

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية
(دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين)

إعداد

كايد محمد محمد الطنبور

إشراف

أ. د. عبد الناصر نور

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

2020

العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية
(دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين)

إعداد

كايد محمد محمد الطنبور

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2020/10/15م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1- أ. د. عبد الناصر نور / مشرفاً رئيساً

2- د. إبراهيم عتيق / ممتحناً خارجياً

4- د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى روح والدي الحبيب الذي أهداني للحياة حياة وأسعدني في حياتي ما استطاع إلى ذلك سبيلاً ...

إلى أمي نبع الحنان الصافي التي تمدني بالإيمان والصبر والثبات ...

إلى زوجتي الحبيبة توأمي في الحياة التي قاسمتني عناء المشوار وتكبدت معي متاعب الرحلة فكانت نعم الشريكة وأثبتت انها زوجة شريكة وام عظيمة ...

إلى فلذات كبدي: همام ونور الدين وعبد الرحمن أحبابي وقرّة عيني ...

إلى روح صديقي الشهيد همام عبد الحق الذي لم ولن أنساه ...

إلى الدكتور الحبيب إياد خنفر الذي لم يكل ولم يمل في نصائحه وتوجيهاته ...

إلى عائلتي الثانية آل خنفر ظلي الإيجابي في رحلة الماجستير

إلى اخواني موسى وعثمان ومحمود وإيمان وعائلاتهم الذين لهم كل الحب والتقدير ...

أهدي دراستي هذه ...

الشكر والتقدير

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

الشكر أولاً لله عز وجل على نعمته وفضله، ومن ثم أوجه الشكر إلى زوجتي الحبيبة التي كانت لي السند والداعم في إتمام هذه الرسالة.

والشكر الجزيل لجامعة النجاح الوطنية وأسرة برنامج ماجستير المنازعات الضريبية فيها على جهودهم المخلص وتعاونهم الصادق.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة العاملين في دوائر ضريبة الدخل ودائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط على ما قدموه من معلومات وأبدوه من تعاون ساهم في إكمال هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى مشرفي الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور بيت الخبرة في علم المحاسبة والبحث العلمي على ما بذله من وقت وجهد وتوجيه وتقديم ملاحظات دقيقة جداً وأن يجعل الله جهده في ميزان حسناته.

كما أشكر الدكتور الحبيب إياد خنفر الذي لم يبخل علي في نصائحه وتوجيهاته، وكذلك الدكتور العزيز نهاد خنفر على ما قدمه لي من إرشادات.

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة الدكتور سامح العطوط والدكتور ابراهيم عتيق على انضمامهما في هذه اللجنة لإتمام مناقشة الرسالة.

وأيضاً الشكر موصول لكل من قدم لي الدعم والعون ولم يبخل علي في تقديم معلومة من زملاء وأساتذة عاملين في التدقيق والرقابة الداخلية والضرائب لإنجاز وإتمام هذا العمل.

أنتم جميعاً ... لكم مني كل الحب والاحترام،،،

الباحث

الاقرار

أنا الموقع أدناه، مُقدّم الرسالة التي تحمل العنوان:

العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية
(دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين)

Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System: A Field Study on the Income Tax Departments in Palestine

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

Declaration

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

Student's Name: كاید محمد محمد الطنبور اسم الطالب:

Signature:  التوقيع:

Date: 2020/10/15 التاريخ

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ك	قائمة الأشكال
ل	قائمة الملاحق
م	الملخص
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	المقدمة
4	مشكلة الدراسة
5	أسئلة الدراسة
6	أهمية الدراسة
7	أهداف الدراسة
7	فرضيات الدراسة
7	الفرضية الرئيسية الأولى
9	الفرضية الرئيسية الثانية
9	الفرضية الرئيسية الثالثة
9	حدود الدراسة
10	أنموذج الدراسة
10	الدراسات السابقة
17	التعليق على الدراسات السابقة
18	ما يميز الدراسة الحالية
19	مصطلحات الدراسة
22	الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
24	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

الصفحة	الموضوع
24	المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية - مدخل مفاهيمي
32	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وخصائصها
39	المبحث الثاني: مكونات الرقابة الداخلية
39	المطلب الأول: هيكل نظام الرقابة الداخلية
65	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية
75	المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات ودورها في نظام الرقابة الداخلية
68	الفصل الثالث: نظام ضريبة الدخل في فلسطين
88	المبحث الأول الإطار التشريعي والتنظيمي لدائرة ضريبة الدخل
88	المطلب الأول: الإطار التشريعي والتنظيمي
92	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل
101	المبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل
101	المطلب الأول: إجراءات العمليات في دوائر ضريبة الدخل
103	المطلب الثاني: أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل
117	الفصل الرابع: منهجية الدراسة وإجراءاتها
118	أولاً: منهج الدراسة
119	ثانياً: مجتمع الدراسة
119	ثالثاً: عينة الدراسة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة
123	رابعاً: أداة الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات
125	خامساً: صدق أداة الدراسة وثباتها
126	سادساً: إجراءات تطبيق الدراسة
128	سابعاً: الأساليب الإحصائية
129	الفصل الخامس: نتائج الدراسة وتفسيرها
130	المقدمة
130	أولاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
130	تحليل نتائج السؤال الأول وتفسيرها
134	تحليل نتائج السؤال الثاني وتفسيرها
139	تحليل نتائج السؤال الثالث وتفسيرها

الصفحة	الموضوع
144	تحليل نتائج السؤال الرابع وتفسيرها
149	تحليل نتائج السؤال الخامس وتفسيرها
154	تحليل نتائج السؤال السادس وتفسيرها
159	تحليل نتائج السؤال السابع وتفسيرها
166	اختبار الفرضية الأولى وتفسير نتائجها
168	تحليل نتائج السؤال الثامن وتحليلها
172	اختبار الفرضية الثانية وتفسير نتائجها
173	تحليل نتائج السؤال التاسع وتحليلها
177	اختبار الفرضية الثالثة وتفسير نتائجها
178	ثانياً: نتائج الدراسة
182	ثالثاً: توصيات الدراسة ومقترحاتها
183	دراسات مستقبلية مقترحة
184	قائمة المصادر والمراجع
184	المصادر
185	المراجع باللغة العربية
200	المراجع باللغة الإنجليزية
204	الملاحق
b	Abstract

قائمة الجداول

الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
120	توزيع عينة الدراسة على فئتين	جدول (1)
121	الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	جدول (2)
125	إجابات الأسئلة ودلالاتها	جدول (3)
126	معاملات الثبات كرونباخ ألفا لجميع مجالات الدراسة والأداة ككل	جدول (4)
131	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (5)
133	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الأولى (HO1)	جدول (6)
135	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (7)
138	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الثانية (HO2)	جدول (8)
140	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (9)
143	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الثالثة (HO3)	جدول (10)
145	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (11)
147	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الرابعة (HO4)	جدول (12)
150	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (13)
153	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الخامسة (HO5)	جدول (14)
155	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نشاط التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (15)
158	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية السادسة (HO6)	جدول (16)
160	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (17)
163	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية السابعة (HO7)	جدول (18)

الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
165	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر مجالات الدراسة المستقلة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	جدول (19)
167	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الرئيسية الأولى (HO)	جدول (20)
169	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين	جدول (21)
172	نتائج تطبيق اختبار (Independent Sample T-Test) على مجالات فاعلية نظام الرقابة تعزى لجهة العمل	جدول (22)
173	نتائج تطبيق اختبار (Independent Sample T-Test) على مجال فاعلية نظام الرقابة تعزى لجهة العمل	جدول (23)
174	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معوقات فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين	جدول (24)
177	نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الرئيسية الثالثة (HO)	جدول (25)

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	رقم الشكل
10	المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة	شكل (1)
40	مكونات الرقابة الداخلية	شكل (2)
74	علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية	شكل (3)
94	الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل	شكل (4)
112	الخدمات المقدمة من دائرة التدقيق الداخلي والجهات المستفيدة منها	شكل (5)

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	ملحق رقم
205	كتاب تسهيل مهمة	ملحق (1)
206	أسماء محكمي الاستبانة	ملحق (2)
207	الاستبانة بصورتها النهائية	ملحق (3)
214	مخرجات برنامج Spss	ملحق (4)

العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين)

إعداد

كايد محمد الطنبور

إشراف

أ. د. عبد الناصر نور

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، وفحص أثر كل من (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي لملاءمته لطبيعة هذه الدراسة، وتصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وبعد اختبار صدقها وثباتها تم تطبيقها على جميع أفراد العينة التي تكونت من فئتين: الفئة الأولى تكونت من (66) موظفاً من دوائر ضريبة الدخل الذين تم اختيارهم بطريقة العينة القصدية، والفئة الثانية تكونت من (15) موظفاً من دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط الذين جُمعت البيانات منهم باستخدام أسلوب الحصر الشامل، حيث تم استرجاع (64) استبانة من موظفي دوائر ضريبة الدخل و(13) استبانة من موظفي دائرة التدقيق الداخلي، وتم تجميعها وترميزها وإدخالها إلى الحاسوب ومعالجتها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss 26.0) Statistical package for social sciences لتحليل البيانات الميدانية للخروج بالنتائج والتوصيات، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (وجود فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)) بوسط حسابي (4.03)، وأظهرت أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (توفر إطار مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (2.03) من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة، وتشابه العامل الأكثر تأثيراً من

وجهة نظر العينة كوحدة واحدة مع وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وهو: (وجود فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)) بوسط حسابي (4.08)، بينما يرى موظفو دوائر ضريبة الدخل أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (توفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها) بوسط حسابي (1.94)، في حين يرى موظفو دائرة التدقيق الداخلي أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو (استخدام الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل)، و(وجود وصف موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم) بوسط حسابي (4.23)، ويرون أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (توفر إطار مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية إدارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (1.77)، كما أظهرت النتائج أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكل من: (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل من وجهة نظر العينة كوحدة واحدة وكل فئة من فئاتها على حدة، وفي ضوء النتائج أوصى الباحث بعدة توصيات منها، ضرورة أن تولي وزارة المالية والتخطيط والإدارة العامة لضريبة الدخل نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل اهتماماً كبيراً، من خلال نشر الوعي بنظام الرقابة الداخلية، وإرساء مبدأ أن فعالية وكفاءة هذا النظام مسؤولية كافة العاملين في تلك الدوائر، كما أنه يوجد ضرورة ملحة لإنشاء دائرة مختصة لإدارة المخاطر في الإدارة العامة لضريبة الدخل؛ لأهميتها بالتحكم بالمخاطر التي قد تواجه دوائر ضريبة الدخل وتخفيضها إلى نسب مقبولة.

الكلمات المفتاحية: الفاعلية، نظام الرقابة الداخلية، دائرة ضريبة الدخل.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المقدمة

مشكلة الدراسة

أسئلة الدراسة

أهمية الدراسة

أهداف الدراسة

فرضيات الدراسة

حدود الدراسة

أنموذج الدراسة

الدراسات السابقة

التعليق على الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة الحالية

مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المقدمة:

تتعدد الأغراض الضريبية منها الاقتصادية والاجتماعية، ولكن يتمحور الغرض الأساسي والهام للضرائب في تمويل الخزنة العامة ورفدها بالأموال اللازمة، لتغطية نفقات الدولة والتزاماتها، وينطبق هذا الأمر حديثاً وقديماً حيث إن قيام الدولة بتحصيل الضريبة التي تجبى من رعاياها قديمة جداً وكانت تهدف إلى تمويل الغزوات الحربية، وإطعام الجيش والحاكم وحاشيته، وعليه فقد استقر أن الموضوع الأساسي لفرض الضريبة هو تمويل نفقات الدولة كما هي معتمدة في الموازنات العامة وثراء الخزينة العامة (صبري، 1997).

وبالتالي تتولى الإدارات الضريبية في الوطن تنفيذ السياسات الضريبية المقررة في القوانين والتشريعات الضريبية، بحيث تقوم بتنفيذها ضمن أعلى المستويات وذلك حفاظاً منها على الإيراد العام وكذلك تعزيز التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي مستندة على تطوير التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين.

وتعتبر السياسات الضريبية المتبعة من قبل الإدارات الضريبية بشكل عام من أهم أدوات السياسة المالية التي تعمل على تحقيق كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وتشكل الدولة الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، بما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد، فلإدارة الضريبة وهي أحد أجهزة الدولة امتيازات وسلطات مستمدة من سلطة الدولة نفسها (البسطامي، 2006).

وفي فلسطين كون مصادر الإيرادات الذاتية للدولة تكاد تنحصر في الإيرادات الضريبية بكافة أشكالها كون فلسطين دولة ليست ذات موارد طبيعية تساهم في تحقيق الموارد المالية التي تدعم موازنة الدولة لتقوم بكافة برامجها الاجتماعية والاقتصادية والتي تحقق الأهداف التي تصبوا إليها.

ولما تقدم ذكره من أهمية الضرائب يجب أن يتوفر في دوائر الضريبة نظاماً للرقابة الداخلية يعمل على تحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها والإشراف على إيراداتها ونفقاتها العامة داخل الدوائر الضريبية، والمحافظة على تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة للدولة من خلال استخدام نظام رقابة داخلية سليم وفعال.

يعد نظام الرقابة الداخلية من الضرورات لخدمة الإدارة لما تقوم به من دور في حماية ممتلكات الوحدة ومواردها والحفاظ عليها واتخاذ الاجراءات اللازمة لحمايتها وتمييزها لتحقيق أهداف الوحدة المرسومة، ونظراً لحاجة الإدارة للمعلومات الملائمة والموثوقة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار زاد الاهتمام بتصميم أنظمة رقابية سليمة ومتينة (القاضي ودحوح، 1999).

كما يعد نظام الرقابة الداخلية إحدى الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجباتها على أكمل وجه باعتباره ركناً رئيساً من أركان الإدارة الحديثة، وأحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة أموال المؤسسة وحماية أصولها، والعامل المساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستثمار للموارد المتاحة والتوجيه الأمثل لها (غنيمة وصيام، 2011).

لقد ساعدت عوامل مختلفة على ظهور الحاجة إلى الرقابة الداخلية وتطورها ومن بين هذه العوامل: اضطرار الإدارة إلى تفويض المسؤوليات، والحاجة إلى بيانات دورية دقيقة، والرغبة في تفادي إعطاء بيانات خاطئة ومسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة.

إن اتساع الأنشطة التي تمارسها الإدارة الضريبية وتعدد المهام والوحدات على اختلاف أنواعها، أدى إلى ضرورة أن يكون هناك حاجة لمنع وتقليل عمليات الغش والاختلاس، وحماية أصول الدوائر الضريبية (كلاب، 2004)، وتقييم داخلي لمدى فاعلية وكفاءة الإدارة في الدوائر الضريبية المختلفة (الصحن، 2006)، باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يعد أحد الأركان الرئيسية لدوائر ضريبة الدخل، ومن دونه لا يمكن تحقيق الأهداف المخطط لها بكفاءة وفاعلية.

