بشكل عام كما ورد في دراسة العيد (2020) في حين تحدثت الدراسة الحالية عن العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير، كما اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في تناول بعض محاورها حيث ركزت الدراسة الحالية على العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير الضريبي، بينما تناولت دراسة إبراهيمي والأحول (2021) أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب على مردودية الضريبة: دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت، كما تناولت دراسة حنيني، وغازلي (2020) الخصائص المرتبطة بالمدقق الضريبي ودورها في قرارات التدقيق الخاص بالضرائب وجودته بالمدينة للفترة 2019-2020.

كما تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تعتبر من الدراسات القليلة التي أجريت في فلسطين وركزت على العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير كمتغيرات مستقلة وكانت هذه العوامل شاملة ووافقت بالغرض الذي وضعت لأجله.

## الفصل الثالث

### الطريقة والاجراءات

#### 3.1 مقدمة

فيما يلي يتم عرض ما يتعلق بطريقة الدراسة وإجراءاتها التي تتضمن تحديد كل من مجتمع وعينة وأداة الدراسة، ثم بيان ما يتعلق بصدق الأداة وكيفية تحديد معاملات ثباتها، ثم تحديد متغيراتها والأساليب المستخدمة من النواحي الإحصائية لتحليلها بدقة عالية بناء على تحليل بياناتها.

#### 3.2 منهجية الدراسة

قامت الدراسة باستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي باعتباره من المناهج الهامة والتي تتناسق مع أهدافها، كما أن هذا المنهج يقوم بدراسة مستويات العلاقة بين جميع متغيراتها ومجالاتها، ثم يقوم بإجراء وصف دقيق لدرجتها بين كافة المتغيرات بحيث يتم وصفها نظرياً وكمياً باستخدام جميع المقاييس من الأنواع الكمية، حيث يقوم هذا المنهج بتحديد أنواع العلاقات ثم إجراء تنبؤات مرتبطة بها، لهذا يعتبر هذا المنهج هو المنهج الأنسب الذي يتوافق مع هذه الدراسة ويسهم في تحقيق جميع أهدافها.

#### 3.3 مصادر جمع البيانات:

1. المصادر الأولية: وذلك عن طريق تصميم استبيان يشمل متغيرات الدراسة كأداة لجمع البيانات الأولية ومن ثم فحص هذه البيانات وتحليلها.
2. المصادر الثانوية: وذلك عن طريق جمع البيانات من مصادرها الثانوية كالكتب والمجلات والدراسات السابقة والابحاث وذلك لصياغة الإطار النظري للدراسة والقاء الضوء على متغيرات الدراسة بشكل واف.

### 3.4 مجتمع الدراسة

تشكل هذا المجتمع من المكلفين بدفع الضريبة المسجلين والملتزمين في دوائر ضريبة الدخل، وكذلك مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية (طولكرم، نابلس، جنين، قلقيلية، سلفيت، طوباس) والبالغ عددهم (44) موظف وموظفة وفق إحصائية وزارة المالية الفلسطينية للعام (2022)م، ومن مدققي الحسابات في القانونيين في محافظات الشمال والبالغ عددهم (46) مدقق ومدققة وذلك حسب ما أدرجته جمعية مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين للعام (2022)م.

### 3.5 عينة الدراسة

#### 3.5.1 عينة الدراسة الاستطلاعية

تم اختيار عينة استطلاعية من المجتمع الأصلي، وذلك بغرض التحقق من صدق وثبات الأدوات، بهدف الخروج بالصيغة النهائية للمقاييس المستخدمة في الدراسة الحالية، وبلغت العينة الاستطلاعية (30) فرداً موزعة (10) مأموري تقدير، و(10) مكلفين، و(10) مدققي حسابات.

#### 3.5.2 عينة الدراسة الفعلية

تمثلت طريقة توزيع الاستبيان في التوجه الشخصي لعينة الدراسة المكونة من مأموري التقدير في الدوائر الضريبية العاملة في فلسطين والمكلفين ومدققي الحسابات المرخصين، بحيث تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية منتظمة من المكلفين حيث تم اخذ (10) مكلفين من كل محافظة من المحافظات المحددة، وجميع مأموري التقدير ومدققي الحسابات المرخصين في هذه المحافظات، وتم استخدام العينة العشوائية المنتظمة التي تعتمد على توفر النظام في اختيارها، في هذه الدراسة وبلغت (150) فرداً من مدققي حسابات ومكلفين ومدققي حسابات وتم توزيع الاستبانة على العينة، وبعد عملية الجمع تم استرداد (138) استبانة، وخلال عملية ادخال البيانات تم استثناء استبانتين بسبب عدم اكتمال البيانات ليصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (136) استبانة بواقع (90.6%) بالنسبة للمجتمع

الأصلي، بحيث تعتبر كافية جداً، مما يؤدي إلى تمثيل هذا المجتمع بشكل موضوعي، والجدول (3,1) يبين الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

### جدول (3.1)

توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية

النسبة	التكرار	خصائص أفراد عينة الدراسة	
31.62%	43	محاسبة	التخصص
38.24%	52	علوم مالية ومصرفية	
9.56%	13	إدارة	
11.76%	16	اقتصاد	
6.62%	9	تمويل	
2.21%	3	تخصصات اخرى	
29.41%	04	مأمور تقدير	طبيعة العمل
41.18%	56	مكلف	
29.41%	40	مدقق حسابات	
10.29%	14	دبلوم فأقل	المؤهل العلمي
75.74%	103	بكالوريوس	
13.97%	19	دراسات عليا	
50.00%	68	القطاع الحكومي	مكان العمل
41.91%	57	القطاع الخاص	
8.09%	11	عمل خاص	
16.91%	23	اقل من 5	سنوات الخبرة
65.44%	89	من 5-10	
17.65%	24	أكثر من 10	

وقد تبين من الجدول رقم (3.1) وبعد جمع الاستبانات أن عينة الدراسة انقسمت حسب التخصص الى (43) مبحوثاً ضمن تخصص المحاسبة و(52) مبحوثاً ضمن تخصص علوم مالية ومصرفية و(13) مبحوثاً ضمن تخصص الإدارة و(16) مبحوثاً ضمن تخصص التمويل و(3) مبحوثاً ضمن تخصصات أخرى غير التي تم ذكرها، أما بالنسبة لطبيعة العمل فقد كان منهم (47) مأمور تقدير، و(49) مكلف و(40) مدقق حسابات، وبالحديث عن المؤهل العلمي فقد كان أعلى عدد منهم يحملون درجة البكالوريوس و(103) مبحوثاً ممن يحملون درجة الدراسات العليا و(19) مبحوثاً ممن يحملون درجة الدبلوم فأقل و(14) مبحوثاً، أما ما يخص مكان عملهم فكان (68) مبحوثاً منهم يعملون في القطاع الحكومي و(57) مبحوثاً في القطاع الخاص و(11) مبحوثاً لهم عملهم الخاص بهم، أما فيما يتعلق بسنوات الخبرة فكان أعلى نسبة من ما بين (10-15) سنة وكان عددهم (89) مبحوثاً، يليه من لديه خبرة من (10 سنوات فأكثر) و(24) مبحوثاً يليهم من لديهم خبرة أقل من 5 سنوات و(23) مبحوثاً.

### اختبار عينة الدراسة الاستطلاعية

استخدمت الدراسة مقياس (الاستبانة) يحتوي على (41) فقرة موزعة على خمسة محاور، ويتبع المقياس نظام ليكرت الخماسي، ولا يحتوي فقرات سلبية، إذ أن جميع الفقرات بصياغة إيجابية. ويقوم هذا المقياس على تقدير الفرد لنفسه بطريقة ذاتية، فيجيب بالطريقة التي يرى فيها نفسه، وبنيت الفقرات بالاتجاه والشكل الإيجابي ووضعت الأوزان للفقرات حسب السلم الخماسي كما يلي: (موافق بشدة: خمس درجات، موافق: أربع درجات، محايد: ثلاث درجات، غير موافق: درجتين، غير موافق بشدة: درجة واحدة).

كما ستتضمن بعض الأسئلة الشخصية مثل التخصص، المؤهل العلمي، طبيعة العمل، وسنوات الخبرة في مجال العمل، ومكان العمل. وسيتم وضع سؤال للتسهيل في تحليل المعلومات وتحديد رأي كل فئة

حول العوامل المؤثرة على مأموري التقدير في محافظات شمال الضفة الغربية، من خلال أن يصنف  
المجيب نفسه وفقاً للتصنيفات التالية:

1. مأموري التقدير الذين يعملون ضمن دوائر الضرائب الخاصة بالدخل في محافظات شمال الضفة الغربية.
2. المكلفين بدفع الضريبة في محافظات شمال الضفة الغربية.
3. مدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

### 3.6 صدق المقياس

**صدق المحكمين:** تمّ التحقّق من صدق المقياس وذلك من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين (4 محكمين) من ذوي الاختصاص والخبرة كما هو موضح في ملحق (ب) حيث أبدوا عدداً من الملاحظات حول صلاحية كلّ فقرة من فقرات الاستبانة من حيث سلامة اللغة ومناسبتها للفئة المستهدفة وارتباط الفقرات بالأبعاد المعدة لقياسها، وقد تمّ أخذ الملاحظات بعين الاعتبار عند إخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

**صدق البناء:** حدد هذا النوع من الصدق من خلال القيام بحساب ما يتعلق بمعاملات ارتباط بيرسون لكافة الفقرات التي وردت خلال المقياس وتحديد درجة ارتباطها مع كل مجال ومع الدرجة الكلية لها، من خلال تطبيقها على العينة الفعلية، ولم يتم حذف فقرات من هذه الأبعاد نتيجة ارتباطها مع درجتها الكلية بشكل لأن قيمتها كانت موجبة وهي دالة إحصائياً، ويظهر جدول رقم (3.2) في الملحق (ج) ارتباط كل الفقرات مع مستويات درجتها الكلية.