وبناء عليه تكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، ولكونها الأداة الفعالة في تطوير السياسات وزيادة الكفاية الإنتاجية بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع بالدولة (غنيومات وصيام، 2011).

وتأتي هذه الدراسة للتعرف على أهم العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين والوقوف على المعوقات التي تحد من فاعليته، بهدف تلافي القصور وتعزيز النقاط الإيجابية فيه وتقديم التوصيات اللازمة التي قد تسهم في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل للتماشي مع عجلة التكنولوجيا والتقدم العلمي والتطور الدائم في هذا المجال التي نأمل أن ينعكس إيجابياً على العملية الإدارية برمتها.

مشكلة الدراسة:

أثناء البحث أظهرت التقارير الرقابية لديوان الرقابة المالية والإدارية على أعمال دوائر ضريبة الدخل في السنوات الخمس الماضية ملاحظات جوهرية ومكررة تكشف عن وجود ثغرات في نظام الرقابة المصمم لدوائر ضريبة الدخل متضمنة بعض أوجه القصور التي لم تستطع الرقابة الداخلية اكتشافها أو منع حدوثها (ديوان الرقابة المالية والإدارية)، كما لوحظ أنه تم تقييم نظام الرقابة مرة واحدة خلال الفترة ذاتها وظهر خلال التقييم أن درجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية كان (متوسطاً) (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2014)، كما أظهرت تقارير وزارة المالية الفلسطينية المالية في ذات الفترة تذبذباً ملحوظاً في قيمة متحصلات إيرادات ضريبة الدخل (الظاهر وآخرون، 2020)، وقد يعود هذا كله إلى وجود بعض العوامل التي تؤثر سلباً على متانة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل وتقلل من الموثوقية بالعمليات المالية المنجزة، كعدم تأسيس بيئة رقابية متينة ومناخ عمل فاعل تبنى عليه جميع مكونات الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والتنظيم فيها، أو عدم القيام بتحديد المخاطر التي تواجهها الدائرة وطرق التصدي لها من خلال تقييم المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الدائرة، أو عدم تناسب الإجراءات المتخذة من قبل الوزير والمطبقة في دوائر ضريبة الدخل والمتعلقة بإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق

الغايات والأهداف الموضوعية وإبقاء المخاطر ضمن الحدود التي تقبل بها الإدارة العامة، مما دفع الباحث إلى إجراء هذه الدراسة، وعليه يمكن تمثيل مشكلة الدراسة الحالية بإثارة السؤال الرئيس الآتي:

ما هي العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

ويتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

أسئلة الدراسة:

1. ما أثر البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟
2. ما أثر تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟
3. ما أثر الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟
4. ما أثر نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟
5. ما أثر نظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟
6. ما أثر نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

7. ما أثر تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

8. ما درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

9. ما هي المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ضوء الممارسة العملية من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من أهمية الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، نظراً للدور الفعال الذي تلعبه في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها هذه الدوائر من خلال إيجاد آلية تعمل على ضبط العمل، وكونه وسيلة فعالة تزيد من قدرة الإدارة العليا على القيام بعمليات التقييم والتقويم بشكل مستمر لمدى فاعلية وكفاءة الإدارة في دوائر ضريبة الدخل، بالإضافة إلى دور هذا النظام في الحفاظ على الخزينة العامة للدولة، وتقليل عمليات الغش والاختلاس وحماية أصول الدوائر الضريبية، كما تتبع أهمية هذه الدراسة بشكل عام من أن مخرجاتها توفر ضماناً معقولة بشأن تحقيق الأهداف والغايات والمبررات التي من أجلها أنشأت دائرة ضريبة الدخل، وقد تساعد أجهزة الرقابة في الدولة كديوان الرقابة المالية والإدارية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق مما يساعد في إعطاء مؤشرات حول الاعتماد على تقارير الرقابة الداخلية وتحديد حجم الاختبارات التي يجب القيام بها لتقليل من الوقت والجهد المبذولين، كما أنها تساعد الإدارة العليا لدوائر ضريبة الدخل في التخطيط ورسم السياسات لبلوغ الأهداف المتوقعة، وضمان حسن إدارة المال العام نظراً لقلّة الموارد ومحدوديتها، والتقليل من إمكانية تعرض المال العام إلى سوء الاستخدام أو الضياع، كما أن هذه الدراسة تساعد في تعزيز ثقة المواطن بأداء الدوائر الضريبية عامة ودوائر ضريبة الدخل خاصة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. التعرف على العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.
2. فحص أثر كل من (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.
3. تحديد درجة تحقيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في دوائر ضريبة الدخل لأهدافه.
4. التعرف إلى الفرق بين إجابات موظفي دوائر ضريبة الدخل وإجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل تبعاً لمتغير جهة العمل.
5. إلقاء الضوء على المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وأسئلتها يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمجالات (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) مجتمعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في

دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

ومن الفرضية الرئيسية الأولى تتفرع الفرضيات الآتية:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.
5. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.
6. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

7. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في اتجاهات المبحوثين لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين تعزى لجهة العمل.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

هناك مستوى متدن من المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

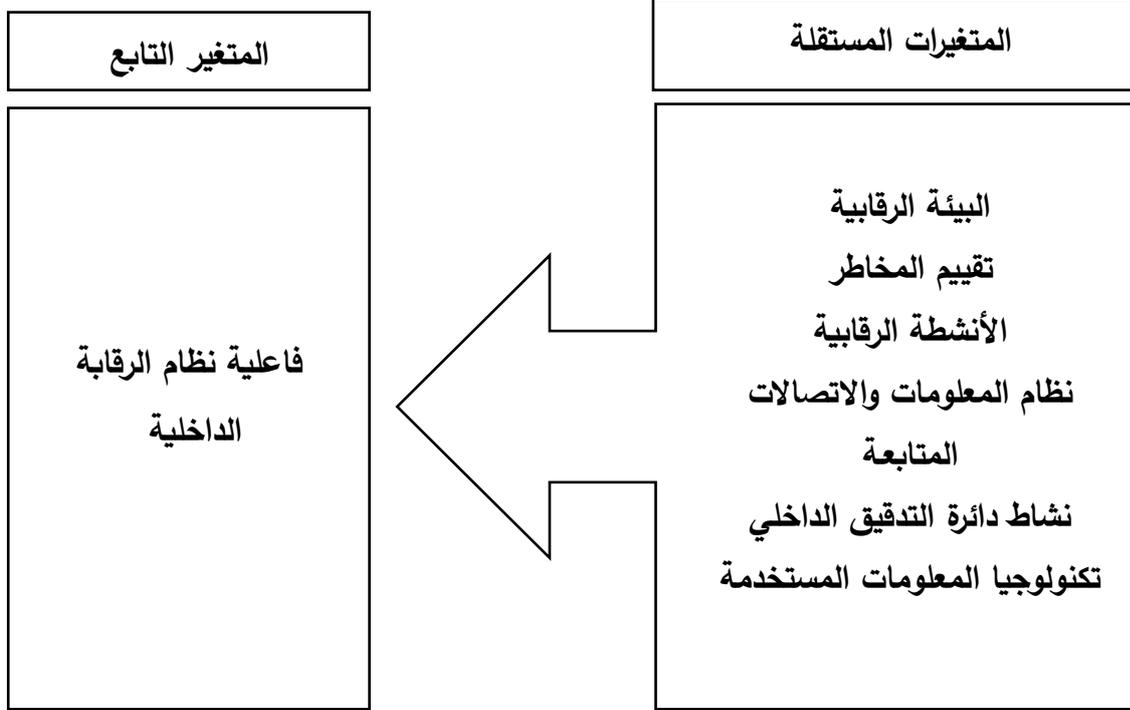
حدود الدراسة:

1. **الحدود الزمانية:** تم تطبيق هذه الدراسة في الفترة الزمنية الواقعة بين 05/02/2020 وحتى 15/08/2020.
2. **الحدود المكانية:** تم تطبيق هذه الدراسة على دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية (سلفيت، نابلس، طوباس، طولكرم، جنين، قلقيلية)، ودائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط.
3. **الحدود البشرية:** تم تطبيق هذه الدراسة على موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية، وموظفي دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط.
4. **الحدود الموضوعية:** العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

أنموذج الدراسة:

يبين الشكل المبين أدناه أنموذج الدراسة الذي يوضح مجموعة المتغيرات المستقلة والمتوقع

أن يكون لها تأثير على المتغير التابع (فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل):



شكل (1): المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة.

المتغيرات المستقلة: تم بناؤها وفق نموذج Coso 2013، دليل الرقابة المالية الحكومي العربي، معيار التدقيق الدولي رقم 315، ومن اقتراح الباحث كونه يعمل في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

تناول الباحث الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع الدراسة، وتم تقسيمها إلى دراسات

عربية وأجنبية، ويمكن تلخيص تلك الدراسات كالاتي:

* هدفت دراسة (الظاهر وآخرون، 2020) الى التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل على إيراداتها، وتوصلت الى ان درجة أثر متغيرات البيئة الرقابية والأنشطة الرقابية

والمراقبة والضبط على إيرادات ضريبة الدخل مرتفعة جداً، في حين تطرق الباحث (الفراء، 2019) في دراسته إلى قياس فاعلية الأطر والمعايير الحديثة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتبين من خلال الدراسة عدم توافر الأراضية الفكرية والفلسفية لإدارة المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة السعودية لإنتاج المواد الغذائية مع البطيء في الوعي وثقافة المفاهيم وأساليب المخاطر، وأوصت بضرورة نشر ثقافة ادارة المخاطر داخل منشآت الأعمال، وضرورة الاعتماد على العنصر البشري باعتباره عنصراً مهماً في نظام الرقابة الداخلية، في حين نجد أن دراسة (أبو صافي، 2019) تناولت موضوع مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار Coso، وخلصت الدراسة إلى أن توافر عناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج Coso في شركة السكسك بدرجة كبيرة جداً، حيث احتل المرتبة الأولى بعد البيئة الرقابية في حين جاء في المرتبة الثانية بعد تقدير المخاطر، ومما أوصت به يتوجب تعزيز الأنشطة الرقابية حيث أنها قاعدة الرقابة الداخلية في المؤسسات، أما دراسة (فضل الله، 2018) فتطرق إلى دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقوم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلية، ويقوم باقتراح التعديلات المناسبة على نظام الرقابة الداخلية وأوصت بأن يقوم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يساعده على إبداء رأيه الفني في مدى تعبير القوائم المالية لواقع المشروع ومركزه المالي، وتناولت دراسة (غزال وآخرون، 2018) أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وقد خلصت الدراسة إلى أن تكنولوجيا المعلومات لها دور أساسي في تدعيم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحسين إجراءاتها وأساليبها، وأوصت بعدة توصيات أهمها الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة في تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطبيق نظام الرقابة الداخلية بحيث يمكن توفير بيئة رقابية جيدة، وتوصلت دراسة (رجم وآخرون، 2018) أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الشركة محل الدراسة قد أدى إلى تغيير ملحوظ في طرق وأساليب أنظمة الرقابة الداخلية من مرونة في مواجهة الظروف المحيطة وأدى إلى تحقيق درجة أعلى من التكامل والترابط بين مكونات نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وسرعة انجاز العمليات وخفض التكلفة، أما دراسة (محمد، 2017) التي هدفت إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في إدارة

المخاطر، ومدى انعكاسها على زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت إلى أن المراجعة الداخلية تساهم في تخفيض المخاطر، كما أن إدارة المراجعة الداخلية تساعد في وضع الخطط والسياسات لتحديد الإستراتيجية المتبعة في إدارة المخاطر، وفي ضوء هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة تطوير وتأهيل المراجع الداخلي للمساهمة في إضافة قيمة للمنشأة، في حين جاءت دراسة (توفيق والنسور، 2017) لتتناول إلى تحديد العوامل المؤثرة في فاعلية نظام الرقابة الادارية في بلديات محافظة الكرك، وتوصلت إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأبعاد أساليب (دور المسؤول في الرقابة الداخلية، ونظام المعلومات) في فاعلية نظام تقويم الاداء وأوصت بضرورة تحسين مستوى الخدمات المقدمة للعاملين وتطوير البرامج التدريبية لتنمية مهاراتهم، أما دراسة (حليمي، 2016) فهدفت إلى إبراز مدى فعالية الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية بما يحقق الأهداف التي صمم لأجلها، وتوصلت إلى أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مجموعة من العوامل التي يجب أن تتوفر في المؤسسة، وأن الشركة تمتلك نظام رقابة داخلي خاص بالتحصيل، وأوصت بضرورة توفير الاستقلالية التامة للمراجعين عن المصالح والأقسام التي هي موضوع المراجعة، وعلى الإدارة أن تتكفل بشكل ما جاء في تقارير الرقابة الداخلية، في حين تناولت دراسة (سليمة، 2015) موضوع مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت إلى علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية تكمن في ترابطهما وتكاملهما في تحقيق أهداف المؤسسة، وأن المدقق الداخلي له دور كبير في المؤسسة في اكتشاف نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية، وأوصت بضرورة إعطاء المدقق الداخلي أهمية في أن يتمتع بخبرة تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه، وهدفت دراسة (سناء، 2015) إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وإبراز أهم معايير جودة نظام الرقابة التي بدورها تؤدي إلى تحسن جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ويتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على إتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية، وأوصت بضرورة الرفع من المستوى العلمي والتأهيلي للموظفين القائمين بالعملية الرقابية بكل أنواعها، أما دراسة (عز الدين، 2015) فهدفت إلى بيان أثر فاعلية نظام

الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة، حيث توصلت الدراسة إلى وجود ذي دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماته (تقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات) على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وأوصت بوجود التركيز على فحص ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية وتقويمها من المدقق الداخلي، وتحديد مخاطر الرقابة الداخلية واتخاذ الإجراءات التدقيقية المناسبة، وجاءت دراسة (سفيان، 2015) للتعرف على دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وخلصت إلى أن هناك مجموعة من المهام والمسؤوليات التي تمارسها لجان التدقيق التي تؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية، وأوصت الدراسة بضرورة أن تكون إدارة التدقيق الداخلي تابعة مباشرة إلى لجنة التدقيق لضمان استقلاليتها وحيادها، كما جاءت دراسة (الجابري، 2014) لتقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، وتوصلت إلى وجود تأثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، وأما دراسة (المدهون، 2014) فتطرقت إلى العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، حيث أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المدقق الخارجي، كما أوصت المدقق الخارجي بضرورة التأكد من موضوعية واستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي لزيادة اعتماده على عمله، وهدفت دراسة (Rababa'h, 2014) التعرف إلى العوامل المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في الأردن، وتوصل الباحث إلى أنه يوجد علاقة مباشرة بين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في مستشفيات القطاع الخاص وحجم المستشفى الذي يمثله رأس المال المسجل، فيما أوصى الباحث بضرورة زيادة حرص المدقق الخارجي على دراسة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل دوري، مما يؤدي إلى زيادة فعالية هذه النظم، وضرورة تفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة، وبالنسبة لدراسة (قشطة، 2013) هدف من خلال دراسته إلى التعرف على علاقة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة بفاعلية

نظام الرقابة الداخلية في المصارف الوطنية- قطاع غزة، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية بين تكنولوجيا المعلومات وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة واوصت بوجوب تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تحديد جوانب الضعف ووضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها، أما دراسة (صالح، 2013) فتطرق إلى أثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصارف العراقية، وتوصلت إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المصارف التجارية العراقية فعال من حيث صيانة وحفظ الأجهزة والبرامج، وأوصى الباحث بوجوب العمل نحو مزيد من التخصص في الاداء بالمصارف العراقية وذلك لزيادة الكفاءة والفعالية في استخدام الحاسوب، في حين أظهرت دراسة (شقور، 2013) أن الرقابة الداخلية في الوزارات الفلسطينية فاعلة وتحقق أهدافها بدرجة متوسطة.

* وجاءت دراسة (شاهين، 2012) لتبحث في واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، وأثر ذلك على التهرب الضريبي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين مرتفعاً، وأوصت الباحثة بضرورة تعزيز الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل أكبر مما هو مطبق، في حين تناولت دراسة (عثمان والبناء، 2012) تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن، وتبين وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة وللأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على انجاز العمل وأوصت بالاهتمام بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على اعمال تلك المؤسسات العامة، في حين بحثت دراسة (Alqudah, 2011) في تحديد أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على فاعلية الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية و توصلت الدراسة إلى أن أنظمة المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل ايجابي على فاعلية الرقابة المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية، أما دراسة (غنيمات وصيام، 2011) فهدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، وتوصلت إلى أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية هو النظام المحاسبي ومكوناته، وأنه توجد معوقات تحد من فاعلية أنظمة الرقابة

الداخلية حيث أظهرت أن أكثر المعوقات أهمية من وجهة نظر المجيبين هي ضعف القيادات الادارية في الوزارات الأردنية واسناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيداً عن الكفاءة الإدارية، وأوصت بضرورة أن تولي الحكومة الأردنية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات المزيد من الاهتمام.

أما الدراسات الأجنبية فيمكن التطرق إليها من خلال ما يلي:

* هدفت دراسة (Chang, et.. al, 2019) إلى التعرف العلاقة بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية (IAF) ونقص الرقابة الداخلية في العمليات والامتثال، وتوصلت إلى أن فريق التدقيق الداخلي الكبير يعزز أداء التدقيق الداخلي لكل من العمليات والامتثال بشكل كبير جداً، أما دراسة (Tenbele, 2019) فتطرق إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق إفريقيا (CUEA) وتوصلت إلى أن عنصر الرقابة الوحيد الذي كان فعالاً إلى حد كبير هو البيئة الرقابية في حين أن العناصر الأربعة الأخرى لنظام الرقابة الداخلية كانت فعالة بدرجة متوسطة، أما أهم التوصيات التي أوصت بها: أن المؤسسة تحتاج إلى تنفيذ ومراقبة أكثر فعالية لسياساتها وإجراءاتها، وخلق تقييم مناسب للمخاطر لتحسين نظام الرقابة الداخلية فيها، في حين جاءت دراسة (Abdulai, 2018) لتبحث في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في القطاع العام في غانا، وأظهرت وجود أنظمة للرقابة الداخلية داخل القطاع العام في غانا، كما أن مستوى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المجالس الثلاثة التي تم دراستها متوسط الفعالية، ومما أوصت فيه الدراسة التأكيد على وجود استراتيجيات شاملة لتنفيذ الرقابة الداخلية في المجالس المحلية وتدابير لتعزيز فعالية الرقابة الداخلية في القطاع العام، أما دراسة (Chan & Chen, 2017) هدفت إلى فحص الدور الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها الخمسة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة) في التخفيف من مخاطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل، وتوصلت إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية ترتبط سلبياً مع خطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل، وعلى وجه التحديد بيئة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة، في حين تناولت دراسة (Abu Naser, et.. al, 2017) أثر المعلومات والاتصالات على بيئة الرقابة الداخلية في الجامعات الفلسطينية، وتوصلت إلى وجود أوجه قصور في الاتصال الإداري بشكل عام داخل

الجامعات وبالتالي سوف ينعكس هذا القصور على العملية التنظيمية برمتها، وأوصت بضرورة التركيز على القادة الإداريين ليكونوا نموذجًا إيجابيًا ومثلاً يحتذى به للموظفين في جميع وظائف الأعمال، أما دراسة (Ibrahim, et.. al, 2017) فبحثت في أثر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحية على الأداء المالي فيها، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين الضوابط الداخلية في المؤسسات الصحية والأداء المالي فيها، في حين أن دراسة (Abdullahi, 2016) التي تطرقت إلى تحديد آثار أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة التعليم العالي في بونتلاندا، فتوصلت إلى أن هناك علاقة كبيرة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسة للتعليم العالي في بونتلاندا، أما دراسة (Nnenna, et.. al, 2016) فهدفت إلى دراسة تأثير نظام الرقابة الداخلية على إدارة موارد رأس المال العامل لشركات التصنيع في نيجيريا، وتوصلت إلى وجود علاقة كبيرة بين نظام الرقابة الداخلية والإدارة الفعالة لرأس المال العامل لشركات التصنيع في نيجيريا، وسعت دراسة (Kinyua, et..al, 2015) إلى بيان تأثير أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة نيروبي للأوراق المالية (NSE)، وتوصلت إلى أن هناك علاقة كبيرة بين بيئة الرقابة الداخلية والأداء المالي، وتطرقت دراسة (Mary, et..al, 2014) إلى فحص أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركات Sugar cane out grower في كينيا، وتوصلت إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لأنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركات Sugar cane out grower في كينيا.

* أما دراسة (Ejoh & Ejom, 2014) فتناولت أثر أنشطة الرقابة الداخلية على الأداء المالي في مؤسسات التعليم العالي في نيجيريا، وتوصلت إلى أن هناك فصل واضح للدور في قسم المالية والحسابات بمؤسسات التعليم العالي في نيجيريا، وأن الإدارة العليا في الكلية تشرف بانتظام على العمل الذي يقوم به مرؤوسيه، وأوصت الدراسة أيضًا بأن تقوم إدارة المؤسسة بتنظيم تدريب منتظم للعاملين على آليات الرقابة، أما دراسة (Saidin & Badara, 2013) فبحثت في العلاقة بين نظام الرقابة الفعال وفاعلية التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يؤثر بمستوى عالٍ على فاعلية المدققين الداخليين على المستوى المحلي، أما دراسة (Institute of Internal Auditors, 2011) فهدفت إلى بيان دور التدقيق

الداخلي في تفعيل أداء إدارة المخاطر، وتوصلت إلى أن هناك دور مهم للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر، وأن وجود فهم سليم لمفهوم إدارة المخاطر من قبل الإدارة يساعد المدقق في وضع خطة التدقيق التي تراعي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة أفاد الباحث من وضع تصور لموضوع البحث وتحديد منهج الدراسة، بالإضافة إلى ذلك سوف يستفيد منها في إعداد أداة الدراسة ومجالاتها، وقد تم رصد العديد من أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، وفيما يلي عرض تحليلي لما تم رصده.

الهدف:

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، فتشابهت مع بعض أهداف الدراسات السابقة كدراسة (غزال وآخرون، 2018)، ودراسة (رجم وآخرون، 2018)، ودراسة (توفيق والنسور، 2017) ودراسة (محمد، 2017)، ودراسة (حليمي، 2016)، ودراسة (سليمة، 2015)، ودراسة (الجابري، 2014)، ودراسة (قشطة، 2013)، ودراسة (صالح، 2013) ودراسة (شقور، 2013) ودراسة (شاهين، 2012)، ودراسة (غنيمات وصيام، 2011)، دراسة (Tenbele, 2019) ودراسة (Abdulai, 2018) ودراسة (Abu Naser, et...al, 2017)، ودراسة (Saidin & Badara, 2013) ودراسة (Alqudah, 2011)، واختلفت مع أهداف الدراسات الأخرى كدراسة (الظاهر وآخرون، 2020) ودراسة (الفراء، 2019)، ودراسة (فضل الله، 2018)، ودراسة (سنا، 2015)، ودراسة (سفيان، 2015)، ودراسة (المدهون، 2015)، ودراسة (عز الدين، 2015) ودراسة (عثمان والبناء، 2012)، ودراسة (Chang, et.. al, 2019)، ودراسة (Chan & Chen, 2017)، دراسة (Ibrahim, et.. al, 2017)، ودراسة (Abdullahi, 2016)، ودراسة (Nnenna, et.. al, 2016)، ودراسة (Kinyua, et..al, 2015)، ودراسة (Mary, et..al, 2014)، ودراسة (Ejoh & Ejom, 2014)، ودراسة (Institute of Internal Auditors, 2011).

المنهج المستخدم:

استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي، وقد اشتركت معها الدراسات السابقة في استخدام المنهج الوصفي كمنهج يناسب طبيعة هذه الدراسات كدراسة (الظاهر وآخرون، 2020) ودراسة (غزال وآخرون، 2018)، ودراسة (رجم وآخرون، 2018)، ودراسة (Rababa'h, 2014)، ودراسة (Abdulai, 2018)، ودراسة (Tenbele, 2019)، ودراسة (Alqudah, 2011).

أداة الدراسة

استخدمت الدراسة الحالية الاستبانة كأداة رئيسية لها، فتشابهت مع الدراسات السابقة في استخدام نفس الأداة كدراسة (الظاهر وآخرون، 2020) ودراسة (أبو صافي، 2019)، ودراسة (فضل الله، 2018)، ودراسة (توفيق والنسور، 2017)، ودراسة (Chan & Chen, 2017).

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة الحالية من موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية والعاملين في دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط، وقد اختلف مجتمع الدراسة الحالية وعينتها مع مجتمع الدراسات السابقة وعينتها جميعها.

ما يميز الدراسة الحالية:

تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة، وما يميزها عن الدراسات السابقة حسب علم وإطلاع الباحث: أنها تختص في التعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية بالتحديد، حيث أنها تبحث في بعض المتغيرات المستقلة التي ممكن أن تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لما لها خصوصية فيها كمتغيرات (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) للعمل على تحسينها وتطويرها، كما أن مجتمع الدراسة يقع في فلسطين وتستهدف موظفي الدوائر الإقليمية لضريبة

الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية والعاملين في دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط الفلسطينية وتتعرف على وجهات نظرهم بشكل خاص، وتقرن بين وجهات نظرهم حول العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، كما أنها سيتم تطبيقها في بيئة أعمال جديدة (دوائر ضريبة الدخل) بشكل خاص على عكس الدراسات العربية والأجنبية السابقة التي اقتصرت على مصارف وشركات مساهمة أو وحدات حكومية غير ضريبية أو دوائر ضريبية بشكل عام، كما أن نتائج هذه الدراسة قد تؤثر بشكل إيجابي على قرارات المكلفين والتزامهم الضريبي وبالتالي زيادة إيرادات ضريبة الدخل التي تورد للخزينة العامة للدولة، كما جاءت هذه الدراسة في ظل الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية على اعتبار أنها تلعب دوراً مهماً في حوكمة المؤسسات وتسهم في تحسين موثوقية التقارير المالية ولضمان تحقيق أهداف دوائر ضريبة الدخل في فلسطين الموضوعة والمرجو تحقيقها.

مصطلحات الدراسة:

فاعلية نظام الرقابة الداخلية **Effectiveness of Internal Control System**: تعرف الفاعلية بدرجة النجاح في تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المحددة وترتبط بالمدى الذي يتم تحقيقه من النتائج المرغوبة، لذا فإن الفاعلية هي مستوى تحقيق الأهداف (ما تم تحقيقه من المخطط له) (الصحن، 2006)، والنظام الرقابي الفاعل هو القادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة علمية تضمن عدم تكرارها مستقبلاً، على أن تقوم هذه الطريقة على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل كلفة وأسرع وقت وأقل جهد (أحمد، 2018).

Committee of Sponsoring Organizations (Coso): هي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي، تشكلت في عام 1985 وتضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة وهي: (جمعية المحاسبين الأمريكيين، ومعهد المدققين الداخليين، معهد المديرين الماليين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، معهد المحاسبين الإداريين) وهي مكرسة لتقديم الإرشادات للإدارة والوحدات التنفيذية والأخلاقيات التي ترافق العمل في المؤسسات والرقابة الداخلية للأنشطة والمشاريع الخاصة لإدارة المخاطر وحالات الفساد والاحتيال وإعداد التقارير المالية (الوردات، 2017).

نظام الرقابة الداخلية **Internal Controls System**: أي إجراء تتخذه الإدارة أو الوزير بهدف إدارة المخاطر، وزيادة احتمالية تحقيق الغايات والأهداف الموضوعية، ولأجل ذلك فإن الإدارة تخطط وتنظم وتوجه أداء الإجراءات الكفيلة لتقديم تأكيدات معقولة بأنه سيتم تحقيق الأهداف والغايات الموضوعية (دليل وزارة المالية، 2014).

البيئة الرقابية **Control Environment**: هي التوجهات والمواقف والإجراءات التي تنتهجها الإدارة والوزير بشأن أهمية الرقابة في الدائرة الحكومية وتوفر بيئة الرقابة المنهج والإطار العام لتحقيق الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، وتشمل الاستقامة والقيم الأخلاقية، فلسفة الإدارة وأسلوب عملها، الهيكل التنظيمي، تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية (دليل وزارة المالية، 2014).

الأنشطة الرقابية: **Control Activities**: أي إجراء تتخذه الإدارة أو الوزير أو جهات أخرى بهدف إدارة المخاطر، وزيادة احتمالية تحقيق الغايات والأهداف الموضوعية؛ ولأجل ذلك فإن الإدارة تخطط وتنظم وتوجه أداء الإجراءات الكفيلة لتقديم تأكيدات معقولة بأنه سيتم تحقيق الأهداف والغايات الموضوعية (دليل وزارة المالية، 2014).

تقييم المخاطر **Risk Assessment**: عملية يتم فيها تحديد وتحليل المخاطر الداخلية والخارجية المتعلقة بتحقيق الأهداف، تهدف إلى تحديد وإدارة المخاطر والسيطرة على أية أحداث أو مواقف محتملة بحيث يتم التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الدائرة الحكومية (دليل سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي، 2011).

نظام المعلومات والاتصالات (**Information & Communication System**): وهذا الجزء يتعلق بالتأكد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من انجاز وتحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية، وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين

والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية (الوردات، 2017).