### 3.7 ثبات المقياس

تم احتساب معاملات الثبات التي تتعلق بكافة مجالات المقياس، من خلال استخدام حسابات معامل ثبات وفق طريقة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لكافة مكونات المقياس، وكان كالتالي كما في الجدول رقم (3.3).

### جدول (3.3)

معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)

المحور	البعد	معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)
المحور الأول	العامل الاداري	0.881
المحور الثاني	المنازعة الضريبية	0.807
المحور الثالث	معدل دوران مأمور التقدير	0.843
المحور الرابع	سمات مأمور التقدير	0.711
المحور الخامس	استقلالية مأمور التقدير	0.801
الدرجة الكلية		0.806

### 3.8 إجراءات الدراسة

تسلسلت الدراسة بعدة خطوات وكانت كما يأتي:

1. تم القيام بإعداد أداة تطبيق الدراسة من خلال عرضها بصورة نهائية.
2. تحديد مجتمع وعينة الدراسة بدقة وتحديد حجمهما.
3. إجراءات توزيع الاستبانة على العينة التي تم تحديدها.
4. إدخال البيانات التي نتجت عن التوزيع إلى برنامج SPSS.
5. الوصول إلى النتائج، والعمل على تفسيرها وربطها مع كافة الدراسات التي ارتبطت بها، ثم العمل على اقتراح كافة التوصيات.

### 3.9 المعالجات الإحصائية

بعد الوصول إلى مرحلة جمع كافة بيانات الاستبانة التي تم تعبئتها، ومن خلال ترميز هذه البيانات وإجراء إدخالها إلى الحاسوب باستخدام برامج التحليل الإحصائي المتقدم SPSS ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة لاختبار نموذج الدراسة وإثبات صحة أو نفي الفرضيات ما يلي:

1. استخدام التكرارات وحسابات النسب المئوية، التي تصف العينة وتحدد خصائصها.
2. صدق بناء الاستبانة بالاعتماد على حسابات معامل بيرسون.
3. معادلة ثبات الاستبانة من خلال "كرونباخ الفا" Cronbach's Alpha.
4. تحليل المسار Path Analysis
5. اختبار الالتواء والتفرطح Skewness and Kurtosis
6. معاملات ارتباط بيرسون Pearson Correlation للكشف عن العلاقات بين المتغيرات.
7. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

## الفصل الرابع

### تحليل وعرض نتائج الدراسة

#### 4.1 مقدمة

بعد الانتهاء من جمع البيانات عن طريق استبيان اعدته الباحثة بغرض جمع البيانات اللازمة لاختبار نموذج الدراسة، والتي وزعت على عينة الدراسة المستهدفة وهي 136 من مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات، في هذا الفصل تم تحليل البيانات وعرض نتائجها، وذلك من أجل التحقق أو نفي صحة الفرضيات التي تم طرحها في نموذج الدراسة المقترح. وفي سبيل التحقق من نفي أو اثبات صحة الفرضيات فان الدراسة الحالية قامت بتحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي المتقدم SPSS.

#### 4.2 نتائج تحليل أسئلة الدراسة

نتائج تحليل السؤال الرئيس: ما هي العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبية الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

من أجل تحليل هذا السؤال استخدمت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية والدرجة والجدول التالية تبين ذلك، ولغايات تفسير المتوسطات الحسابية ولتحديد العلاقة بين متغيراتها، لدى عينة الدراسة حولت العلامة وفق المستوى الذي يتراوح من (1-5) درجات وتصنيف المستوى إلى خمس فترات؛ إذ تم تحديد طول المدى وبلغ (5-1=4)، وقد قسمت على (5) فترات (0.8=5/4)، وقد تبين بأن طول الفترة بلغ (0.8)، وكانت درجات الوسط الحسابي حسب المقياس كما يأتي:

- (4.21 فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) درجاتها مرتفعة جداً.
- (3.41 - 4.20 ويعادل 68.2% - 84.0) درجاتها مرتفعة.

- (2.61-3.40 ويعادل 52.2% - 68.0%) درجاتها متوسطة.
- (1.80-2.60 ويعادل 36.2% - 52.0%) درجاتها منخفضة.
- (أقل من 1.81 ويعادل، 36.2% فأقل) درجاتها منخفضة جداً.

نتائج تحليل السؤال الفرعي الأول: ما تأثير العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

#### جدول (4.1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية لتأثير

#	العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الاهمية
1	هناك توافق بين مصالح مأمور التقدير والإدارة الضريبية	3.86	1.028	77.13%	5
2	تتوفر سياسات إدارية للإدارة الضريبية ملائمة للعمل الضريبي	3.94	1.024	78.76%	4
3	تستخدم الإدارة الضريبية التكنولوجيا المتقدمة في عمليات التقدير الضريبي	4.06	1.034	81.24%	2
4	يتناسب راتب مأمور التقدير مع أدائه المهني وكفاءته	3.49	1.043	69.86%	7
5	يوجد تدخلات كبيرة من قبل الإدارة الضريبية بالمأمور	3.53	1.033	70.53%	6
6	تستمر الإدارة الضريبية في تطوير مهارات مأموري التقدير	3.95	1.041	79.04%	3
7	ان ساعات عمل مأموري التقدير طويلة	4.19	.945	83.73%	1
8	المعلومات الموجودة لدى دائرة ضريبة الدخل دقيقة وواضحة	3.25	.994	65.07%	9
9	يشعر مأمور التقدير بأنه تحت حماية الإدارة الضريبية	3.26	1.001	65.20%	8
<b>المتوسط الحسابي للبعد</b>		3.725			

يتبين من الجدول السابق ان الدرجة الكلية للمحور الاول حسب عينة الدراسة كانت متوسطة، بمتوسط حسابي (3.725)، وتراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.25-4.19) وهي اعلى من المتوسط الحسابي النظري، كما جاءت اعلى فقرة من حيث الاهمية النسبية هي فقرة " ان ساعات عمل مأموري التقدير طويلة" بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.945)، و اقل فقرة ذات اهمية نسبية كانت فقرة "المعلومات الموجودة لدى دائرة ضريبة الدخل دقيقة وواضحة" بمتوسط حسابي (3.25) وانحراف معياري (0.994).

وتفسر الباحثة ذلك بأن فترة عمل مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين فعلياً، هي من الساعة السابعة صباحاً حتى الساعة الثالثة مساءً أي بواقع (8 ساعات) يوميا وهذه الفترة الزمنية متناسبة لا سيما مع ضغوطات العمل التي يتعرض لها مأموري التقدير من كثرة المراجعين من المكلفين يوميا، والتي قد تطول فترة لقاءهم والتعامل معهم لفترة زمنية حسب ما يتطلبه الأمر، ولا سيما أن هذا العمل يحتاج الى ذهن حاضر طوال الوقت وفطنة، بالإضافة الى كثرة التعامل مع عدة ملفات في اليوم الواحد كل هذا سيستنزف طاقة كبيرة من مأموري التقدير وسيسبب ضغط وثقل عليهم وكل هذا سيشعرهم بطول ساعات العمل، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (العيد، 2020) والتي ترى أن هناك تأثير واضح للعامل الإداري على قرار مقدر الضريبة وبالتالي على استقلاليته.

**نتائج تحليل السؤال الفرعي الثاني:** ما تأثير المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدقي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

## جدول (4.2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية

#	المنازعة الضريبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الأهمية
1	تطول فترة المنازعة على تقدير الضريبة				
2	نسبة الوعي الضريبي لدى المكلفين قليلة جداً	3.69	1.137	73.78%	5
3	يوجد إجراءات كثيرة لازمة لعملية التقدير الضريبي	4.02	1.060	80.38%	3
4	لا يهتم المكلف باحترام المواعيد مع الإدارة الضريبية	4.31	1.015	86.12%	2
5	يتركز اهتمام الإدارة الضريبية على الكم واغفال النوعية	3.59	1.034	71.87%	6
6	هناك كثير من المكلفين لا يميلون لامسك الدفاتر والسجلات	3.50	1.140	70.05%	8
7	هناك أخطاء كثيرة يقع بها المكلفين عند تعبئة كشف التقدير الذاتي	3.81	.945	76.27%	4
8	تتصف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بتدني الثقة	4.60	.773	91.96%	1
<b>المتوسط الحسابي للبعد</b>		<b>3.881</b>			

المصدر: تحليل الباحثة بواسطة برنامج ال SPSS

يتبين من الجدول السابق ان الدرجة الكلية للمحور الثاني حسب عينة الدراسة كانت مرتفعة، بمتوسط حسابي (3.88)، وتراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.50-4.60) وهي اعلى من المتوسط الحسابي النظري، كما جاءت اعلى فقرة من حيث الاهمية النسبية هي فقرة "تتصف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بتدني الثقة" بمتوسط حسابي (4.60) وانحراف معياري (0.773)، واقل فقرة ذات اهمية نسبية كانت فقرة " هناك كثير من المكلفين لا يميلون لامسك الدفاتر والسجلات" بمتوسط حسابي (3.50) وانحراف معياري (1.140).

وتفسر الباحثة ذلك وعند الحديث عن واقع العملية الضريبية يتبين أنها تعاني من العديد من المشاكل والصعوبات ومن أهمها النفور العام والتهرب من دفع الضرائب ويعود ذلك لمعدلات الضرائب المرتفعة وأحياناً تعددها على الفرد الواحد حسب مصدر الدخل مثلاً، غير ذلك ضعف الثقافة الضريبية وضعف الإعلام الضريبي وضعف كفاءته، هذا إضافة الى عدم التزام وامتثال المكلفين بصورة جيدة ودفع ما عليهم من ضرائب مستحقة، كل ذلك أدى الى وجود أزمة ثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ولجؤهم الى أساليب ووسائل كثيرة للتهرب من دفع الضرائب، وأهم سبب لانعدام الثقة ولجؤه للتهرب وعدم اقتناعه بدفعها، يعود لضعف الأجهزة الرقابية على صرف المبالغ التي يتم تحصيلها من الضريبة وعدم استخدامها بأمور يعود نفعها على الفرد الذي يقوم بدفع الضريبة.

**نتائج تحليل السؤال الفرعي الثالث:** ما تأثير معدل دوران مأمور التقدير على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

### جدول (4.3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية

#	معدل دوران مأمور التقدير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الاهمية
1	تميل الإدارة لكثرة تعيين وعزل مأموري التقدير	4.33	.866	86.51%	4
2	تضع الإدارة الضريبية متطلبات تعين عالية نوعاً ما	4.55	.784	90.91%	3
3	تهتم الإدارة الضريبية باستقطاب مأموري التقدير ذوي الخبرة الطويلة	4.21	.899	84.11%	6
4	تهتم الإدارة الضريبية بقياس الوعي الضريبي لدى مأمور التقدير عند تعيينه	4.02	1.021	80.48%	7
5	هناك رقابة قوية للإدارة الضريبية على مأموري التقدير	4.59	.742	91.77%	1
6	تهتم الإدارة بأن يكون مأمور التقدير ليس لديه عمل آخر	4.27	.869	85.36%	5
7	ليس هناك استقرار وظيفي لمأمور التقدير في دائرة ضريبة الدخل	4.55	.790	91.00%	2
<b>المتوسط الحسابي للبعد</b>		<b>4.36</b>			

المصدر: تحليل الباحثة بواسطة برنامج ال SPSS

يتبين من الجدول السابق ان الدرجة الكلية للمحور الثالث حسب عينة الدراسة كانت مرتفعة، بمتوسط حسابي (4.36)، وتراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (4.02-4.59) وهي اعلى من المتوسط الحسابي النظري، كما جاءت اعلى فقرة من حيث الاهمية النسبية هي فقرة " هناك رقابة قوية للإدارة الضريبية على مأموري التقدير" بمتوسط حسابي (4.59) وانحراف معياري (0.742)، واقل فقرة ذات اهمية نسبية كانت فقرة " تهتم الإدارة الضريبية بقياس الوعي الضريبي لدى مأمور التقدير عند تعيينه" بمتوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (1.021).

وتفسر الباحثة ذلك بمدى اهتمام الادارة الضريبية بالقيام بالمهام والوظائف الملقاة على عاتقها، وهي التخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة والتي تقوم بها على أسس إدارية علمية كأى سلطة إدارية حكومية، وكل هذه المهام تصب لهدف واحد وهو تحصيل الضرائب المستحقة دون تهاون، لما للضرائب من أهمية كبيرة حيث يتم صرف أموالها في تمويل نفقات الدولة، وهذا بدوره يدفع الإدارة الضريبية لزيادة التدقيق ومتابعة كل ما يخص العملية الضريبية من كوادر وإجراءات، ويعتبر مأمور التقدير جزء مهم جداً في العملية الضريبية فيقوم بدوره بتقدير الضرائب على المكلفين ويقوم بمتابعة عملية تحصيل الضرائب منهم، ولكي يكون أداء مأمور التقدير كما يجب وبكفاءة عالية، لا بد للإدارة الضريبية أن تقوم بمراقبة مأمور التقدير ومتابعة أداءه وبما في ذلك علاقاته مع المكلفين، وما اذا كان هناك أقارب من بين المكلفين الذين يتعامل معهم، ويجب على الإدارة الضريبية أن تهتم بأوضاع مأموري التقدير الاجتماعية والمادية لحمايتهم من أي اغراءات، كل ذلك من الطبيعي أن تأخذ الإدارة الضريبية بعين الاعتبار لضمان والتأكد من مدى صحة قرار التقدير الضريبي.

واختلفت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (دويكات، 2021) والتي وضحت أنه ليس هناك تأثير لطول فترة استمرار العلاقة مع العميل حيث أنه ليس له أثر كبير على استقلالية مأمور التقدير ودراسة (الهيمني، 2019) ودراسة (العبد، 2020) والذي يرى أنه ليس للمصلحة الشخصية وتوطيد العلاقة مع العميل يؤثر على الاستقلالية.

**نتائج تحليل السؤال الفرعي الرابع:** ما تأثير سمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية؟

#### جدول (4.4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية

#	معدل دوران مأمور التقدير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الأهمية
1	العوامل الشخصية لمأموري التقدير "والمتمثلة بالعادات والسمات التي تكوّن شخصية الفرد" أقرب للمثالية	3.80	.805	76.00%	7
2	يمتلك مأموري تقدير ضريبة الدخل خبرة قوية	3.84	.736	76.80%	4
3	مجال التخصص العلمي لمأمور التقدير يتعلق بالضريبة فقط	3.66	.814	73.20%	10
4	في بعض الحالات يتحيز مأمور التقدير لطرف الإدارة الضريبية دون وجه حق	3.87	.706	77.40%	1
5	يتحمل مأمور التقدير ما يترتب على قراراته الضريبية	3.80	.752	76.00%	6
6	هناك تحيز من قبل مأمور التقدير لمصالحه الشخصية	3.86	.726	77.20%	2
7	يعتمد مأمور التقدير على أسس ومعايير واضحة	3.83	.741	76.60%	5
8	يتصف مأمور التقدير بالثبات على رأيه	3.67	.856	73.40%	9
9	يستمر مأمور التقدير في تطوير مهاراته	3.84	.785	76.80%	3
10	يتمتع مأموري التقدير ببصيرة نافذة تجمع بين المعرفة والحكمة والفتنة	3.78	.819	75.60%	8

3.79

المتوسط الحسابي للبعد

المصدر: تحليل الباحثة بواسطة برنامج ال SPSS

يتبين من الجدول السابق ان الدرجة الكلية للمحور الثالث حسب عينة الدراسة كانت مرتفعة، بمتوسط حسابي (3.79)، وتراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.66-3.87) وهي اعلى من المتوسط الحسابي النظري، كما جاءت اعلى فقرة من حيث الاهمية النسبية هي فقرة " في بعض الحالات يتحيز مأمور التقدير لطرف الإدارة الضريبية دون وجه حق" بمتوسط حسابي (3.87) وانحراف معياري

(0.706)، و اقل فقرة ذات اهمية نسبية كانت فقرة " مجال التخصص العلمي لمأمور التقدير يتعلق بالضريبة فقط" بمتوسط حسابي (3.66) وانحراف معياري (0.814).

وتفسر الباحثة ذلك بأن مأمور التقدير موظف يعمل لدى دوائر ضريبة الدخل، ويتم تنظيم وإدارة أعمال هذه الدوائر من قبل الإدارة الضريبية المكونة من عناصر تعتبر مؤهلة لديها جميع أنواع الكفاءات التي تعتبر فنية تكون قادرة على القيام بجميع مهام العمل التي يتم طلبها من موظفيها، وأحد أهم هذه العناصر المؤهلة مأمور التقدير الذي يقوم بدوره في تقدير أسعار الضرائب على المكلفين، وبما أنه موظف تابع للإدارة الضريبية فمن المؤكد أن يعمل لمصلحتها.

نتائج تحليل مجال استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية  
من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية

#### جدول (4.5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية واختبار المعنوية

#	استقلالية مأمور التقدير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الاهمية
1	التدخلات معدومة في عملي من قبل الإدارة الضريبية أو أي جهة أخرى	3.54	.866	70.80%	7
2	أستند بشكل كامل في عملي كمأمور تقدير الى التشريعات والقوانين الضريبية دون خرقها	3.89	.763	77.80%	1
3	أخذ بكل الأسباب ليكون قرار التقدير أقرب ما يكون للدقة والصحة	3.85	.771	77.00%	3
4	أمنع أي عامل أو ضغط من قبل طرفي العلاقة الضريبية أن تؤثر على قراراتي الضريبية	3.88	.832	77.60%	2
5	كوني مأمور تقدير أحاول أن أستثمر أقصى ما يمكن من مهاراتي الضريبية	3.82	.771	76.40%	4
6	أحرص على احترام القوانين والتشريعات الضريبية وتنفيذها	3.61	.931	72.20%	5
7	أحرص على التصرف بلباقة وعلى انتقاء كلماتي بعناية عند تعاملي مع المكلفين	3.56	.936	71.20%	6
<b>المتوسط الحسابي للبعد</b>		<b>3.735</b>			

المصدر: تحليل الباحثة بواسطة برنامج ال SPSS

يتبين من الجدول السابق ان الدرجة الكلية للمحور الخامس حسب عينة الدراسة كانت متوسطة، بمتوسط حسابي (3.735)، وتراوحت قيم المتوسطات الحسابية ما بين (3.54-3.89) وهي اعلى من المتوسط الحسابي النظري، وللمزيد من التحقق الاحصائي فقد تم اختبار قيمة المعنوية والذي اشار الى وجود فوارق ذات دلالة احصائية فقد جاءت اعلى فقرة من حيث الاهمية النسبية هي فقرة " أستند بشكل كامل في عملي كمأمور تقدير الى التشريعات والقوانين الضريبية دون خرقها" بمتوسط حسابي (3.89)

وانحراف معياري (0.763)، و أقل فقرة ذات اهمية نسبية كانت فقرة " التدخلات معدومة في عملي من قبل الإدارة الضريبية أو أي جهة أخرى" بمتوسط حسابي (3.54) وانحراف معياري (0.866).

وتفسر الباحثة ذلك بأن الإدارة الضريبية من اختصاصها تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية على أكمل وجه، وتطويرها بما يتناسب مع أهداف المجتمع وتطوره، وذلك لحماية حق كل من المكلف وخزينة الدولة، وبما أن مأمور التقدير يعتبر أحد عناصر الإدارة الضريبية وكادر مهم فيها، فمن الطبيعي أن يعمل على تطبيق القوانين الضريبية على أكمل وجه ويقوم بالرجوع إليها دائما في جميع إجراءات تحصيل الضرائب، ومتابعة التعديلات والتطورات التي تحدث على القوانين الضريبية أولاً بأول، وبشكل طبيعي فإن موظف يقوم بأداء وتطبيق المهام على أكمل وجه اذا كان تحت رقابة الإدارات، ومأمور التقدير يقوم بتطبيق هذه القوانين كما يجب أن تكون بشكل أفضل اذا كان تحت رقابة الإدارة الضريبية، بالإضافة الى ذلك فسيكون هناك مخاوف لدى مأمور التقدير بتجاوز القوانين الضريبية المتفق عليها دولياً لأن لكل تجاوز للقوانين هناك عقاب رادع، وهذا الرادع لمن تطبق عليه فما بالك بمن قائم عليها وعلى تطبيقها والقيام بإجراءاتها.