المتابعة Monitoring: هي التقييم الدوري والمستمر لمختلف مكونات الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لتحديد فيما إذا كانت تعمل بالشكل المطلوب، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب، وتحديد مواطن الضعف في النظام الرقابي المتبع (المدهون، 2014).

دائرة التدقيق الداخلي Internal Audit Department: أية إدارة أو وحدة أو دائرة أو قسم أو فريق من المدققين الداخليين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية مستقلة، بهدف إضافة قيمة للدائرة الحكومية وتحسين عملياتها ومساعدتها في تحقيق أهدافها، من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وتحسينها (دليل وزارة المالية، 2014).

تكنولوجيا المعلومات المستخدمة: استخدام أجهزة الحاسوب والأدوات والوسائل المتطورة الأخرى في معالجة البيانات التي يتم الحصول عليها، وتحقيق السرعة في معالجتها وتخزينها واستردادها وتحويلها إلى معلومات موثوق بها، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب (غزال وآخرون، 2018).

ضوابط تكنولوجيا المعلومات: الضوابط والإجراءات التي تساند إدارة الأعمال والحوكمة، كما توفر رقابة عامة وفنية على البنية التحتية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات مثل: التطبيقات والمعلومات، والبنية الأساسية والأفراد (جمعية المدققين الداخليين العالمية، 2017).

جهاز التدقيق الخارجي: هو الجهاز المسؤول عن تقديم خدمة التدقيق الخارجي والرقابة على جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات المحلية والصناديق الخاصة وهو في فلسطين ديوان الرقابة المالية والإدارية State Audit & Administrative Control Bureau، حيث إنه هو الجهاز الأعلى للرقابة لدولة فلسطين، حيث يستمد الديوان صلاحياته من "قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 وتعديلاته".

الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

- المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية – مدخل مفاهيمي

- المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وخصائصها

المبحث الثاني: مكونات الرقابة الداخلية

- المطلب الأول: هيكل نظام الرقابة الداخلية

- المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية

- المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات ودورها في نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني

الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

مقدمة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة (الصحن وآخرون، 2008)، وشهد مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً ومهماً متكيفاً مع التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، فالرقابة الداخلية لم تعد مجرد وسائل تكفل المحافظة على النقدية، وإنما تطورت لتصبح مجموعة من العناصر والمكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (الحجوي، 2006)، وأدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات ومنها الحكومية وتزايد المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق الرفاهية للمجتمع، وبما أن الرقابة الداخلية تعد أمراً حتمياً تقضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وكذلك في تقييم الأداء للمؤسسات الحكومية لمعرفة نقاط القوة وتدعيمها وتشخيص نقاط الضعف ومعالجتها من خلال مجموعة مؤشرات وبرامج وضعت لهذا الغرض (البغدادي وعودة، 2016).

وبناء عليه سيتم تسليط الضوء في هذا الفصل على: ماهية نظام الرقابة الداخلية في

(المبحث الأول) ومكونات الرقابة الداخلية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول

ماهية نظام الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة أو المشروع، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل إنجاز العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين، وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل (فضيلة، 2007).

وحتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لا بد من توضيح أهم المفاهيم التي تصب في مجال الرقابة والتدقيق، والتي تعتبر كمقاييس للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إلى جانب أبرز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيل نظام الرقابة الداخلية، خاصة لما تشهده المؤسسات من كبر الحجم واتساع في استخدام الحاسبات الإلكترونية في ظل الثورة التكنولوجية والمعلوماتية.

وبناءً على ما تقدم فإننا سنتناول في هذا المبحث المحاور التالية: نظام الرقابة الداخلية - مدخل مفاهيمي في (المطلب الأول)، أنواع الرقابة الداخلية وخصائصها في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية - مدخل مفاهيمي:

الرقابة هي: إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان إنجاز الأهداف المرجوة، وقد أدى ظهور المؤسسات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاماً يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها.

ونظام الرقابة يشمل الخطة التنظيمية للمؤسسة وكافة الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل حماية الأصول ودقة البيانات المحاسبية، وتحقيق الكفاءة والفاعلية، وتشجيع الالتزام

بالسياسات الادارية الموضوعية من قبل الادارة، وقد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس بعد ذلك شهد نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والاجراءات التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية أصولها النقدية والمخزون السلعي من السرقة والاختلاس، وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي (أبو كميل، 2014).

ويعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية امراً أساسياً لغرض تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة والمتمثلة في كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية (السبوع، 2011).

وبناء على ذلك سنتناول مفهوم نظام الرقابة الداخلية في (الفرع الأول)، وأهداف نظام الرقابة الداخلية في (الفرع الثاني)، وأهمية نظام الرقابة الداخلية في (الفرع الثالث)، وفي الفرع الرابع نتناول محددات نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة في الاصطلاح: تعني متابعة وملاحظة، وتقييم التصرفات، والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام، وبيان الانحرافات تمهيداً لمعالجتها والقضاء عليها (الوردات، 2017).

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها، ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت لتطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، فقد عرفها معهد المدققين الداخليين أنه أي تدبير أو تصرف يتخذ من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة، أو جهات أخرى بهدف إدارة المخاطر وزيادة إمكانيات تحقيق الغايات والاهداف المنشودة، ولأجل ذلك فان الإدارة تخطط وتنظم وتوجه أداء التدابير الكافية لتقديم تأكيدات معقولة بأن الأهداف والغايات الموضوعية

ستحقق (التمييزي، 2006)، أما لجنة المؤسسات الراعية Coso فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والادارة والأفراد الآخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها التشغيلية والمالية والامتثال التي تشملها المجموعات التالية: (كفاءة وفعالية العمليات، مصداقية التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة) (Coso, 1992).

أما الهيئة الدولية للتدقيق (IFAQ) International Federation Of Automatic Control على أنه: نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الشركة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال. هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والاختفاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية. (التهامي وآخرون، 2003).

كما عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وفق المعيار رقم 1315 الرقابة الداخلية: بأنها العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والادارة والأفراد وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقق أهداف الجهة محل التدقيق فيما يخص مصداقية التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة، ويتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحدد التي تهدد تحقق أي من هذه الأهداف (دليل الرقابة المالي الحكومي العربي، Arabosai).

وأشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إلى أن مصطلح الرقابة الداخلية يشير إلى كل السياسات والاجراءات الموضوعة من قبل الادارة في الوحدة لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسية للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001).

وعرفت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نظام الرقابة الداخلية بأنه: خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الوحدة والتي تهدف إلى المحافظة على موجودات الوحدة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة (علي وشحاته، 2006)، وأشارت الفقرة الثامنة من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA:400) الصادر عن اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق التابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية إلى أن الرقابة الداخلية هي: كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفؤ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (المطارنة، 2009)، أما معيار التدقيق الدولي رقم (ISA:315) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف الرقابة الداخلية بأنها: العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها، وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة (الشحنة، 2015).

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المديرين الماليين عام 1992 عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: " عملية تتفاعل من خلالها عدة مقومات تؤثر عليها أطراف عديدة مثل: مجلس إدارة الشركة والإدارة المسؤولة بالإضافة إلى كافة العاملين فيها، وتكون مصممة لتوفير تأكيدات معقولة تتعلق بإنجاز كافة أهداف الشركة (قباني، 2006).

وأصدرت لجنة هيئة المحاسبة بإنجلترا سنة 1978 تعريف للرقابة بحيث تتضمن الرقابة الداخلية مجموع النظم من مالية وغيرها الموضوعة من قبل الإدارة من أجل توحيد العمليات الإدارية، وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة (القاضي ودحود، 2012).

كما أوردت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية تعريفاً لنظام الرقابة الداخلية اعتبرته بمثابة مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويتم ذلك من خلال التنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على سلامة تلك العناصر (فضيلة، 2007).

واستناداً إلى ما سبق يمكن استنباط تعريف للرقابة الداخلية يتناسب مع واقع الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين وهو: أنها عملية متكاملة ومنفذة من قبل الإدارة العليا وموظفي دوائر ضريبة الدخل تشمل مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تهدف إلى تقديم تأكيد معقول حول صحة مختلف العمليات المالية والإدارية، ودقة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها، وحماية الأصول والموجودات، والامتثال للقوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات المقررة، بحيث يتحقق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية للمهام والأعمال المنجزة.

وعليه يتضح أن الرقابة الداخلية هي: عملية لأنها تتخلل أنشطة المؤسسة التشغيلية وهي جزء مكمل من أنشطة الإدارة الأساسية، وتوفر الرقابة ضمانة معقولة وليست مطلقة لأن توفير الضمانة المطلقة مسألة صعبة التحقيق ومكلفة للغاية، إضافة إلى ذلك لدى جميع نظم الرقابة الداخلية قيود متأصلة مثل: أن تكون حساسة للأخطاء البسيطة، الاجتهادات الخاطئة، وصناعة القرار الخاطئ. وأن يتم تجاوزها من قبل الإدارة، أو أن يتواطأ الموظفون مع بعضهم (ستينبارت ورومني، 2009).

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة الوحدة الحكومية ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والخاصة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة، وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق (اشتوي، 2008).

وكما أشرنا في المقدمة فإن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المؤسسة وخدمتها في تحقيق أهدافها، ويتحقق ذلك من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف التالية:
(الطرايرة، 2013)

1. تنظيم المؤسسة وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
2. حماية أصول الدائرة الضريبية من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له: إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات الوحدة الحكومية وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية بل لا بد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في: (أحمد، 2018).
 - العنصر البشري وهو أهم عنصر في الوحدة الحكومية وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها.
 - صورة الدائرة الضريبية تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها.
 - الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالدائرة الضريبية.
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر: حيث إن المؤسسات الأكثر كفاءة في إدارة المخاطر هي المؤسسات التي لديها القدر الأكبر على استمرارية نجاحها ونموها وتحقيق أهدافها.
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها: حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية (سلامة، 2010).
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية بتحقيق الاستخدام الأمثل لموارد الدائرة الضريبية.
6. تشجيع الالتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

7. مساعدة الإدارة العليا في التأكد من أن الأهداف التي تم إنجازها وفق الخطط والسياسات المرسومة. (غنيمات وصيام، 2011).

الفرع الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

تتبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، وأنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنظمات، لتتماشى مع التطوير والتحديث تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاية الإنتاجية (كلاب، 2004)، وللتعرف على أهمية توفر نظام للرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لا بد من الإشارة إلى وضع الدائرة في حالة وجود نظام رقابة داخلية قوي فإنه يؤدي إلى تحسين القدرة على اتخاذ القرارات نتيجة الاستناد إلى معلومات موثقة، كما يوفر الرقابة والحماية الأفضل لأصول الدائرة، ويخفض تكاليف التدقيق (الداخلي، والخارجي) نتيجة الاعتماد على موثوقية نظام الرقابة الداخلية، ويقلل فرص ارتكاب الاحتيال.

أما في حالة وجود نظام رقابة ضعيف فإنه يؤدي إلى: عدم كفاءة عمليات الدائرة وغياب الرقابة عن المعلومات الهامة والمتعلقة بعمليات الدائرة، والزيادة في عمليات الاختلاس وإساءة الائتمان من قبل الموظفين وضعف القدرة على اتخاذ القرارات.

لذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية للإدارة والتي من خلالها تستطيع المؤسسات بكافة أشكالها تحقيق الأهداف المرغوبة فيها، ونتيجة التطور في حجم المشروعات واتساع نطاق أنشطتها وأعمالها وتداخلاتها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى التأكيد على الإصلاحات والتحسينات التي توصي بها الجهات المهنية والمؤسسات التي لها علاقة بعمل النظام الرقابي بهدف تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع حجم التطورات الحالية، وأخذ دوره في تحقيق الأهداف المنشودة من ورائه (غنيمات وصيام، 2011).

وفي فلسطين ازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في القطاع العام الحكومي مع ازدياد اهتمام الدول والمؤسسات المانحة بالإصلاحات المالية والإدارية في وزارات ومؤسسات القطاع العام، كأحد العوامل التي تركز عليها تلك الدول في عملية تقديم المنح والمساعدات (شاهين، 2015).

وبذلك تشكل الرقابة الداخلية القلب النابض لأي مؤسسة حيث إنها تشمل معظم وسائل أداء الأعمال فيها مثل: الهيكل التنظيمي، واللجان والسياسات ودليل الحسابات والانظمة المطبقة (كالنظام المالي والنظام الاداري) والموازنات والاجراءات والتعليمات والتقارير وقسم التدقيق الداخلي (الطرايرة، 2013).

الفرع الرابع: محددات الرقابة الداخلية:

من الملاحظ أنه مهما كانت الرقابة الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب إلا أن هناك يمكن أن يكون قصور فيها يتمثل باحتمال عدم قدرة هذا النظام على تحقيق اهداف المؤسسة أو عدم اكتشاف مواطن القصور ونقاط الضعف، حيث إن الرقابة الداخلية توفر ضماناً معقولاً من أن أغراض الادارة قد تم الوصول اليها، ولا يمكن الحصول على فعالية كاملة من الرقابة الداخلية حتى لو كان تصميمه على مستوى عالٍ من الجودة، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود بعض القيود التي تحد من فعالية هذه الرقابة، ومنها: (التميمي، 2006)

1. الأخطاء الحكيمة: قد تتأثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الادارة لقرارات حكيمة لا تمثل الواقع، أو لأداء مهام روتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو لضيق الزمن أو لأية ضغوط أخرى (الشحنة، 2015).
2. إمكانية الخطأ الإنساني الناتج عن عدم الانتباه، غياب الذهن، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات.
3. احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات خارج المؤسسة أو مع الموظفين داخل المؤسسة.
4. إمكانية أن شخصاً مسؤولاً أو أن الادارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.
5. إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظراً للتغيرات في الظروف، وتوسيع نشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وخصائصها:

كانت المؤسسة صغيرة ومملوكة من قبل شخص واحد وهو القائم بإدارتها ورقابتها حيث كانت لديه المعلومات الشاملة والتفصيلية لكافة النواحي الفنية نظراً لضآلة حجمها.

ونظراً لاتساع الوحدات الاقتصادية بظهور الوحدات الاقتصادية وبظهور الأقسام والفروع المتعددة اتسع نطاق أعمال وواجبات القائمين بإدارة هذه الوحدات الأمر الذي أدى إلى أن أصبحوا عاجزين عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم، فظهرت الحاجة إلى الفنيين لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة ونتيجة لذلك فقد قام المالكون بتعيين مديرين مهنيين وتفويض السلطات إليهم ومنحهم بعضاً من اختصاصاتهم الأمر الذي أدى إلى توفير الرقابة الكافية على أعمالهم للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم طبقاً للسياسات المرسومة لهم (عثمان، 1999).

وبناء عليه سنتناول أنواع الرقابة الداخلية في (الفرع الأول)، والإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية في (الفرع الثاني)، وفي (الفرع الثالث) نتناول خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال.