### التحليل الاولي للبيانات

الغرض من التحليل الاولي للبيانات هو التأكد من مدى ملاءمة بيانات الدراسة للطرق الاحصائية التي سوف تستخدمها الدراسة في اختبار فرضيات الدراسة.

### اختبار الثبات للمقياس

وللتأكد من ثبات المقياس تم حساب الاتساق الداخلي للأداة المستخدمة وصلاحيتها من خلال اختبار معامل كرومباخ ألفا Chronbach Alpha، حيث بلغت درجة الثبات الكلي لفقرات الاستبانة (0.971) وتراوحت درجات الثبات لكل فقرة من فقرات المقياس ما بين (0.891-0.965)، وهذه النتيجة توضح ان الاستبانة تتصف بدرجة عالية من الثبات وأنها صالحة للاستخدام في البحث العلمي.

## Skewness and Kurtosis والتفرطح والالتواء

بالإضافة انه قد تم احتساب قيمة الالتواء والتفرطح Skewness and Kurtosis للبيانات والذان يدلان على التوزيع الاعتدالي والطبيعي للبيانات المستخدمة، وتشير النتائج الى عدم وجود اي انحرافات تذكر في البيانات، حيث ان قيمة الالتواء والتفرطح تراوحت ما بين (-2 و +2) وهو المعيار المسموح به من قبل الاحصائيين، والجدول التالي يوضح هذه النتائج:

### جدول (4.6)

قيم ال Skewness وال Kurtosis لمتغيرات الدراسة

المتغير	العامل الاداري	المنازعة الضريبية	معدل دوران مأمور التقدير	سمات مأمور التقدير	استقلالية مأمور التقدير
Skewness	-0.812	-0.596	-0.608	-0.571	-0.667
Kurtosis	-0.165	-0.646	-0.804	-0.967	-0.557

### معامل الارتباط Pearson Correlation

يوضح الجدول رقم (4.7) ان معاملات الارتباط بين المتغيرات المختلفة جميعها معنوية عند مستوى دلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ .

### جدول (4.7)

معامل الارتباط Pearson Correlation

المتغير	العامل الاداري	المنازعة الضريبية	معدل دوران مأمور التقدير	سمات مأمور التقدير	استقلالية مأمور التقدير
العامل الاداري	1				
المنازعة الضريبية	**0.243	1			
معدل دوران مأمور التقدير	**0.369	**0.576	1		
سمات مأمور التقدير	**0.371	**0.514	**0.444	1	
استقلالية مأمور التقدير	**0.333	**0.419	**0.329	0.426	1

### 4.3 نتائج تحليل فرضيات الدراسة

#### مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضيات

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير للعوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية فرضيات فرعية متنوعة وهي:

1. لا يوجد تأثير للعامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
2. لا يوجد تأثير للمنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
3. لا يوجد تأثير لمعدل دوران مأمور التقدير على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.
4. لا يوجد تأثير لسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

تبين من خلال المتوسطات الحسابية لفقرات محاور الدراسة انها كانت كما هو موضح بالجدول رقم (4.8) التالي:

#### جدول (4.8)

##### المتوسطات الحسابية لمحاور الدراسة

الترتيب	المتوسط الحسابي	البعد
4	3.725	العامل الاداري
1	3.881	المنازعة الضريبية
5	3.360	معدل دوران مأمور التقدير
2	3.790	سمات مأمور التقدير
3	3.735	استقلالية مأمور التقدير

يتبين من الجدول رقم (4.8) ان عينة الدراسة المنازعات الضريبية بين الادارة الضريبية والمكلف أكثر ما يؤثر على استقلالية مأمور التقدير، تليها سمات مأمور التقدير، من ثم العامل الاداري وسياسية الادارة الضريبية وأخيراً معدل دوران مأمور التقدير.

وتفسر الباحثة ذلك بأن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي علاقة اجبارية وليست اختيارية، يترتب عليها تحصيل الضرائب من المكلفين ونقلها لخزينة الدولة للمساهمة في نفقاتها، وبما أن العملية قائمة على اقتطاع جزء من دخل المكلف دون منفعة واضحة ومع قلة الوعي الضريبي فمن المتوقع حدوث المنازعات الضريبية بين طرفي العلاقة، ومن المتوقع أيضاً أن يؤثر هذا النزاع على مأمور التقدير وأدائه الضريبي، حيث أنه هو الشخص الذي يتعامل بشكل مباشر مع المكلف بتوجيهات من الإدارة الضريبية، فأى خلاف أو منازعة بشكل عام تؤثر على أداء الشخص فمن المتوقع الى حد ما أن تؤثر على أداء مأمور التقدير وقراراته الضريبية بشكل أو بآخر حتى لو بذل جهد لكي لا تؤثر عليه.

يتبين من الجدول رقم (4.9) في الملحق (ج) أن العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية تؤثر على استقلالية مأمور التقدير، حيث بلغت قيمة  $P$  ( $0.05 \geq 0.000$ ) وقيمة  $T$  كانت ( $1.96 \leq 37.254$ ) وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت ( $0.746$ )، ومما سبق يتبين رفض ما يتعلق بالفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة ونصها أنه يوجد تأثير إيجابي للعامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

وتفسر الباحثة ذلك بأنه يوجد دور كبير للعامل الإداري وسياسة الإدارة الضريبية في تحقيق استقلالية مأمور التقدير، حيث أن ارتفاع الإدارة الضريبية واختيار أفضل الأساليب في التعامل مع مأموري التقدير وقت التعيين واجراءاته وبعد التعيين بالإضافة الى الخدمات التي يتم تقديمها لمأمور التقدير وأخص بالذكر قيمة الراتب الذي يتقاضاه وتحديد اتعابه، وتوفير مكتب ملائم للعمل الضريبي كل ذلك كفيل بتدعيم استقلالية مأمور التقدير، وسينعكس ذلك على دوره في التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية التي يعمل بها.

واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (إبراهيم والأحول، 2021)، ونتائج دراسة (الهميوني، 2019)، والتي بينت مدى أثر العامل الإداري على استقلالية مأمور التقدير وقراره، حيث احتل دور الإدارة في تعيين وعزل وتحديد راتب مأمور التقدير وأتعابه المرتبة الأولى، ولم تعارض هذه النتيجة أي من نتائج الدراسات السابقة.

كما يتبين من الجدول رقم (4.8) أن المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف تؤثر على استقلالية مأمور التقدير، حيث بلغت قيمة  $P$  ( $0.05 \geq 0.001$ ) وقيمة  $T$  كانت ( $1.96 \leq 4.361$ ) وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت ( $0.752$ )، ومما سبق تبين أنه تم رفض ما يتعلق بما ورد في الفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة: أنه يوجد تأثير للمنازعة الضريبية بين

الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

وتفسر الباحثة ذلك بأن للمنازعة الضريبية والتي تحدث بين أطراف العلاقة "المكلف والإدارة الضريبية" أثر كبير على استقلالية مأمور التقدير الضريبي وقراره حيث أن هناك إجراءات كثيرة وطريق يمكن أن يكون طويل في المحاكم نتيجة عدم قبول قرار التقدير من قبل المكلف فيلجأ للطعن في هذا القرار والذي من وجهة نظره غير مناسب لدخله وينظر أمام الجهة الإدارية أو القضائية التي أسند إليها صلاحية الفصل في هذه المنازعات، وكل ذلك يؤثر على قرار التقدير الذي قدمه مأمور التقدير وبالتأكيد على استقلاليته، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (العيد، 2020)، ونتائج دراسة (دويكات، 2021)، والتي أكدت بأن المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف تؤثر على استقلالية مأمور التقدير

وقد تبين من الجدول رقم (4.8) ان معدل دوان مأمور التقدير ليس له أثر في استقلاليته، حيث بلغت قيمة  $P (0.05 \leq 0.137)$  وقيمة  $T$  كانت  $(1.96 \geq 0.226)$  وانه لا يوجد ارتباط بين معدل دوان مأمور التقدير واستقلاليته، ومما سبق فإنه تم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه لا يوجد تأثير لمعدل دوران مأمور التقدير على استقلاليته من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

وترى الباحثة أن هذه النتيجة منطقية لأنه لم ألاحظ فعلياً وجود آلية معينة لدوران مأموري التقدير بين المحافظات، وبالتالي عدم وجود آلية للدوران تجعل منه لا يؤثر على استقلالية مأمور التقدير، والذي لاحظته فقط دوام مأموري التقدير في محافظته وليس في المحافظة التي يعمل بها كمأمور تقدير في الحالات الطارئة والتي لاحظتها في الاغلاقات والتدابير الاحترازية التي حصلت نتيجة فايروس كورونا (كوفيد-19) حيث تم اغلاق كل الطرق بين المحافظات والتشدد في الاجراءات، وقد كان هذا الوضع

مؤقت وهذا لا يؤثر على صفات واستقلالية مأمور التقدير. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة (الهيمني، 2019)، التي بينت ضرورة قيام هيئة المجلس التشريعي بوضع برنامج يتضمن نظام عملي يسهم في تغيير مراجع كافة الحسابات ضمن جميع الفترات الزمنية حفاظاً على استقلاليته، وقد تعارض السؤال الفرعي الخاص بدراسة الباحثة مع نتيجة هذه الدراسة، وترى الباحثة أن سلوك مأمور التقدير وتقديره الضريبية بشكل مستقل تأتي بقناعة مأمور التقدير التامة وبشكل أساسي، وأنه من المفترض عدم الخلط بين العمل والمصالح الشخصية والمعاملة الخاصة للأقارب من الدرجة الأولى، وحتى لو تم نقله واستخدام هذا النظام الذي يهدف الى تدوير مأموري التقدير كل فترة زمنية مناسبة، سيبقى هذا الاجراء الاحترازي لا يعيق مأمور التقدير من أن يستغل مركزه لمصالحه الشخصية.

ويتبين من الجدول رقم (4.8) ان لسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية أثر على استقلاليته، حيث بلغت قيمة  $P (0.05 \geq 0.002)$  وقيمة  $T$  كانت  $(1.96 \leq 3.641)$  وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت  $(0.667)$ ، ومما سبق فإنه تم العمل على رفض الفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة: أنه يوجد تأثير لسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية.

وتفسر الباحثة ذلك بأن لسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية أثر على استقلاليته بأن ميزات وصفات أي شخص تؤثر على أداءه ونجاحه في مجال عمله بشكل عام من حيث أن الشغف بالعلم وتحري الأمانة في أدق التفاصيل والرغبة في المنافسة لتحقيق الأفضل ومعرفة نقاط قوته والاستفادة منها وتلافي نقاط ضعفه، فهذه السمات تعتبر سمات أساسية للشخصية صاحبة الإنجاز التي تؤهل صاحبها للإنجاز والابداع في مجاله العملي، وجرى في الماضي محاولات كثيرة لمعرفة شخصية الأفراد بالنظر الى بيئة العمل، لكنها فيما بعد لم تستخدم كثيراً لأنها قد لا تعطي جواباً شافياً أو انطباعاً عن صفات الشخص وسماته.

والأكثر شيوعاً واستخداماً في هذا الوقت هو استخدام مقياس "مايرز-بريغز" للشخصية والذي يصنف الأشخاص على أساس أنماط التفكير فهناك الانطوائي والانبساطي والعقلاني والوجداني؛ وكل ذلك يصب في النقطة الرئيسية وهي مدى كون الشخص يتمتع بشخصية قوية تمكنه من انجاز أعماله على أفضل وجه دون التأثير بأي ضغوط أو قد تحرفه عن الطريق الصحيح وهو ما نقصد به في هذه الدراسة مصطلح "الاستقلالية".

#### مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية

نتائج تحليل الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \leq \alpha$ ) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، مكان العمل، عدد سنوات الخبرة).

#### أولاً: متغير التخصص

من اجل اختبار هذا الفرض قامت الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) كما هو موضح في الجدول رقم (4.10) في الملحق (ج).

كما يبين الجدول رقم (4.10) نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA)

يتبين انه لا توجد وجود فروق معنوية دالة إحصائية عند ( $0.05 \leq \alpha$ ) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير التخصص.

وتفسر الباحثة ذلك بأن الدراسة أظهرت بأن هناك انسجام بالرأي بين المكلفين ومأموري التقدير ومدققي الحسابات على التأكيد على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر متغير التخصص للمبحوثين (المكلفين، ومأموري التقدير، ومدققي الحسابات) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية.

### ثانياً: طبيعة العمل

من اختبار هذا الفرض قامت الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) كما هو موضح في الجدول رقم (4.12) في الملحق (ج).

كما يبين الجدول رقم (4.13) في الملحق (ج) نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA).

يتبين من الجدول رقم (4.13) انه توجد فروق في استجابات المبحوثين تعزى لمتغير طبيعة العمل، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه توجد فروق ذو دلالة احصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير طبيعة العمل، وتميل هذه الفروق لصالح مأموري التقدير اذ بلغ المتوسط الحسابي (3.699) وهو اعلى من المتوسطات الحسابية للمكلفين ومدققي الحسابات.

وتفسر الباحثة ذلك بأن الدراسة أظهرت أنه لا يوجد انسجام بالرأي بين المكلفين ومأموري التقدير ومدققي الحسابات على التأكيد على أنه توجد فروق دالة إحصائية لأثر متغير العمل للمبحوثين (المكلفين، ومأموري التقدير، ومدققي الحسابات) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير.

### ثالثاً: متغير المؤهل العلمي

من اختبار هذه الفرض قامت الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA ) كما هو موضح في الجدول رقم (4.14) في الملحق (ج).

كما يبين الجدول رقم (4.15) في الملحق (ج) نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA ).

يتبين من الجدول رقم (4.15) انه توجد فروق في استجابات المبحوثين تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا يعني أنه تم رفض هذه الفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة التي تتضمن وجود فروق دالة من الناحية الاحصائية عند  $(\alpha \leq 0.05)$  في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وتميل هذه الفروق لصالح من يحملون شهادات دراسات عليا اذ بلغ المتوسط الحسابي (3.517) وهو اعلى من المتوسطات الحسابية لمن يحملون شهادة دبلوم فأقل وشهادة بكالوريوس.

وتفسر الباحثة ذلك بأن الدراسة أظهرت أنه لا يوجد انسجام في آراء المكلفين ومأموري التقدير ومدققي الحسابات على التأكيد على أنه توجد فروق دالة إحصائية لأثر متغير المؤهل العلمي للمبحوثين (المكلفين، ومأموري التقدير، ومدققي الحسابات) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير.

### رابعاً: متغير مكان العمل

من اختبار هذه الفرض قامت الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA ) كما هو موضح في الجدول رقم (4.16) في الملحق (ج).

كما يبين الجدول رقم (4.16) نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA ).

يتبين من الجدول رقم (4.17) انه توجد فروق في استجابات المبحوثين تعزى لمتغير مكان العمل، وهذا يعني أنه تم رفض هذه الفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة التي نصها وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير مكان العمل، وتميل هذه الفروق لصالح من يعملون في القطاع الحكومي اذ بلغ المتوسط الحسابي (3.816) وهو اعلى من المتوسطات الحسابية لمن يعملون في القطاع الخاص او في العمل الخاص.

وتفسر الباحثة ذلك بأن الدراسة أظهرت أنه لا يوجد انسجام بالرأي بين المكلفين ومأموري التقدير ومدققي الحسابات على التأكيد على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر متغير مكان العمل للمبحوثين (المكلفين، ومأموري التقدير، ومدققي الحسابات) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير.

#### خامساً: عدد سنوات الخبرة

من اختبار هذه الفرض قامت الدراسة باستخدام اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA) كما هو موضح في الجدول رقم (4.18) في الملحق (ج).

كما يبين الجدول رقم (4.19) في الملحق (ج) نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي ( One Way Analysis of Variance – ANOVA).

يتبين من الجدول رقم (4.19) انه توجد فروق في استجابات المبحوثين تعزى لمتغير سنوات الخبرة، وهذا يعني أنه تم العمل على رفض الفرضية الصفرية ومن ثم القرار بقبول الفرضية البديلة بوجود فروق دالة إحصائياً عند ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي

الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير سنوات الخبرة، وتميل هذه الفروق لصالح من لهم خبرة اقل من خمس سنوات اذ بلغ المتوسط الحسابي (3.777) وهو اعلى من المتوسطات الحسابية لمن لهم خبرة أكثر من ذلك.

وتفسر الباحثة ذلك بأن الدراسة أظهرت أنه لا يوجد انسجام بالرأي بين المكلفين ومأموري التقدير ومدققي الحسابات على التأكيد على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر متغير الخبرة للمبحوثين (المكلفين، ومأموري التقدير، ومدققي الحسابات) في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير.

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### 5.1 مقدمة

قامت هذه الدراسة بدراسة العوامل المؤثرة على استقلالية أمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدقي الحسابات، واتخذ العامل الإداري وسياسة الإدارة الضريبية، والمنازعة الضريبية ورفع قضايا بين الإدارة الضريبية والمكلف، ومعدل الدوران، وسمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية كمتغيرات لقياس تأثيرها على استقلالية أمور التقدير، وبعد إجراء الدراسة واختبار الفرضيات والمراجعة النظرية تم التوصل الى النتائج والتوصيات التالية:

#### 5.2 نتائج الدراسة

تساهم نتائج هذه الدراسة في التعرف على مدى تأثير عوامل الدراسة المستقلة على استقلالية أمور التقدير في الدوائر الضريبية، وبمقارنة نتائج الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية نجد توافق نتيجة هذه الدراسة مع نتيجة (العيد، 2020) بأن للعامل الإداري أثر على استقلالية أمور التقدير وقراره الضريبي، مما يدل على أن هناك مهام تقع على كاهل الإدارة الضريبية اتجاه أمور التقدير حتى يحصل على استقلاليته.

وتتفق هذه النتائج أيضا مع نتيجة دراسة (غباشنة، 2019) من حيث مدى أهمية مبدأ الدوران في تعزيز الاستقلالية، وهذا يفيد بعدم بناء علاقات وطيدة مع العملاء قد تؤثر على قرار التقدير. وقد جاءت نتائج الدراسة الحالية لتبين للإدارة الضريبية بشكل خاص مدى تأثير كل عامل من عوامل الدراسة المستقلة على استقلالية أمور التقدير، وذلك لمساعدة الإدارة الضريبية في فلسطين في تطوير إجراءات تساهم في زيادة استقلالية مأموري التقدير، من حيث الاهتمام بتطوير مهاراتهم وتوفير قاعدة بيانات قوية

للدوائر الضريبية والاهتمام بضرورة وجود وعي ضريبي كافي لدى المكلفين بكل ما يخص الضريبة وإجراءات تحصيلها، هذا بدوره يحقق الأهداف الضريبية وتحصيل الضرائب مع مراعاة أن يكون مقدار سعر الضريبة تم تقديره بالشكل الصحيح، وهذا ما أوصت به الدراسة الحالية، وفي الواقع، تفتح هذه الدراسة طريقاً من الأمل لتوسيع نطاق البحوث الضريبية في فلسطين وتبحث لمساعدة الإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها المختلفة، رغم ما تواجهه من صعوبات.