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية تتضمن خطة التنظيم وجميع طرق التنسيق والقياس التي تتبناها الإدارة لتمكنها من استغلال موارد المنشأة بكفاية، وحمايتها من سوء الاستخدام وكذلك لضمان دقة القيود المحاسبية وسلامة توجيهها، مما سبق يتضح أن الرقابة الداخلية تشمل ما يلي:

أولاً: الرقابة الإدارية:

هي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها الوحدة الحكومية لتحقيق أكبر قدر ممكن من كفاءة إنتاج الخدمة عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية والاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد، والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات (عبد الله، 1998)، وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الدائرة وليس في الإدارة المالية، وذلك نظراً

لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة في السجلات والدفاتر المالية (الصحن وآخرون، 2008)، وتهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة والعمل على ضمان تنفيذ السياسات الإدارية من قبل الأقسام والإدارات حسب الخطة المرسومة في مجال العمليات والأنشطة التي تزاولها الدائرة (الوردات، 2006) ومن وسائل الرقابة الادارية: برامج تدريب العاملين، طرق تحسين الجودة والرقابة عليها، استخدام اساليب حديثة للتشغيل، وجود نظم الرقابة الثنائية، وجود نظام المراجعة الداخلية (الصباغ وآخرون، 2008).

ثانياً: الرقابة المحاسبية:

تعتبر هذه الأنظمة عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية هذا من جهة والعمل على حماية أصول الدائرة من جهة أخرى (الشحنة، 2015)، ويؤدي وجود تلك الأساليب الرقابية إلى عدم إصدار أي إذن صرف أو أي تصرف في عناصر النشاط إلا بناءً على تعليمات من الشخص المسؤول، وفي حدود السلطات المخولة له فقط، بحيث يتحمل كل مسؤول مسؤولية ما يدخل في نطاق مسؤوليته والذي سيتم مساءلته عن نتائج أعماله، واتباع هذه الأساليب الرقابية على كافة عناصر النشاط يمكن تحقيق الرقابة المحاسبية بكفاءة وفعالية (مسعد والخطيب، 2009) ومن وسائل الرقابة المحاسبية: اتباع نظرية القيد المزدوج في التحليل المحاسبي، استخدام نظام المصادقات مع العملاء والموردين، تقسيم العمل وتحديد المسؤوليات والسلطات والاختصاصات، ووجود نظام مستدير، ودورات مستندية سليمة (الصباغ وآخرون، 2008).

ثالثاً: الضبط الداخلي:

هو الخطة التنظيمية التي تسعى إلى تعزيز الكفاية في حماية ممتلكات الوحدة الاقتصادية من الاختلاس أو الضياع، وكذلك ضبط الأنشطة والبرامج والعمليات داخل الوحدة بصورة تلقائية ومستمرة، ومن أهم وسائله عدم تفويض مهمة معينة إلى موظف واحد يقوم بتنفيذها، وبالتالي يجعل

كل موظف يراجع عمل الشخص الذي سبقه، مما يؤدي إلى حسن سير العمل والقضاء على حالات الغش (كافي، 2014)، ويعتبر الضبط الداخلي جزءاً من العمليات الروتينية الجارية ويوفر دليلاً تلقائياً على المدقق، وهو يعتبر الجزء الميكانيكي أو الآلي بنشاط الرقابة الداخلية بمفهومه الواسع.

إن الهدف من نظام الضبط الداخلي يمكن أن ينحصر في النواحي الآتية: (عثمان، 1999)

1. توفير بيانات ومعلومات محاسبية وإدارية دقيقة للإدارة لكي تتمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
2. توفير الوسيلة لأجل الحفاظ على موجودات المؤسسة من السرقة أو سوء الاستعمال.
3. توفير الوسيلة اللازمة للسيطرة على مختلف نشاطات المؤسسة وذلك لأجل التأكد من أن السياسات الموضوعة قد تم التمسك بها وأن تنفيذها قد تم بالشكل الذي رسمته الإدارة، فالإدارة لا تستطيع أن تراقب كل صغيرة وكبيرة يقوم بها الموظفون ولكن إذا توفر نظام ضبط داخلي جيد فإن الإدارة تتمكن من محاسبة كل من يخالف السياسات والتعليمات التي تم اقرارها.

الفرع الثاني: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية:

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المتوخاة منه، لذا وجب سن إجراءات من شأنها تدعيم مقوماتها الرئيسية، وجاءت أيضاً لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة، ولذلك سوف نتناول ثلاثة إجراءات:

1. إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

- أ. تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

ب. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية،
وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

ج. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال.

د. تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف.

هـ. تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم.

و. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي
موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

ز. توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل.

ح. اخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون
معين.

ط. تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل.

ي. ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها (سلامة، 2010).

2. إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

أ. تصميم دليل الحسابات بشكل مناسب يراعي الفصل بين المجموعات المحاسبية
الأساسية (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات).

ب. تحديد إطار الإبلاغ المالي المناسب (كمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو أي معايير
أخرى).

ج. أن يتم اثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال،
ويوفر المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة أولاً بأول.

- د. إصدار التعليمات بعدم تسجيل أية عملية مالية ما لم تكتمل مستندات الاثبات (كأمر الشراء، وفاتورة المورد، وسند الاستلام المخزني لإثبات عملية شراء البضاعة).
- هـ. عدم قبول أي مستند اثبات إذا لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين.
- و. عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به أو مطابقة وجرد عهدة مسؤول عنها بل يجب أن يتم ذلك من موظفين آخرين.
- ز. استعمال الآلات الحاسبة للعمليات الرياضية مما يقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل.
- ح. استخدام وسائل التوازن المحاسبي مثل: موازين المراجعة ومطابقة حسابات المراقبة الاجمالية في الاستاذ العام مع بيانات الدفاتر المساعدة.
- ط. اجراء مطابقات دورية لأرصدة الدفاتر، والسجلات المحاسبية مع الكشوف الواردة من الخارج.
- ي. القيام بالجرد الفجائي للنقد والبضاعة والأوراق المالية والتجارية ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية (الطرايرة، 2013).

3. إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية:

- أ. التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار.
- ب. التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو اوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- ج. وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- د. استخدام وسيلة الرقابة الجدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير أما رئيس الدائرة بمائتي دينار وهكذا.

هـ. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك وعهدة الخزائن.

و. استخدام نظام التفتيش لمجموعة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس (نور الدين، 2015).

ويرى الباحث أن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي تقسيم غير عملي للواقع الميداني، حيث إن نظام الرقابة الداخلية في أية مؤسسة يتم التعامل معه كوحدة واحدة ولا يمكن تجزئته، وتقسيم نظام الرقابة لا يتم تناوله إلا في الجانب النظري فقط، لأن هذا النظام يمثل بشكل متكامل أداة له دور أساسي في منع أخطار الغش والفساد واكتشافها والتصدي لها، وأيُّ ضعف في أحد أقسامه قد يؤدي إلى مزيداً من فرص الاحتيال وسوء الاستخدام

الفرع الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال:

هناك عدد من المقومات والخصائص التي ينبغي توفرها في أنظمة الرقابة لكي تكون فعالة وتحقق النتائج المرغوبة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **الفاعلية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة علمية تضمن عدم تكرارها مستقبلاً، على أن تقوم هذه الطريقة على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل كلفة وأسرع وقت وأقل جهد (احمد، 2018).

2. **السرعة في كشف الانحرافات:** لكي يكون نظام الرقابة فعالاً يجب التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب، حتى يمكن عمل الاجراء التصحيحي المناسب قبل أن تتحول الأمور خارج نطاق الرقابة (Chandan, 1987).

3. **الملاءمة:** ينبغي على الوحدة الحكومية استخدام نظام رقابي كفاء يناسب عملها وحجمها، فالوحدة الحكومية الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، بل على العكس من الوحدات الحكومية الكبيرة الحجم (سعيد وآخرون، 2003).

4. **المرونة:** فالمعايير المستخدمة في الرقابة يجب أن تتميز بالمرونة الكافية، بحيث إذا تغيرت ظروف التنفيذ بشكل لم يكن متوقفاً عند التخطيط ووضع هذه المعايير (المغربي، 2016).

5. **الوضوح وسهولة الفهم:** ليتحقق ذلك يجب أن يكون متناسباً مع الكفاءات الموجودة في المؤسسة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية يسهل تعديلها إذا اقتضت الحاجة لذلك، ويجب أن تكون أساليب الرقابة مباشرة ومفهومة من قبل أجهزة الرقابة (فلياشي، 2018).

6. **الاقتصادية:** يفترض أن استخدام أنظمة الرقابة يتناسب مع إمكانية المؤسسة، والأهداف المرجو تحقيقها، وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن تقل عن العائد الذي يحققه ذلك النظام (Hodgetts, 1979).

7. **الموضوعية:** إن النظام الرقابي الذي يعطي تفاصيل كمية ومحددة هو أفضل من ذلك الذي يقدم آراء عمومية وصفية وغير محددة كمياً (العامري والغالبي، 2008).

8. **إمكانية تصحيح الأخطاء:** فالنظام الرقابي الجيد ليس ذلك النظام الذي يكتشف الانحرافات فقط بل أيضاً يمكنه تصحيح هذه الانحرافات في نهاية الأمر، لهذا يجب أن يربط النظام الرقابي نواحي الفشل التي يكتشفها بالأسباب التي أدت إليها، والشخص المسؤول عنها، وما ينبغي إجراؤه لتصحيحها (العلاق، 2008).

9. **التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وبين النظم الرقابية المستخدمة (عبيد وعبد الوهاب، 2001) ويجب أن تكون مرتبطة بجميع وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه.

وبالتالي يمكن القول إنه لا يوجد أي نظام رقابة داخلية فعال إلا إذا تضمن مجموعة من المقومات والخصائص التي يقوم عليها، والتي يجب أن تواكب التطورات السريعة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات، ولنجاح نظام الرقابة الداخلية يجب توافر أدوات وأساليب رقابية مناسبة تحقق الغرض المرجو من تصميمه.

المبحث الثاني

مكونات الرقابة الداخلية

يقصد بالمكونات الرئيسية في أي نظام رقابي مجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، وعلى الرغم من أنه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفى باحتياجات المنشآت على اختلاف أنواعها، إلا أن هناك مجموعة من القواعد العامة الأساسية التي يمكن اعتبارها مكونات أساسية يُبنى عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقها في كافة المنشآت التي تحتاج نظام متكامل وفعال للرقابة الداخلية (الوقاد ووديان، 2010).

وبناءً على ذلك سيتم في هذا المبحث تناول هيكل نظام الرقابة الداخلية في (المطلب الأول) والتدقيق الداخلي كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في (المطلب الثاني)، وتكنولوجيا المعلومات ودورها في نظام الرقابة الداخلية في (المطلب الثالث).

المطلب الأول: هيكل نظام الرقابة الداخلية:

تحاول العديد من الأطر الدولية تحديد المكونات والسمات والأدوات اللازمة لوضع معايير قوية لنظام الرقابة الداخلية (كالإطار المتكامل للرقابة الداخلية المعمول به في لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريداوي 2013، ومبادئ الانتوساي التوجيهية لمقاييس الرقابة الداخلية للقطاع العام 9100، وقانون Cadbury في المملكة المتحدة، والمعهد الكندي للمعايير المحاسبية للمحاسبين القانونيين، وقانون ملك جنوب أفريقيا، وما إلى ذلك) ومع أخذ هذه المقارنات المفاهيمية المشتركة في الاعتبار، يمكن اعتبار الرقابة الداخلية العامة جزءاً لا يتجزأ من نظام إدارة المؤسسة الذي يتم تنفيذه وفهمه واتباعه بصورة فعالة من قبل المسؤولين المنتخبين والإدارة العليا والمديرين التنفيذيين والموظفين، وذلك للتخفيف من مخاطر المؤسسة في تحقيق الأهداف (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2019).

يشمل نظام الرقابة الداخلية خمس فئات من عناصر الرقابة تصميمها، وتنفيذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية تطبق على كل نوع من ضوابط الرقابة الداخلية، وأشار كل من معيار التدقيق الدولي (315) ومعيار التدقيق الأمريكي (SAS78) إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن خمس مكونات تتمثل فيما يلي:

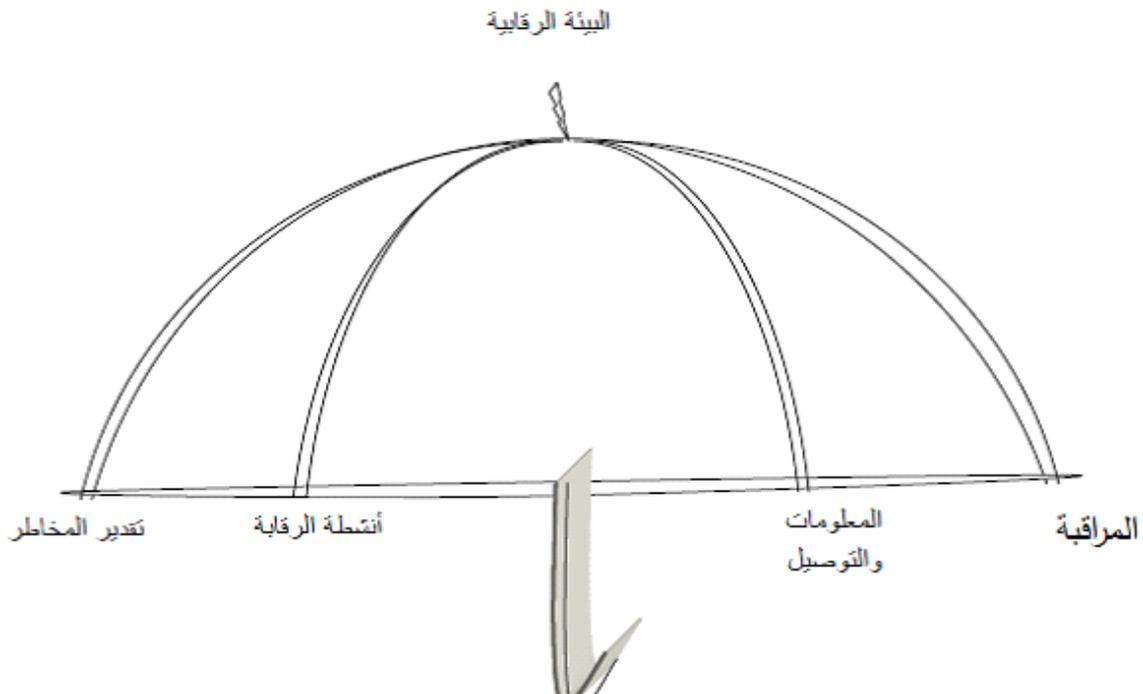
الفرع الأول: البيئة الرقابية (The Control Environment).

الفرع الثاني: تقييم المخاطر (Risk Assessment).