وتبين من خلال تحليل أسئلة وفرضيات الدراسة أن:

1. المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف أكثر ما يؤثر على استقلالية أمور التقدير، تليها سمات أمور التقدير ومن ثم العامل الإداري وسياسية الإدارة الضريبية وأخيراً معدل دوران أمور التقدير.  
مرتفعة وبلغت (0.746).
2. ان العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية تؤثر على استقلالية أمور التقدير، حيث بلغت قيمة  $P (0.05 \geq 0.000)$  وقيمة T كانت  $(1.96 \leq 37.254)$  وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت (0.752).
3. المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف تؤثر على استقلالية أمور التقدير، حيث بلغت قيمة  $P (0.05 \geq 0.001)$  وقيمة T كانت  $(1.96 \leq 4.361)$  وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت (0.752).
4. معدل دوران أمور التقدير ليس له أثر في استقلاليته، حيث بلغت قيمة  $P (0.05 \leq 0.137)$  وقيمة T كانت  $(1.96 \geq 0.226)$  وانه لا يوجد ارتباط بين.
5. ان لسمات أمور التقدير الشخصية والمهنية أثر على استقلاليته، حيث بلغت قيمة P  $(0.05 \geq 0.002)$  وقيمة T كانت  $(1.96 \leq 3.641)$  وان قيمة الارتباط بين المتغيرين كانت مرتفعة وبلغت (0.667).

6. لا توجد فروق دالة إحصائية في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير التخصص.

7. توجد فروق دالة إحصائية في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير طبيعة العمل، وتميل هذه الفروق لصالح مأموري التقدير إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.699) وهو أعلى من المتوسطات الحسابية للمكلفين ومدققي الحسابات.

8. توجد فروق دالة إحصائية في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى المؤهل العلمي، وتميل هذه الفروق لصالح من يحملون شهادات دراسات عليا إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.517) وهو أعلى من المتوسطات الحسابية لمن يحملون شهادة دبلوم فأقل وشهادة بكالوريوس

9. لا توجد فروق دالة إحصائية في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير مكان العمل، وتميل هذه الفروق لصالح من يعملون في القطاع الحكومي إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.816) وهو أعلى من المتوسطات الحسابية لمن يعملون في القطاع الخاص أو في العمل الخاص

10. لا توجد فروق دالة إحصائية في العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات في محافظات شمال الضفة الغربية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة، وتميل هذه الفروق لصالح من لهم خبرة أقل من خمس سنوات إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.777) وهو أعلى من المتوسطات الحسابية لمن لهم خبرة أكثر من ذلك.

### 5.3 التوصيات

بعد الاطلاع على كل ما يتعلق بجميع النتائج توصلت للتوصيات الآتية:

1. تطوير النظام الإداري في الدوائر الضريبية الفلسطينية بما يتوافق مع منح مأمور التقدير عدة صلاحيات تسهم في قيامه بوظيفته بمرونة عالية اعتماداً على سهولة اتخاذ القرارات الملائمة في ضبط ما يتعلق بمهام وظيفته وتعاملاته مع المكلفين.
2. العمل على تنظيم ما يتعلق بالمنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية الفلسطينية من خلال زيادة التعاون بينهما حتى يقتنع المكلف بأن يكون تقديم الإقرار الضريبي والتقدير الذاتي بدافع تقدير المبالغ الضريبية المستحقة وليس لأهداف أخرى.
3. حث الإدارة الضريبية الفلسطينية على أهمية خفض معدلات دوران مأموري التقدير فيها من خلال العمل على زيادة الكفاءة والخبرة لدى موظفيها والاهتمام بالتدريب والتطوير لزيادة فعالية أداء الوظائف والمهام الوظيفية.
4. إخضاع مأموري التقدير الضريبي في الدوائر الضريبية الفلسطينية لدورات خاصة بتطوير الشخصية وصقل المهارات المهنية والتي تسهم في زيادة استقلاليتها وأدائه لمهام عمله دون تدخل.
5. الاستفادة من تجارب الدول العربية والأجنبية في مجال الحفاظ على استقلالية مأمور التقدير الضريبي في فلسطين من خلال ابتعاث مأموري التقدير الضريبي للاستفادة من هذه التجارب وتطبيق ما يتناسب منها مع البيئة الفلسطينية.
6. على الإدارة الضريبية الفلسطينية العمل على توفير كافة متطلبات البيئة الإدارية الفعالة والتي تسهم في زيادة كفاءة أداء وظائف مأموري التقدير والحفاظ على استقلاليتهم في أداء عملهم من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة لكافة الأطراف.

7. بناء قاعدة بيانات ومعلومات تربط الدوائر الضريبية بعضها ببعض مما يسهل العمل على متابعة ملفات المكلفين غير المفعلة وملاحقة المتهربين ضريبياً، وكذلك متابعة ملفات المكلفين باستقلالية كاملة دون تدخل أي طرف.

8. سعي الإدارة الضريبية الفلسطينية لتطوير مستوى التعاون بين الادارة الضريبية والجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات معها من اجل الوصول إلى درجة عالية من الموثوقية التعامل الضريبي بينه وبين المكلفين بما يحقق استقلاليتهم في العمل الضريبي.

## المراجع العلمية

### أولاً: المراجع العربية

إبراهيمي، عمر، والأحول، إيمان. (2021)، *أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب على مردودية الضريبة: دراسة حالة مديرية الضرائب لعين تموشنت* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.

أسامة، محمد، وأبو القمصان، إبراهيم. (2007). *العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة* (رسالة ماجستير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

بدوي، مهند. (2019). *مدى إدراك مأموري التقدير في الدوائر الضريبة الفلسطينية لأهمية الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على التحاسب الضريبي* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

بلقاسم، وهيبة. (2020). *التحليل المالي كمدخل لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة: دراسة حالة عينة من المؤسسات لولاية أم البواقي* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي، الجزائر.

الجبوري، بتول، والعزاوي، رائد. (2019). *الإصلاح الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق رؤية مستقبلية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 11 (1)، 54-76.*

حسين، أزهار، وعلوان، علاء. (2023). *انعكاس أسلوب التقدير الذاتي على الإيرادات الضريبية: دراسة حالات تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب. مجلة الريادة للمال والأعمال، 4 (2)، 15-*

حنيني، عائشة، وغزالي، سعيده. (2020). *خصائص المدقق الضريبي وتأثيرها على جودة التدقيق الضريبي: دراسة ميدانية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة محاسبة ومفتشي الضرائب بالمدينة للفترة 2019-2020* (رسالة ماجستير غير منشورة).  
جامعة يحيى فارس بالمدينة، الجزائر.

الخريسات، وصفي. (2020). *الاعتراض الإداري لتسوية المنازعات الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014م وتعديلاته: دراسة تحليلية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الشرعية والقانونية، 28(3)، 154-187.*

الخاليلة، أسامة. (2019). *العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الهاشمية الزرقاء الأردن.

دويكات، أنوار. (2021). *العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

دويكات، محمود. (2017). *المحاسبة الضريبية في فلسطين*. فلسطين: مطبوعات جامعة بيرزيت.

الزغل، سامر. (2021). *أثر الأنماط السلوكية للمدراء على أداء الموظفين في الدوائر الضريبية الفلسطينية في الضفة الغربية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

سلامة، رأفت، والفرح، عبد الرزاق، وكلبونة، أحمد، وزلوم، نضال. (2011). *العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: دراسة استطلاعية لمقدري دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن. مجلة الجامعة الإسلامية، 19(1)، 311-337.*

الشويرف، محمد، عادل.(2016). العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول، دراسة ميدانية على أصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. الجامعة الاسمية الإسلامية ليبيا*، 10(15)، 118-132.

صلاح، زين الدين.(2020). *الإصلاح الضريبي*. القاهرة: دار النهضة العربية للنشر.

عباد، سهام.(2022). الإدارة الضريبية في الجزائر بين الواقع ومتطلبات التفعيل. *مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة لجامعة الجزائر*، 4(1)، 59-76.

عبد الدايم، دعاء محمد.(2018). *أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية الدخل القيمة المضافة الاملاك المطبقة في فلسطين* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

عبيد، شاهر، وربابعة، سائد.(2013). استراتيجية حل المشكلة وصنع القرار لدى مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 21(1)، 195-231.

عبيد، علي.(2016). *مدى تحقيق ضريبة الدخل في الأردن لأهدافها الرئيسية* (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

عتيق ابراهيم محمد.(2020)، أثر تقييم واقع الادارة الضريبية العاملة في مناطق السلطة الفلسطينية الجامعة الأردنية. *مجلة عمادة البحث العلمي للجامعة الأردنية*، 3(3)، 517-539.

عطية، يوحنا نصحي.(2018). ضرورة ترشيد الحكم الشخصي للفاحص الضريبي. *مجلة البحوث المالية والتجارية لجامعة بغداد*، 2(2)، 86-112.

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

العبد، خيراني.(2020). *العوامل المهتدة لاستقلالية مدققي الحسابات. مجلة الاستراتيجية والتنمية لجامعة الأعواط، 10(1)، 320-336.*

غباشنة، صائب.(2019). *العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لقبول كشف التقدير الذاتي: دراسة ميدانية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة جدارا، إربد، الأردن.

غنيم، أماني.(2018). *اعدالة الضريبة في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدققي الحسابات* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الفندي، سليمان.(2022). *التزامات الإدارة الضريبية ومكفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الدخل. مجلة جامعة البعث السورية، 44(6)، 111-134.*

القطوي، شمسان.(2017). *دور الفحص الضريبي في تحقيق اهداف الضرائب. صنعاء: المكتبة الوطنية للنشر.*

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، 14(2)، 110-132.*

محسن، حاتم.(2017). *الاستقلالية الذاتية والنمو الأخلاقي للفرد. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية لجامعة أسوان، 15(12)، 121-164.*

محمد، براق، وعمر، ديلمي.(2017). *العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية لجامعة سطيف، 17(1)، 16-26.*

محمود، معتز بالله.(2019). دور الإدارة الضريبية وممارستها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

معالي، سامح.(2015). معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

النجار، إبراهيم.(2022). التنظيم الأمثل لنطاق الخضوع للضريبة ومدى مراعاته في القانون المصري. *مجلة كلية العلوم الاقتصادية والإدارية لجامعة المنوفية*، 8(6)، 1-34.

نشوان، إسكندر.(2017). استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة الدخل لدولة فلسطين دراسة تحليلية. *مجلة جامعة الأقصى: سلسلة العلوم الإنسانية*. 21(1)، 212-258.

الهيمني، ساندي.(2019). ممارسات القيادة الإستراتيجية وعلاقتها بتوسيع القاعدة الضريبية- دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين. *مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، 16(8)، 443-477.

يحيى، حسين، وخربوش، حسن.(2015). *المالية العامة*. عمان: جامعة القدس المفتوحة.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية

AL Tarawnih, M., & Said, A.(2017).Estimating Laffer curve for profit tax in selected Jordanian companies. *African Journal of Business Management*, 3(28), 258-269.

Al-Khoury, Abeer, & Bdour, Jamal.(2018). *Tax Practitioners Perceptions of the Reasons Jordanian Taxpayers Seek Professional Income Tax Assistance*. Department of Accounting, Yarmouk University, Irbid, Jordan.

Cronshaw, M. B., & Alm, J.(2019). Tax Compliance With Two Sided Uncertainty. Colorado, U.S.A, *Public finance Quarterly*, 23(2), 139-166.

- Denison, D. V, & Eger, R. J.(2018). Tax Evasion From a Policy Perspective: The Case of the Motor Fules Tax. New York, *Public Administration Review*, 60(1), 163-172.
- Fishman, R, & Wei, S. J.(2019). Tax Rate and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in Chin. *National Bureau of Economic Research*, (8551), 110-145.
- Gupta, A.(2018). *Public Finance And Tax Planning*. (First Edition), Anmol Publications PTV. LTD: New Delhi, India.
- Justin M., Ross.(2020). Assessor Incentives and Property Assessment (January 31, 2010). *Southern Economic Journal*, 77(3), 776-794.
- Kahlua, A. (2012). The Board of directors and the Corporate tax planning: Empirical Evidence from Tunisia. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 15(41), 95-119.
- Kawor, F, & Kortorgbi, S.(2019). Effect of Tax Planning on Firms Market Performance: Evidence from Listed Firms in Gana. *International Journal of Economics and finance*, 18(16), 133-156.
- Khasawneh, A., Ibrahim Obeidat, M. and Abdullah Al-Momani, M. (2018). Income Tax Fairness and the Taxpayers' Compliance in Jordan. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 24(1), 15-39.
- Palil, Mohd, & Mustapha, Ahmad.(2019). Factors affecting tax compliance behavior in self-assessment system. *African Journal of Business Management*, 5(33), 12864-12872.
- Porcano, T. m, & Price, C. E..(2017). Some Evidence On The Association Between Judgment Criteria And Fairness Perceptions. Miami University. U.S.A:*Advances In Taxation*, 4(11), 183-210.
- Porcano, T. m., & Price, C. E. (2018). The Effects Of Social Stigmatization On Tax Evasion. *Indiana, U.S.A: Advances In Taxation*, 15(14), 197-217.

## الملاحق

### ملحق (أ)

## الاستبانة



## جامعة النجاح الوطنية

### كلية الدراسات العليا / برنامج المنازعات الضريبية

## استبيان

السادة الأفاضل....

تحية طيبة وبعد....

تقوم الطالبة حنين هشام إبراهيم سلمان بإعداد رسالة ماجستير بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير في دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مأموري التقدير والمكلفين ومدققي الحسابات" وقد صممت هذه الاستبانة لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة.

ولتقتي العالية بكم يسرني أن أضع بين أيديكم قائمة الاستقصاء هذه، وبحرصكم على خدمة البحث العلمي نرجو التفضل بتعبئة الاستبانة المرفقة، حيث أن البيانات التي سيتم جمعها ستكون محورية وهامة لإنجاح هذا العمل، لذلك أرجو منكم توشي الدقة في الإجابة على الفقرات الموضحة في الصفحات المرفقة، كما أود التأكيد لحضراتكم أن الإجابة على الاستبانة عمل تطوعي، ولن تستخدم البيانات التي سيتم جمعها الا لأغراض البحث العلمي.

يرجى وضع اشارة (x) أو (√) مقابل الإجابة التي تراها مناسبة

شاكرين ومقدرين كريم تعاونكم

وتفضلوا بقبول وافر التحية والاحترام

القسم الأول: معلومات السمات الشخصية

التخصص

- ( ) محاسبة ( ) علوم مالية ومصرفية ( ) إدارة اقتصاد  
( ) تمويل ( ) تخصصات أخرى

طبيعة العمل

- ( ) مأمور تقدير ( ) مكلف ( ) مدقق حسابات

المؤهل العلمي

- ( ) دبلوم فأقل ( ) بكالوريوس ( ) دراسات عليا

مكان العمل

- ( ) القطاع الحكومي ( ) القطاع الخاص ( ) عمل خاص

سنوات الخبرة

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

القسم الثاني: الفقرات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	اعتراض بشدة
<b>المحور الأول: العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية</b>					
1	هناك توافق بين مصالح مأمور التقدير والإدارة الضريبية				
2	تتوفر سياسات إدارية للإدارة الضريبية ملائمة للعمل الضريبي				
3	تستخدم الإدارة الضريبية التكنولوجيا المتقدمة في عمليات التقدير الضريبي				
4	يتناسب راتب مأمور التقدير مع أدائه المهني وكفاءته				
5	يوجد تدخلات كبيرة من قبل الإدارة الضريبية بالمأمور				
6	تستمر الإدارة الضريبية في تطوير مهارات مأموري التقدير				
7	ان ساعات عمل مأموري التقدير طويلة				
8	المعلومات الموجودة لدى دائرة ضريبة الدخل دقيقة وواضحة				
9	يشعر مأمور التقدير بأنه تحت حماية الإدارة الضريبية				
<b>المحور الثاني: المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف</b>					
1	تطول فترة المنازعة على تقدير الضريبة				
2	نسبة الوعي الضريبي لدى المكلفين قليلة جداً				
3	يوجد إجراءات كثيرة لازمة لعملية التقدير الضريبي				
4	لا يهتم المكلف باحترام المواعيد مع الإدارة الضريبية				
5	يتركز اهتمام الإدارة الضريبية على الكم واغفال النوعية				

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	اعتراض	اعتراض بشدة
6	هناك كثير من المكلفين لا يميلون لامساك الدفاتر والسجلات					
7	هناك أخطاء كثيرة يقع بها المكلفين عند تعبئة كشف التقدير الذاتي					
8	تتصف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بتدني الثقة					
<b>المحور الثالث: معدل دوران مأمور التقدير</b>						
1	تميل الإدارة لكثرة تعيين وعزل مأموري التقدير					
2	تضع الإدارة الضريبية متطلبات تعين عالية نوعاً ما					
3	تهتم الإدارة الضريبية باستقطاب مأموري التقدير ذوي الخبرة الطويلة					
4	تهتم الإدارة الضريبية بقياس الوعي الضريبي لدى مأمور التقدير عند تعيينه					
5	هناك رقابة قوية للإدارة الضريبية على مأموري التقدير					
6	تهتم الإدارة بأن يكون مأمور التقدير ليس لديه عمل آخر					
7	ليس هناك استقرار وظيفي لمأمور التقدير في دائرة ضريبة الدخل					
<b>المحور الرابع: سمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية</b>						
1	العوامل الشخصية لمأموري التقدير "والمتمثلة بالعادات والسمات التي تكوّن شخصية الفرد" أقرب للمثالية					
2	بملاك مأموري تقدير ضريبة الدخل خبرة قوية					
3	مجال التخصص العلمي لمأمور التقدير يتعلق بالضريبة فقط					
4	يتصف مأمور التقدير بالثبات على رأيه					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	اعتراض	اعتراض بشدة
5	يستمر مأمور التقدير في تطوير مهاراته					
6	يتمتع مأموري التقدير ببصيرة نافذة تجمع بين المعرفة والحكمة والفتنة					
7	في بعض الحالات يتحيز مأمور التقدير لطرف الإدارة الضريبية دون وجه حق					
8	يتحمل مأمور التقدير ما يترتب على قراراته الضريبية					
9	هناك تحيز من قبل مأمور التقدير لمصالحه الشخصية					
10	يعتمد مأمور التقدير على أسس ومعايير واضحة					

هذا المحور موجه لمأمور التقدير بشكل خاص يرجى التفضل بالإجابة عليه.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	اعتراض	اعتراض بشدة
<b>المحور الخامس: استقلالية مأمور التقدير</b>						
1	التدخلات معدومة في عملي من قبل الإدارة الضريبية أو أي جهة أخرى					
2	أستند بشكل كامل في عملي كمأمور تقدير الى التشريعات والقوانين الضريبية دون خرقها					
3	أخذ بكل الأسباب ليكون قرار التقدير أقرب ما يكون للدقة والصحة					
4	أمنع أي عامل أو ضغط من قبل طرفي العلاقة الضريبية أن تؤثر على قراراتي الضريبية					
5	كوني مأمور تقدير أحاول أن أستثمر أقصى ما يمكن من مهاراتي الضريبية					
6	أحرص على احترام القوانين والتشريعات الضريبية وتنفيذها					
7	أحرص على التصرف بلباقة وعلى انثناء كلماتي بعناية عند تعاملي مع المكلفين					

ملحق (ب)

قائمة المحكمين

الرقم	اسم المحكم	الجامعة
1	الدكتور مفيد الظاهر	جامعة النجاح الوطنية
2	الدكتور سام فقهاء	جامعة النجاح الوطنية
3	الدكتور مجيد منصور	الجامعة العربية الامريكية
4	الدكتور سهير الشوملي	جامعة فلسطين التقنية خضوري