الفرع الثالث: الأنشطة الرقابية (Control Activities).

الفرع الرابع: المعلومات والاتصالات (Information Communication).

الفرع الخامس: المتابعة (Monitoring).



شكل (2): مكونات الرقابة الداخلية.

المصدر: (ستينبارت ورومني، 2009).

سيتم تناولها على النحو الآتي:

الفرع الأول: البيئة الرقابية (The Control Environment):

تعد بيئة الرقابة هي أساس نظام الرقابة الداخلية بكامله إذ أنها توفر المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم وضع الاستراتيجيات والأهداف (ستينبارت ورومني، 2009).

وتتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير، والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، حيث يشكل مجلس الإدارة والإدارة العليا انطباعاً فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية بما فيها تحديد المعايير المتوقعة لإنجاز العمل في المستويات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، وهي بمثابة مظلة للعناصر الأربعة الأخرى (الوردات، 2017)، وتتعلم بيئة الرقابة في الإدارة العليا ووجهة نظرها وفلسفتها تجاه الرقابة الداخلية، وهل تُقيم الرقابة الداخلية من أنها العمود الفقري والعين الساهرة للمؤسسة أم لها وجهة نظر أخرى؟.

هناك عدة عوامل تساعد بإنجاح بيئة الرقابة والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على جودة بيئة الرقابة (هيرث، 2015)، وتتكون هذه العوامل من:

أولاً: العوامل الداخلية:

عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة نفسها:

1. الالتزام بالاستقامة والقيم الأخلاقية: إن الاستقامة والقيم الأخلاقية تمثل عناصر جوهرية في بيئة الرقابة وتؤثر في تصميم المكونات الأخرى، وتحدد الاستقامة والقيم الأخلاقية للإدارة والأفراد العاملين في النظام الرقابي فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية (Whittington & pany, 2004)، ويتم التعرف على استقامة الإدارة، والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على الاستقامة والقيم الأخلاقية، على أن يتم إبلاغها لكافة العاملين وفي جميع المستويات الإدارية مع التحقق من اتباع هذه اللوائح بصفة دورية (الصحن وآخرون، 2008)، وبشكل عام مهما بلغت فاعلية الضوابط الرقابية،

ونزاهة النظام فإنه لن يتفوق على نزاهة ومصداقية من أوجده، لذلك تبدأ النزاهة من الأعلى، إذ ينبغي أن تكون الإدارة العليا في المؤسسة نموذجاً يحتذى بسبب ميل موظفي المؤسسة إلى تقليد مواقف الإدارة تجاه المخاطر والرقابة (ستينبارت ورومني، 2009)، كما أن الاستقامة والقيم الأخلاقية تشمل التعامل ليس فقط على مستوى الوحدة، ولكن مع الجهات الخارجية مثل المجهزين والعملاء وغيرهم (GAO, 2001).

2. **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:** يقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين أو إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أم لا (الصحن وآخرون، 2008)، فإذا كانت الإدارة تعتقد بأهمية الرقابة سوف يشعر بقية موظفي الوحدة بأهميتها وسوف يتجاوزون بوعي وإدراك مع الضوابط الرقابية الموضوعية، ولكن إذا شعر الموظف بأن الضوابط الرقابية لا تشكل أهمية لإدارة الوحدة فمن المؤكد جداً ألا تتحقق الأهداف الرقابية بفاعلية (نور الدين، 2015)، ولذلك تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة.

اما المقصود بنمط التشغيل للإدارة فيتعلق بجانبين هما: (الدوغجي والخيرو، 2013)

أ. **نمط تشغيل العمليات:** إما أن تميل الإدارة إلى المركزية أو اللامركزية في تشغيل الوحدة واتخاذ القرارات.

ب. **مدى تبني الإدارة سياسة قبول المخاطر:** فالإدارة التي تتبنى سياسة قبول مخاطر هامة تختلف نظرتها للرقابة الداخلية عن الإدارة التي تتبنى سياسة متحفظة.

عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها:

1. **الهيكل التنظيمي:** يعد الهيكل التنظيمي السليم أحد المتطلبات الأساسية لبيئة رقابية ايجابية والطريق نحو هيكل رقابة داخلية فعال باتجاه تحقيق أهداف المؤسسة، إذ يعد الهيكل التنظيمي القائم بشكل سليم نقطة البدء لتحقيق الرقابة الادارية والمحاسبية الفعالة (عثمان، 1999).

2. **التحديد الواضح لخطوط السلطة والمسؤولية:** إن تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات بشكل دقيق يعد أساس تقويم بيئة الرقابة الداخلية، إذ أن التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات من شأنه زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف والمهام المختلفة في المؤسسة والتأثير على بيئة الرقابة فيها (الصحن وآخرون، 2008).

ولتحقيق ذلك فإن الأمر يتطلب مراعاة ما يلي: (الرمحي، 2017)

- لا يتم التفويض إلا بالحد اللازم لتحقيق الأهداف.
- ممارسة الصلاحيات يتم ضمن محددات مناسبة.
- توفر الكفاءة اللازمة للأفراد المفوض لهم الصلاحيات.
- ضرورة وجود تناسب بين المسؤوليات والصلاحيات المفوضة.
- وجود آلية مناسبة لرقابة التقيد بالصلاحيات المفوضة.
- يتم الفصل بين الواجبات للحد من مخاطر السلوك غير المناسب لتحقيق الأهداف.
- وجود عدد ملائم من الأفراد الذين يملكون المهارة المطلوبة بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة تعقد الأنشطة والنظم ومداهما (Coso, 1992).

3. **سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية:** تتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد مرتباتهم وكيفية ترقيةهم وتوقيع الجزاءات عليهم (الصحن وآخرون، 2008)، إن أحد العناصر الرئيسية لبيئة الرقابة سياسة الإدارة تجاه الموارد البشرية من حيث التعيين والتدريب والتقييم والتحفيز والترقية... إلخ (الرمحي، 2017)، حيث يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى، ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى

مع وجود القليل من الضوابط، في حين أنه مع وجود العديد من الضوابط يمكن إذا كان الأفراد غير أكفاء أو أمناء أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً، ولكن على الرغم من أن الأفراد قد يكونوا أكفاء وجديرين بالثقة إلا أن الأفراد قد يصابون بالملل أو عدم الرضى أو يواجهون مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم (القاضي ودحدوح، 2012)، ونظراً لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعالة، يعد كل من: تعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنح المكافآت إليهم جانباً هاماً في هيكل الرقابة الداخلية (ارينز ولوبك، 2009)، كما يعد دوران الموظفين في العمل من أهم مؤشرات سياسات وممارسات الموارد البشرية إذ أن إبقاء الموظف بنفس العمل فترة طويلة (خاصة العمل في دوائر التدقيق والحسابات) يؤدي إلى ارتكابه الغش والمخالفات والتلاعب واخفائها (GAO, 2001).

4. **الالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية:** يقصد بالكفاءة المعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد الأعمال الفردية المختلفة وكيفية تحقيق هذه المهام (القاضي ودحدوح، 2012)، ويعد قراراً إدارياً يجب اتخاذه على أن تؤخذ في الحسبان أهداف المؤسسة واستراتيجيات الإدارة وخططها لتحقيق هذه الأهداف، كما ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة (الصحن وآخرون، 2008)، ويجب على الإدارة تحديد مستوى الكفاءة المطلوبة لأعمال معينة، وترجمة هذه المستويات إلى المعرفة والمهارة المطلوبة، وقد تعتمد المعرفة والمهارة الضرورية بدوريهما على نداء الأفراد وتدريبهم وخبرتهم، وتعد طبيعة الحكم الشخصي التي يتم تطبيقها على عمل معين ضمن العوامل الكثيرة التي يجب أن تؤخذ بالحسبان في تحديد مستويات المعرفة والمهارة (Coso, 1992).

5. **لجنة التدقيق:** تعد لجنة التدقيق عامل مهم في فاعلية بيئة الرقابة الداخلية، وهي لجنة مكونة من اثنين إلى سبعة أعضاء مجلس إدارة خارجيين، ولا دخل لهم بالسياسات التنفيذية ومستقلون عن الإدارة، وهم واسطة بين المدقق الخارجي والداخلي والإدارة العليا، هذه

اللجنة تعطي المدقق الداخلي الاستقلالية المطلوبة، وكذلك تقوي استقلالية المدقق الخارجي (التمييزي، 2006)، ومن أبرز المهام التي تقوم بها فتمثل في: (الرمحي، 2017)

1. مساءلة الإدارة العليا عن اجراءات تنفيذها لمسؤولياتها المتعلقة بالتقارير الداخلية والخارجية والتأكد من اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، وذلك وصولاً إلى موثوقية القوائم المالية.

2. الاطلاع على تجاوزات الإدارة العليا للضوابط الرقابية أو معايير السلوك من خلال التقارير المرفوعة من التدقيق الداخلي والتحقق من اتخاذ الاجراءات اللازمة حيالها.

3. الاجتماع مع المدققين الخارجيين بصفة دورية لمناقشة نطاق إجراءات التدقيق المدرجة في الخطة وهناك جلسات تتم بدون حضور الادارة التنفيذية.

ثانياً: العوامل الخارجية: وتشمل التأثيرات الخارجية:

وتتمثل في ممارسات تتم من قبل أطراف خارج المؤسسة ويكون لها تأثير على العمليات التشغيلية ذات صلة وتضم عاملين هما: (الدوغجي والخيرو، 2013)

أ. القوانين والتشريعات والمعايير الاخلاقية.

ب. متطلبات التنظيم الحكومي وما ينعكس منها بشكل مباشر أو غير مباشر على الرقابة الداخلية تنوع الحكم وتقدم البلد وغيرها من العوامل.

ويرى الباحث أنه لا قيمة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بدون بيئة رقابية تحدد أسلوب المؤسسة وتؤثر على وعي موظفيها بالمراقبة باعتبارها الأساس لجميع العناصر الأخرى لنظام الرقابة الداخلية وأنه لا جدوى للالتزام بالمبادئ الأخلاقية المتعارف عليها في عالم الأعمال من قبل السلطة الحاكمة في المؤسسة، والادارة التنفيذية وجميع الموظفين، وباقي أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين في ظل وجود بيئة ومناخ لا يدعم الالتزام بها من كافة الأطراف.

لذلك يتوجب بناء بيئة رقابية والتي تمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في اتجاه إدارتها، وأن تُظهر الإدارة العليا أهمية نظام الرقابة الداخلية وأنها تقوم بدعمها حتى يتم التزام أصحاب المصلحة ويستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية.

الفرع الثاني: تقييم المخاطر:

يعتبر تقدير المخاطر مسألة حساسة للإدارة، وهناك بعض القوانين كما هو الحال في أمريكا تتطلب تقدير سنوي للمخاطر لبعض البنوك، كما أن المبادئ الجيدة للإدارة تشجع ذلك في صناعات وقطاعات أخرى، وأي تهديد لتحقيق استراتيجيات وأهداف منظمة الأعمال هو مخاطر للأعمال التجارية. وبينما يمكن تخفيض المخاطر من خلال الضوابط الرقابية، فإنه لا يمكن استبعاد هذه المخاطر بشكل كامل، ولكن مع وجود عملية تقييم فاعلة للمخاطر، وضوابط رقابية ذات محتوى اقتصادي بخصوص المخاطر، فإن الإدارة تستطيع أن تحقق مدى قبول التعرض للخسارة، وتقييم المخاطر يعتبر مسألة مكملة ومسؤولية مستمرة للإدارة، وذلك بسبب أن الإدارة لا تستطيع وضع أهداف وتفترض سهولة تحقيقها، وعملية تقييم المخاطر يجب أن ينظر إليها من منظور علاقتها بالنسبة للتغير والفرص والأهداف والضوابط الرقابية، وهو التقييم الذي يختبر التهديدات - ليس فقط للأداء المالي والرقابة، ولكن أيضاً بالنسبة لاستراتيجيات المؤسسة وأهدافها، والمخاطر هي صورة لمرآة الفرصة (دهمش وأبو زر، 2005).

أولاً: مفهوم المخاطر:

يعرف معهد المدققين الداخليين المخاطر بأنه مفهوم يُستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي تؤثر على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، ويمكن أن يؤثر إيجابياً أو سلبياً، فإذا كان الأثر سلبياً يطلق عليه (خطر/ تهديد)، وإذا كان إيجابياً يطلق عليه (فرص)، أو هو احتمال حصول أي حدث سيكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويقاس الخطر من حيث تأثير واحتمالية حدوثه (دليل وزارة المالية، 2014)، وقد جاء تعريف إدارة المخاطر في نظام التدقيق المالي الداخلي الفلسطيني رقم (10) لسنة 2011 بأنه عملية تحديد، وتقييم المخاطر التي تواجه

الدائرة الحكومية، وتطوير استراتيجيات لإدارة المخاطر، تتضمن هذه الإستراتيجيات نقل المخاطر إلى جهة أخرى أو تجنبها أو تقليل آثارها السلبية أو قبول بعض أو كل تبعاتها.

فتعريف الخطر لا يشمل فقط الاحتمالية المستقبلية للخسارة، إنما الاحتمالية المستقبلية لعدم استغلال أو تقويت فرصة لتنمية أو تحسين وضع المؤسسة، ومن هذا المنطلق فإن المؤسسات الأكثر كفاءة هي المؤسسات التي لديها القدرة الأكبر على استمرارية نجاحها، ونموها في تحقيق أهدافها.

ثانياً: أنواع المخاطر التي تواجه المؤسسات:

تتعرض المؤسسات لأنواع متعددة من المخاطر سواء بالنسبة إلى عملياتها أو أصولها التي قد تحد من قدرتها على القيام بمهامها، أو تؤثر على قدرتها على تحقيق أهدافها ومن هذه المخاطر ما يمكن للمؤسسة أن تؤثر فيها وتخضع لسيطرتها ومنها ما يكون ناتج عن ظروف خارجية لا تستطيع المؤسسة أن تؤثر فيها.

وفيما يلي أهم أنواع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات:

1. **المخاطر الاستراتيجية:** وهي تلك المخاطر التي تؤثر على الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة مثل: المخاطر السياسية والسيادية، التغيرات القانونية والتشريعية، السمعة تغيرات البيئة الطبيعية (بلعوز وآخرون، 2013).

2. **المخاطر التشغيلية:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الخطأ وهي مخاطر الخسائر الناتجة عن عدم كفاءة أو فشل العمليات الداخلية أو الأفراد أو ضعف أنظمة المعلومات أو بسبب أحداث خارجية، وعادة تنشأ هذه المخاطر عن أخطاء بشرية أو عدم قدرة الأنظمة على تغطية حجم العمل أو عدم ملاءمة الإجراءات والضوابط (الرمحي، 2017).

3. **المخاطر المالية:** وهي تلك المخاطر التي تتعلق بفقدان الموارد المالية أو حدوث التزامات غير مقبولة (اسماعيل وأحمد، 2019).