## ملحق (ج)

### الجدول

#### جدول (3.2)

معاملات الصدق لفقرات الاستبانة

الارتباط	الفقرة	الرقم
<b>المحور الأول: أثر العامل الإداري وسياسات الإدارة الضريبية على استقلالية مأمور التقدير</b>		
0.358	هناك توافق بين مصالح مأمور التقدير والإدارة الضريبية	1
0.366	تتوفر سياسات إدارية للإدارة الضريبية ملائمة للعمل الضريبي	2
0.402	تستخدم الإدارة الضريبية التكنولوجيا المتقدمة في عمليات التقدير الضريبي	3
0.395	يتناسب راتب مأمور التقدير مع أدائه المهني وكفاءته	4
0.333	يوجد تدخلات كبيرة من قبل الإدارة الضريبية بالمأمور	5
0.301	تستمر الإدارة الضريبية في تطوير مهارات مأموري التقدير	6
0.335	ان ساعات عمل مأموري التقدير طويلة	7
0.316	المعلومات الموجودة لدى دائرة ضريبة الدخل دقيقة وواضحة	8
0.337	يشعر مأمور التقدير بأنه تحت حماية الإدارة الضريبية	9
<b>المحور الثاني: أثر المنازعة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلف على استقلالية مأمور التقدير</b>		
0.653	تطول فترة المنازعة على تقدير الضريبة	1
0.617	نسبة الوعي الضريبي لدى المكلفين قليلة جداً	2
0.497	يوجد إجراءات كثيرة لازمة لعملية التقدير الضريبي	3
0.777	لا يهتم المكلف باحترام المواعيد مع الإدارة الضريبية	4
0.473	يتركز اهتمام الإدارة الضريبية على الكم واغفال النوعية	5
0.391	هناك كثير من المكلفين لا يميلون لامساك الدفاتر والسجلات	6
0.611	هناك أخطاء كثيرة يقع بها المكلفين عند تعبئة كشف التقدير الذاتي	7
0.712	تتصف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية بتدني الثقة	8
<b>المحور الثالث: أثر معدل دوران مأمور التقدير على استقلاليته</b>		
0.337	تميل الإدارة لكثرة تعيين وعزل مأموري التقدير	1
0.417	تضع الإدارة الضريبية متطلبات تعين عالية نوعاً ما	2
0.322	تهتم الإدارة الضريبية باستقطاب مأموري التقدير ذوي الخبرة الطويلة	3
0.561	تهتم الإدارة الضريبية بقياس الوعي الضريبي لدى مأمور التقدير عند تعيينه	4

الارتباط	الفقرة	الرقم
0.617	هناك رقابة قوية للإدارة الضريبية على مأموري التقدير	5
0.363	تهتم الإدارة بأن يكون مأمور التقدير ليس لديه عمل آخر	6
0.334	ليس هناك استقرار وظيفي لمأمور التقدير في دائرة ضريبة الدخل	7
<b>المحور الرابع: أثر سمات مأمور التقدير الشخصية والمهنية على استقلالته</b>		
0.329	العوامل الشخصية لمأموري التقدير "والمتمثلة بالعادات والسمات التي تكوّن شخصية الفرد" أقرب للمثالية	1
0.347	يملك مأموري تقدير ضريبة الدخل خبرة قوية	2
0.341	مجال التخصص العلمي لمأمور التقدير يتعلق بالضريبة فقط	3
0.624	في بعض الحالات يتحيز مأمور التقدير لطرف الإدارة الضريبية دون وجه حق	4
0.318	يتحمل مأمور التقدير ما يترتب على قراراته الضريبية	5
0.339	هناك تحيز من قبل مأمور التقدير لمصالحه الشخصية	6
0.478	يعتمد مأمور التقدير على أسس ومعايير واضحة	7
0.524	يتصف مأمور التقدير بالثبات على رأيه	8
0.637	يستمر مأمور التقدير في تطوير مهاراته	9
0.691	يتمتع مأموري التقدير ببصيرة نافذة تجمع بين المعرفة والحكمة والفتنة	10
<b>المحور الخامس: استقلالية مأمور التقدير</b>		
0.491	التدخلات معدومة في عملي من قبل الإدارة الضريبية أو أي جهة أخرى	1
0.533	أستند بشكل كامل في عملي كمأمور تقدير الى التشريعات والقوانين الضريبية دون خرقها	2
0.579	أخذ بكل الأسباب ليكون قرار التقدير أقرب ما يكون للدقة والصحة	3
0.399	أمنع أي عامل أو ضغط من قبل طرفي العلاقة الضريبية أن تؤثر على قراراتي الضريبية	4
0.417	كوني مأمور تقدير أحاول أن أستثمر أقصى ما يمكن من مهاراتي الضريبية	5
0.628	أحرص على احترام القوانين والتشريعات الضريبية وتنفيذها	6
0.666	أحرص على التصرف بلباقة وعلى انتقاء كلماتي بعناية عند تعاملي مع المكلفين	7

#### جدول (4.9)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد للأثر للعوامل المؤثرة على استقلالية مأمور التقدير

النتيجة	-P Values	T- Value	قيمة الارتباط	الفرضيات	الرقم
معنوية	0.000	37.254	0.746	العامل الاداري ← استقلالية مأمور التقدير	1
معنوية	0.001	4.361	0.752	المنازعة الضريبية ← استقلالية مأمور التقدير	2
غير مقبولة	0.137	0.226	0.019	معدل الدوران ← استقلالية مأمور التقدير	3
معنوية	0.002	3.641	0.667	سمات مأمور التقدير ← استقلالية مأمور التقدير	4

#### جدول (4.10)

المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير التخصص

المتغير	محاسبة	علوم مالية	ادارة	اقتصاد	تمويل	اخرى
استقلالية مأمور التقدير	3.0427	3.0222	2.940	3.1027	2.871	3.068

#### جدول (4.11)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير التخصص

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحرافات	متوسط الانحراف	ف المحسوبة	مستوى الدلالة
استقلالية مأمور التقدير	بين المجموعات	3	0.387	0.129		
مأمور التقدير	داخل المجموعات	133	78.47	0.159	0.811	0.431
	المجموع	136	78.857			

#### جدول (4.12)

المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير طبيعة العمل

المتغير	مأمور تقدير	مكلف	مدقق حسابات
استقلالية مأمور التقدير	3.699	3.0339	2.9863

#### جدول (4.13)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير طبيعة العمل

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحرافات	متوسط الانحراف	ف المحسوبة	مستوى الدلالة
استقلالية مأمور التقدير	بين المجموعات	3	2.179	0.7263		
مأمور التقدير	داخل المجموعات	133	26.852	0.2019	3.597	0.03
	المجموع	136	29.0317			

#### جدول (4.14)

المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	دبلوم فأقل	بكالوريوس	دراسات عليا
استقلالية مأمور التقدير	2.117	3.241	3.517

#### جدول (4.15)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحرافات	متوسط الانحراف	ف المحسوبة	مستوى الدلالة
استقلالية مأمور التقدير	بين المجموعات	3	1.97	0.656		
مأمور التقدير	داخل المجموعات	133	17.551	0.1319	4.971	0.007
	المجموع	136	19.521			

#### جدول (4.16)

المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير مكان العمل

المتغير	القطاع الحكومي	القطاع الخاص	عمل خاص
استقلالية مأمور التقدير	3.816	3.024	2.197

#### جدول (4.17)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير مكان العمل

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحرافات	متوسط الانحراف	ف المحسوبة	مستوى الدلالة
استقلالية	بين المجموعات	3	2.79	0.93		
مأمور	داخل المجموعات	133	37.077	0.2787	3.336	0.001
التقدير	المجموع	136	39.867			

#### جدول (4.18)

المتوسطات الحسابية لاستجابات المبحوثين حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	اقل من 5	10-5	اكثر من 10
استقلالية مأمور التقدير	3.777	3.047	3.257

#### جدول (4.19)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Analysis of Variance – ANOVA) لمتغير سنوات الخبرة

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع مربعات الانحرافات	متوسط الانحراف	ف المحسوبة	مستوى الدلالة
استقلالية	بين المجموعات	3	2.117	0.7056		
مأمور	داخل المجموعات	133	24.1455	0.1815	3.887	0.003
التقدير	المجموع	136	26.262			



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

**FACTORS AFFECTING THE INDEPENDENCE OF  
THE ASSESSMENT OFFICER IN THE INCOME  
TAX DEPARTMENTS IN THE NORTHERN  
GOVERNORATES OF THE WEST BANK FROM  
THE VIEW POINT OF THE ASSESSORS AND  
THE SENIOR TAXPAYERS**

**By  
Hanin Hisham Ibrahim Salman**

**Supervisors  
Dr. Sameh Al-Atoot  
Dr. Saied Al-Koony**

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

**2022**

**FACTORS AFFECTING THE INDEPENDENCE OF THE  
ASSESSMENT OFFICER IN THE INCOME TAX DEPARTMENTS  
IN THE NORTHERN GOVERNORATES OF THE WEST BANK  
FROM THE VIEW POINT OF THE ASSESSORS AND THE  
SENIOR TAXPAYERS**

**By**  
**Hanin Hisham Ibrahim Salman**  
**Supervisors**  
**Dr. Sameh Al-Atoot**  
**Dr. Saied Al-Koony**

**Abstract**

The study aimed to identify the factors affecting the independence of the estimation officer in the income tax departments in the northern governorates of the West Bank from the point of view of the estimation officers, taxpayers, and legal auditors, according to the areas (the administrative factor, tax administration policy, tax dispute, filing cases between the tax administration and the taxpayer, and the turnover rate of the tax official appreciation, and the personal and professional characteristics of the estimation officer); To achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach was used, and a questionnaire was prepared to measure the fields and variables of the study, and its validity and stability coefficient were confirmed.

A regular random sample of (150) respondents was selected, of whom (60) were taxpayers, and (40) assessment officers in the Palestinian tax departments. The data from the questionnaire was analyzed using descriptive analytical statistical methods.

Among the most important results of the study: tax disputes between the tax administration and the taxpayer most affect the independence of the assessment officer, followed by the characteristics of the assessment officer, then the administrative factor and the policy of the tax administration, and finally the rate of turnover of the assessment officer. It is essential that the estimation with granting the officer be granted more several powers that contribute to their performing the job with high flexibility, depending on the ease of making appropriate decisions in controlling what is related to their job duties and their dealing with taxpayers.

It is also recommended that work between taxpayers and tax administration be organized until the taxpayer is convinced that submitting.

**Keywords:** Independence of the bailiff, tax departments, bailiffs, taxpayers, statutory auditors.