4. **المخاطر القانونية:** وهي المخاطر الناشئة عن عدم التوافق مع القوانين والتشريعات الصادرة عن السلطات التشريعية، وقد تنشأ هذه المخاطر عندما تكون العقود بين الفرقاء يشوبها الغموض أو لا تبين الحقوق والالتزامات بشكل محدد واضح (الرمحي، 2017).

5. **مخاطر الاحتيال:** وهي تلك المخاطر الناتجة عن أي تصرف يتسم بالخداع أو التستر أو خيانة الأمانة، ولا تعتمد هذه التصرفات على تهديد بالعنف ولا على القوة البدنية، ويرتكب الأشخاص والمنشآت الاحتيال للحصول على المال، أو ممتلكات أو خدمات، أو لتجنب الدفع أو فقدان الخدمات أو لتحقيق منافع شخصية أو مزايا تجارية (معهد المدققين الداخليين العالمي، 2019).

وبناء على ما سبق يمكن أن تتمثل المخاطر في نظام الإيرادات المحوسب المستخدم في دوائر ضريبة الدخل في درجة تعرض العناصر التي تشملها التقارير المالية، والقرارات الضريبية للتحريف وهنا ينبغي أن تتم عملية إدارة المخاطر من خلال عملية تقييم درجة تعرض العنصر للتحريف وفقاً لأهميته النسبية وطبيعة العنصر، وتكون مجابهة تلك المخاطر بتصميم آليات الرقابة التي تمنع أو تحد بقدر كبير هذا الخطر (دليل الرقابة المالي الحكومي العربي، Arabosai).

ثالثاً: تقييم المخاطر:

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، فيجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على كافة مستويات المؤسسة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة وتوعية الأفراد والتثقت الجغرافي لعمليات المؤسسة وتركيبية عمليات المؤسسة وإدخال تقنيات جديدة للمعلومات ودخول منافسين جدد جميعها أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر (نور الدين، 2015).

وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر وتقدير احتمالات وقوعها واتخاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول، ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة، لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجم المخاطرة المقبول عقلاً وتوسعياً جاهدةً لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود (القاضي ودحود، 2012)، وتقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات، بينما يقيم المدققون المخاطر لتحديد حجم الأدلة الضروري في التدقيق، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المدقق بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على أو الاستجابة للأخطار الهامة (ارينز ولوبك، 2009).

وتمر عملية ادارة وتقييم المخاطر بالمراحل التالية:

1. **تحديد الأهداف:** يعتبر تحديد أهداف المؤسسة أول خطوة لتقييم المخاطر، وتعتبر أهداف أية مؤسسة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة، ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف (الصحن وآخرون، 2008).
2. **تحديد المخاطر واحتمال حدوثها:** وتتم من خلال التعرف على المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة التي قد تحدث بسبب عوامل داخلية أو خارجية، ومحاولة قياسها واحتمالات حدوثها والآثار المتوقعة عليها في حالة وجودها (دليل الرقابة المالي الحكومي العربي، Arabosai) ومن المخاطر عدم فاعلية لجنة التدقيق، صدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة المؤسسة وفي سياساتها واستراتيجياتها.
3. **الاستجابة للمخاطر:** بعد التعرف على المخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، تحدد الإدارة العليا طريقة استجابتها لهذه المخاطر، ومن الطرق التي يتم

استخدامها لتوجيه المخاطر المحددة، تحويل المخاطر، معالجة المخاطر، اجراءات الإنهاء وتحمل المخاطر (الحصيني، 2019).

4. تقييم النتائج المترتبة على المخاطر وقياسها.

5. التوثيق: ويعني أن كافة الخطوات أعلاه قد تم توثيقها وذلك دعماً للقرارات المتخذة (الرمحي، 2017).

أما عن الإجراءات المتبعة للحد من المخاطر فتتمثل في:

هناك عدد من الاجراءات يمكن لإدارة المؤسسة أن تقوم بها للحد من الآثار السلبية للمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها، وفيما يلي أهم هذه الاجراءات: (الرمحي، 2017)

1. الرقابة: ويتمثل ذلك في وضع إجراءات رقابية تضمن عدم وقوع المخاطر أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن.

2. التنوع: ويقصد بذلك تنوع مصادر التمويل والاستثمارات والعمليات لتقليل المخاطر.

3. المشاركة: أي مشاركة أطراف أخرى في تحمل هذه المخاطر مثل شركات التأمين.

4. النقل: ترحيل المخاطر بنقلها إلى طرف آخر.

5. قبول الخطر: أي قبول الإدارة لمستوى معين من المخاطر، وهذا يتم في الحالات التي تكون آثار المخاطر السلبية قليلة وكلفة معالجتها عالية.

6. تجنب المخاطر: تصميم عمليات لتجنب المخاطر وفق خطط معينة لتقليلها.

ويرى الباحث أن تقييم المخاطر يعد أمراً في غاية الأهمية لعمل دوائر ضريبة الدخل باعتبار أنها تشكل الأساس لكيفية إدارة تلك المخاطر فيها بشكل فعال، كما أن تقييم المخاطر بشكل مسبق ودقيق يساعد الإدارة العليا في تحديد احتمالات وقوع أحداث قد تعيق أعمال الدائرة وتحقيق أهدافها ووضع ضوابط كافية وفعالة للتخفيف من وطأتها وآثارها.

الفرع الثالث: الأنشطة الرقابية:

هي الأعمال الموضوعية من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات، وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والمؤتمتة من بينها الحصول على الموافقات والاعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء (هيرث، 2015).

وتتمثل أنشطة الرقابة بالسياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي اعتمدها الإدارة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية في أية مؤسسة، إلا أن أهم هذه الأنشطة هي: (القاضي ودحوح، 2012)

1. **الفصل الملائم بين الواجبات:** هناك أربعة مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة، وهي:

- **الفصل بين حياة الأصول والمحاسبة عنها:** يرجع السبب في عدم السماح للشخص المسؤول عن حياة الأصول على نحو مؤقت أو دائم من المحاسبة عن الأصول، إلى حماية المؤسسة من الاختلاس (ارينز ولوبك، 2009).
- **الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحياة ما يرتبط بها من أصول:** من الأفضل منع الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة إقرار العمليات المالية من أن يكون لهم سلطة على الأصول المتعلقة بهذه العمليات (القاضي ودحوح، 2012).
- **الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية امسك الدفاتر المحاسبية:** إذا كان كل قسم أو كل إدارة في المؤسسة مسؤولة عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها، سيوجد اتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الأداء المسجل، وحتى يتم التأكد من عدم

وجود تحيز في المعلومات، يجب أن يتم امسك الدفاتر في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات (ارينز ولوبك، 2009).

• **الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات:** في حال التشغيل الالكتروني للبيانات ينبغي أن يتم الفصل بين ما يلي: (محلل النظم، المبرمج، مشغل الحاسب، أمين المكتبة، مجموعة رقابة البيانات) (القاضي ودحوح، 2012).

2. **الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:** حتى توجد رقابة جيدة، يجب أن يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية، ويمكن أن يكون الترخيص عاماً أو محدداً، ويعني الترخيص العام أن تضع الإدارة السياسات التي يجب اتباعها داخل المؤسسة، ويتم اصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذه التراخيص العامة عن طريق الموافقة على العمليات المالية التي تتم ضمن حدود السياسة الموضوعية (ارينز ولوبك، 2009)، أما السلطة المحددة على العمليات المالية، فتتم عندما لا ترغب الإدارة في وضع سياسة عامة لتفويض إقرار العمليات، بل تفضل إعطاء التفويضات وفقاً لكل حالة على حدة (القاضي ودحوح، 2012).

3. **الوثائق والسجلات الكافية:** تعتبر الوثائق والسجلات أداة مهمة في نقل المعلومات بين الدوائر، ودليل اثبات على المعاملات وتحديد المسؤوليات، فالوثائق والمستندات توضح طبيعة المعاملة كما تحدد حجم ونوعية التدفقات سواء كانت مالية أو مادية أو بشرية، كما تحدد الموظفين أو الدوائر الذين استفادوا من هذه التدفقات بالإضافة إلى الأشخاص الذين تم هذا التدفق بترخيص منهم وفقاً لتاريخ المعاملة (خالد ومايو، 2016).

4. **الرقابة المادية على الأصول والسجلات:** من بين أهداف نظام الرقابة الداخلية حماية الأصول، فمن الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت الأصول بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة للسجلات يمكن أن تسرق أو يتم اتلافها أو تُفقد (خالد ومايو، 2016).

5. **التحقق الداخلي المستقل على الأداء:** خلال هذا النشاط تضع الإدارة نظاماً لتقييم أداء العاملين في مختلف الأنشطة والعمليات يعتمد على مراقبة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، حيث يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات المخططة أو أداء الفترات السابقة، مما يساعد في التعرف على إيجابيات وسلبيات هذا الأداء، وتحديد نواحي القصور به واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة (الشحنة، 2015).

ويجب عند تقييم الأنشطة الرقابية التعرف على كيفية وتمكن النشاط الرقابي سواء منفرد أو مع نشاط آخر من اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات، أرصدة الحسابات، والافصاحات.

تصنيف الضوابط الرقابية:

يتم بناء الضوابط الرقابية عند تصميم أنظمة الرقابة والتي يتم من خلالها التحقق من أن أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، يمكن تصنيف الضوابط الرقابية اعتماداً على توقيت تنفيذ الضابط الرقابي ضمن العملية أو اعتماداً على هدف الضابط الرقابي، ويوجد العديد من الضوابط التي تحقق هذين الهدفين ومن أبرزها:

أ. **الضوابط الوقائية (أو الحمائية) (Preventive Controls):** وهي الضوابط التي يتم وضعها لاكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها لاتخاذ الإجراء المناسب لمنع حدوثها، ويتم بناؤها ضمن النظام بحيث تكون جزءاً من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة، مثل: الفصل بين الوظائف المتعارضة مثل فصل مهام المحاسبة عن مهام أمين الصندوق، أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب تخول فقط المفوضين بالدخول إلى أنظمة الحاسب (الرمحي، 2017).

ب. **الضوابط الكاشفة (Detective Controls):** وهي الإجراءات التي تصمم لاكتشاف المشاكل والأحداث غير المرغوبة عند وقوعها وفي وقت مبكر لكي يتم معالجتها ووضع الإجراءات والضوابط لمنع تكرارها (الوردات، 2006)، وتهدف إلى دعم الضوابط الرقابية

الوقائية من خلال كشف الأخطار بعد حدوثها ومنها على سبيل المثال: إجراءات المطابقات بين الحسابات المصرفية والجهة الحكومية، المصادقات الخارجية (وزارة المالية) لتأييد الأرصدة بالسجلات، الجرد الفعلي والمفاجئ للنقدية والمخازن والموجودات الثابتة تقارير الحاسوب تبين محاولات الدخول غير المشروعة إلى الأنظمة والبرامج، وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي، وحدات كاميرات مراقبة، ملاحظة حدود الصلاحيات المالية للمخولين بالجرد (العمار، 2020).

ج. **الضوابط التصحيحية (Corrective Controls):** وهي الإجراءات والآليات التي تتبناها المؤسسة لمعالجة المشاكل (المخاطر) التي اكتشفتها الضوابط الرقابية الكاشفة، كخطوات تحديد أسباب وقوع الخطر، وتصحيح نتائجه ومن ثم تعديل آلية العمل لتلافي تكرار وقوع الخطر (الطرايرة، 2013)، ومن أمثلتها: الاحتفاظ بنسخ احتياطية لمعاملات وملفات رئيسية، الالتزام بالإجراءات الخاصة بتصويب أخطاء إدخال المعلومات، إضافة إلى ذلك الإجراءات الخاصة بإعادة إدخال العمليات (ستينبارت ورومني، 2009).

د. **الضوابط الرادعة:** وتمثل الضوابط التي تشكل رداءً للأفراد لمنعهم من القيام بأية تجاوزات أو انحرافات، وتقوم بتخفيف المخاطرة مباشرة، والتعويض عن عدم وجود ضوابط رقابية لمواجهة المخاطر، مثل: التنبهات واللوحات التحذيرية، اللوائح الجزائية والعقوبات، وجود حراسة لمنع الدخول، وجود تدقيق داخلي يتمتع بالاستقلالية والكفاءة ويحظى بدعم كامل من لجنة التدقيق في مجلس الإدارة (الرمحي، 2017).

الفرع الرابع: المعلومات والاتصالات:

إنَّ المعلومات والاتصالات (التبليغ) هما من الأمور الأساسية لتحقيق كافة أهداف الرقابة الداخلية، إذ أن المعلومات ضرورية ومطلوبة من كافة المستويات داخل الوحدة حتى يتوافر لها رقابة داخلية فعالة وتتمكن من تحقيق أهدافها وهذا ما سيتم تناوله في (أولاً)، في حين أن

الاتصالات التي تشمل على ضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي في الوقت المناسب لضمان تحقيق الأهداف سنطرحها في (ثانياً) من هذا الفرع.

أولاً: المعلومات:

المعلومات مطلوبة على جميع مستويات المؤسسة، وذلك لتحقيق أهدافها المتعلقة بجميع المجموعات الخاصة بالعمليات والتقارير المالية والالتزام (Coso, 1992) لذلك يعد هذا المكون جزءاً أساسياً من عملية الرقابة، إذ أنّ الإدارة لا تستطيع أن تؤدي وظائفها بدون معلومات محدثة، وإنّ تبادل المعلومات ذات الصلة الخاص بعملية الرقابة الداخلية تقدم مادة أساسية تستطيع الإدارة من خلالها أن تكون تقييماتها فيما يتعلق بفاعلية عملية الرقابة (Sawyaer, 2003)، وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية، ومالية، وأخرى تتعلق بالالتزام بالقوانين والتعليمات، التي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات ملائمة لإدارة أهداف المؤسسة والرقابة عليها (الوردات، 2006)، ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى الوحدة معلومات ملائمة وموثوقة سواء المالية أو غير المالية فيما يتعلق بالأحداث الداخلية وكذلك الخارجية (GAO, 2001).

ثانياً: الاتصالات (التبليغ):

هي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها، وتسهم في تمكين الأفراد من تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا فيما يتعلق بضرورة اخذ مسؤوليات الرقابة على محمل الجد (هيرث، 2015).

ويتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أنّ كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام، وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسري من خلال المؤسسة عبر مكوناتها وهيكلها، وأن تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الأطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف

المؤسسة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الإجراء اللازم وفي الوقت المناسب (الامارة، 2007)، فالاتصالات أمر متأصل في نظم المعلومات إذ يجب توصيل المعلومات إلى المستويات الادارية والذين هم بحاجة إليها في شكل وإطار زمني معين بحيث يمكنهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم، فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة لنشر الثقافة المشتركة والتعامل مع التوقعات وتغطية مسؤوليات الأفراد (انتوساي، 2007).

كما أنّ هناك حاجة أيضاً لوجود وسائل اتصال ملائمة وليس فقط داخل الوحدة ولكن أيضاً خارجها، وخصوصاً (التواصل الخارجي مع الجهات المستفيدة، الاتصال مع العملاء والجهات الحكومية)، إذ أن المصادقية التي يتم الاتصال بها مع الجهات الخارجية يمكن أن يكون لها تأثير كبير على ثقافة الوحدة وعلى تحقيق سمعة جيدة للوحدة (علي، 2009).

وفي معظم الحالات تعتبر خطوط الإبلاغ هي قنوات الاتصال المناسبة بالإدارة العليا، ولكن هناك بعض الظروف التي تكون فيها قنوات الاتصال البديلة (مثل: بعض أشكال الخط الساخن) تكون ضرورية ولما لها من أهمية تتطلب إدارة مخاطر الجهات الفعالة وجود قناة اتصال بديلة مباشرة إلى الإدارة العليا وتكون متاحة لجميع الموظفين لاستخدامها دون خوف من العواقب (انتوساي، 2007).

ويمكن تلخيص إجراءات نظام المعلومات والاتصالات كالتالي: (Coso, 1992)

- وجود نظام قوي لنظم المعلومات الإلكترونية داخل المؤسسة يشمل تسجيل ومعالجة التقارير المالية والمحافظة على الأصول والالتزامات.
- إيجاد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.
- تحديد المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية ورفع التقارير الخاصة بها.
- وضع آلية لتزويد المديرين بالمعلومات اللازمة لهم.
- إيصال المعلومات إلى المعنيين في الوقت المناسب.

- وضع خطة استراتيجية لتطوير أنظمة المعلومات.
- توفير وسائل اتصال مناسبة في المؤسسة.
- توفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة أو اختراقات.
- وجود آلية لدراسة اقتراح الموظفين.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن نظام المعلومات والاتصالات يساهم بدور رئيسي في نظم الرقابة الداخلية وهذا يستوجب وجود أشخاص يمتلكون المهارات والمعارف والكفاءة ليحصلوا على المعلومات الصحيحة من مصادرها ليوفروها للإدارة العليا في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات السليمة ووضع خطط استراتيجية لتطوير آليات عمل هذا النظام التي من شأنها أن تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الخامس: المتابعة:

عملية متابعة عناصر الرقابة هي عبارة عن عملية تقييم لتصميم وتشغيل عناصر الرقابة دورياً واتخاذ الاجراءات التصحيحية الضرورية المعدلة بسبب التغير في الظروف (دليل الرقابة المالي الحكومي العربي، Arabosai)، وتتعلق المراقبة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الادارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغيير الظروف، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقويم والتعديل من عدة مصادر (القاضي ودحوح، 2012) ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للتدقيق الداخلي والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق ويجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة التدقيق الداخلي (الصحن وآخرون، 2008)، ويتوجب على الإدارة متابعة ومراقبة النظام الرقابي بالكامل وأن يتم ذلك بطريقة نظامية مستمرة من خلال:

1. **المراقبة المستمرة** لفعالية وكفاية الاجراءات الرقابية خلال تنفيذ العمليات العادية للمنظمة، وتعتبر الرقابة المستمرة هي العملية والتقنية المستخدمة للكشف عن قضايا الامتثال والمخاطر المرتبطة بالبيئة المالية والتشغيلية للمنظمة (الطرايرة، 2013)، فهي آلية تلقائية للتغذية الراجعة بالإدارة للتأكد من الأنظمة، والضوابط التي تم تشغيلها ومعالجتها بالشكل المناسب، فالرقابة المستمرة تسمح للإدارة بأن يكون لها وضوح أكبر بالمؤسسة مما يعزز القدرات والضوابط على مستوى المؤسسة مع الحفاظ على الأداء الأمثل، حيث تهدف بشكل رئيسي إلى توفير أكبر قدر ممكن من الشفافية في العمليات وتقديم التقارير في الوقت المناسب للإبلاغ عن المخاوف (فييني، 2020).

2. **التقييم المستقل** من قبل الإدارة بمساعدة التدقيق الداخلي أو أية جهة متخصصة أخرى.

وتعتبر المراقبة المستمرة هي الأهم حيث إنها تقلل من الاعتماد على التقييم المستقل إذا كانت تتم بصورة جيدة، حيث إن تقارير الاستثناءات مثلاً التي تظهر الأحداث أو النتائج التي تختلف عن النتائج المتوقعة سوف تكتشف وتعالج بسرعة (الطرايرة، 2013).

وتقسم عناصر متابعة النشاط من حيث مصدرها إلى:

أولاً: عناصر رقابة من داخل المؤسسة: والتي تنقسم إلى:

1. رقابة المستويات الإدارية المختلفة على المستويات الأقل منها.
2. نظام التدقيق الداخلي: والتي تقوم على وجود نشاط محايد مستقل داخل المؤسسة للمراجعة والتأكد من حسن سير العمليات داخل المؤسسة، وفقاً لما هو مخطط لها، وتقييم كفاءة العمليات واكتشاف المشاكل ووضع حلول لها ومتابعة حلها.
3. وجود نظم للرقابة على الجودة سواء للمنتجات أو العمال من خلال وضع مقاييس ومواصفات مطلوبة لتحقيق الجودة، وتحديد أوجه القصور وطرق علاجها.
4. الرقابة القانونية للتأكد من الالتزام بالقوانين من خلال الإدارة القانونية.

ثانياً: عناصر رقابة من خارج المؤسسة: والتي تنقسم إلى:

1. شكاوى المكلفين: حيث يتم وضع نظام لتلقي الشكاوى من المكلفين والمراجعين وفحصها والوقوف على أسباب تلك الشكاوى وسبل معالجتها.

2. الجهات الرقابية: تصدر الجهات الرقابية تقارير قد تتضمن بعض أوجه القصور التي لم تستطع الرقابة الداخلية من داخل المؤسسة اكتشافها حيث يتم دراستها، وتحديد طريقة التعامل معها (دليل الرقابة المالي الحكومي العربي، Arabosai).

ويشير معيار التدقيق الدولي رقم 315 إلى أن الإدارة يمكنها تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتصال مع الأطراف الخارجية والتي قد تشير إلى وجود مشاكل محددة أو وجود إجراءات أو معاملات معينة تحتاج إلى إعادة النظر فيها وتحسين النقاىص التي تعثرها.

يُستعان بعمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد من أن كلاً من مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائم ويعمل بالشكل المناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حدة، وتجري مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الجهات المشرعة أو الهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير أو الإدارة أو مجلس الإدارة ويتم ابلاغ الإدارة بأوجه القصور (هيرث، 2015).

ومن الجدير بالذكر هنا نوضح ضرورة الفصل بين التقييمات المستمرة والمنفصلة ضمن الهيكل التنظيمي بحيث لا توكل هذه المهام معاً لوحدة تنظيمية واحدة وذلك للأسباب التالية: (الرمحي، 2017)

1. التقييمات المنفصلة يقوم بها المدققون الداخليون وهم خارج الدورة المستندية، أي أن مهامهم تبدأ من بعد انتهاء الدورات المستندية، أي لاحقاً للحدث، بينما التقييمات المستمرة هي جزء من الدورة المستندية وفي الغالب تكون ضمن الدورة المستندية فلا يصح أن يقوم التدقيق الداخلي بالمهمتين معاً.

2. التقييمات المستمرة تخضع للتدقيق والتقييم من قبل إدارة التدقيق الداخلي، وبالتالي لا يجوز للتدقيق تقييم نشاط يكون تابعاً لها (تناقض في المهام).
3. التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية تجعله يتبع لجنة التدقيق في مجلس الإدارة، بينما التقييمات المستمرة تتبع في الغالب إلى الإدارة التنفيذية وأعلى تبعية لها الرئيس التنفيذي.
4. وجود المهمتين في وحدة تنظيمية واحدة يخلق توتر، ومشاحنة بين أفراد إدارة التدقيق الداخلي الذين يقومون بالمهمتين معاً، فالمدقق على الأحداث اللاحقة قد يكشف وجود بعض المخالفات في معاملات قام زميل له بالتدقيق عليها بشكل مسبق مما يؤدي في النهاية إلى التأثير على موضوعية المدققين، وبالتالي على موضوعية إدارة التدقيق الداخلي كاملة.

لذا أرى أن يتم الفصل بين هذه المهام في الهيكل التنظيمي بحيث يقوم بكل نوع وحدة تنظيمية مستقلة، حتى نحافظ على استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي والمكلفة بالقيام بالتقييمات المنفصلة.

ومما سبق يمكن القول أنّ الرقابة الداخلية تعتبر وظيفة أساسية وهامة من وظائف الإدارة وتعتبر مكملة للعملية الإدارية الناجحة، ولا شك أن وظيفة الرقابة لا تكتمل إلا بالتخطيط والتنظيم والتوجيه، وأنّ الرقابة لو كانت محكمة في ظل تخطيط ضعيف أو تنظيم غير مناسب أو توجيه غير فعال فإنّ نظام الرقابة في هذه الحالة سيصبح مجرد تحكم لا يؤدي إلى الارتقاء بالأداء ورفع الإنتاجية.

الفرع السادس: معايير فعالية مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والتي التزمت بها إدارة المؤسسة فإنّ هيكل الرقابة الداخلية سيكون فعالاً،

وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها، وتتضمن تلك المعايير ما يلي:

1. معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية:

إنّ المسؤولية التي تتحملها الإدارة تجاه تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لن يكون لها معنى دون فهم وإدراك الهدف من هيكل الرقابة الداخلية، فعلى الإدارة أن تدرك العلاقة بين مكوناته وتأثير كل منها على تحقيق الأهداف والذي يدفع الإدارة إلى تسخير الامكانيات المادية والتنظيمية من أجل تفعيل تلك المكونات، كما أنّ فهم العلاقة بينها يسمح بتحديد تأثيرها على بعضها وعلى فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث أن تحقيق كفاءة استغلال الموارد لا يمكن أن يتحقق دون هدف الالتزام بالتشريعات والقوانين والتعليمات ونفس الشيء بالنسبة لهدف توفير معلومات مالية دقيقة لتحقيق هذه الأهداف متكامل (خالد ومايو، 2016).

2. معيار تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية:

يتكون هيكل الرقابة الداخلية من خمس مكونات هي: بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمسة بصورة متكاملة (الجمال، 2014).

3. معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية:

سيتم مناقشة معايير فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة على النحو الآتي:

- معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولا شك أن بيئة الرقابة تتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع

العاملين بالمؤسسة (الصحن وآخرون، 2008)، ولذلك فإن عدم فاعليتها يؤدي بالتأكيد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود المكونات الأربعة الأخرى (أحمد، 2018).

- **معيار فعالية تقييم المخاطر:** سبق وأن أوضحنا أن هناك قصور ذاتي في هيكل الرقابة الداخلية وبالتالي لا يمكن إعطاء الإدارة لتأكيد مطلق بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة على عملية إعداد القوائم المالية، بالتالي فلا بد من وجود درجة معينة من الخطر المتعلق بهيكل الرقابة الداخلية (الصحن وآخرون، 2008)، إن جوهر عمل الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة، ثم تحديد الأولويات لإدارة تلك المخاطر.

- **معيار فعالية أنشطة الرقابة:** لكي يكون هيكل الرقابة فعالاً لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى المخاطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلي، إن الأنشطة الرقابية جزء هام من العملية التي تسعى الوحدة إلى تحقيق أهدافها وهي بمثابة آليات لإدارة تحقيق أهداف الوحدة.

وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل: سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية (الجمال، 2014).

- **معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:** يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاماً فعالاً وملئاً بالمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات للملاءمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة (الصحن وآخرون، 2008)، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أسفل أو إلى أعلى من

خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها (الجمال، 2014)، ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى الوحدة الحكومية معلومات ملائمة وموثوقة فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية التي قامت بها، كما يجب إيصالها إلى المستويات الإدارية التي هي بحاجة إليها في شكل وإطار زمني معين لتمكينهم من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بأفضل وجه كما يجب وجود وسائل اتصال ملائمة سواء داخل الوحدة الحكومية أو خارجها (الدوغجي والخيرو، 2013).

- معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية: يرتبط مكون المتابعة بالاستمرارية ويقوم بمراقبة مكونات الرقابة الداخلية ومتابعتها والتأكد من أنها تعمل بشكل ملائم.

يتحقق فعالية هذا المكون من خلال الاختيار المناسب للآليات والإجراءات التي تمثل المتابعة والإشراف من حيث تلائمها مع العمليات والوظائف والمهام في المؤسسة، ومدى تأثيرها على سيرها، بالإضافة إلى تكلفتها ومدى قدرتها على توفير معلومات تمكن من قياس مستوى فعالية سير إجراءات ومكونات هيكل الرقابة الداخلية من أجل تحديد المؤثرات السلبية والمخاطر وتقليلها، ودعم نقاط القوة وترسيخها (خالد ومايو، 2016).

4. معيار كفاءة إدارة التدقيق الداخلي:

إنّ من أهم أنشطة التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى ملاءمة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها.

تساهم إدارة التدقيق الداخلي بدور كبير في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة، حيث إنّ وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهللات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق

الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتتبع أعلى سلطة في المؤسسة مباشرة (الجمال، 2014).

5. معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:

لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها، ومن أمثلة وسائل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية تشغيل وتسجيل العمليات آلياً، والتحقق من دقة التشغيل آلياً، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الصحن وآخرون، 2008).

ومن خلال المفاهيم السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن استخلاص أهم النقاط التي

تؤثر على فاعلية هذا النظام:

- إنّ نظام الرقابة الداخلية ينفذه العامل البشري في جميع المستويات الإدارية والتنفيذية داخل المؤسسة.

- نظراً لوجود بعض القيود التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فإنّ ذلك يؤدي إلى إعطاء تأكيد معقول وليس مطلقاً فيما يخص فاعلية هذا النظام لتحقيق أهداف المؤسسة.

- بالرغم من أن نظام الرقابة الداخلية يمثل مؤشراً هاماً يمكن اعتماد المدقق الخارجي عليه في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت عملية التدقيق إلا أن ذلك يعتمد على مدى تصميم هذا النظام ومدى الالتزام بتطبيقه.

ويرى الباحث أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساعد المؤسسة على افتراض وجود مخاطر إضافية بطريقة محتسبة وليس على تخفيف أية مفاجآت مالية بالإضافة إلى حمايتها من الوقوع في أية خسائر مالية كبيرة (الشحنة، 2015).

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية:

إن اتساع وتطور أعمال المنظمات نتج عنه ظهور ثغرات تدعو الإدارة العليا إلى إيجاد إجراءات وأساليب رقابية ملائمة لاكتشاف وتقادي تلك الثغرات ومعالجتها، وعدم ظهورها مستقبلاً، لذلك ازدادت حاجة الإدارة العليا للحصول على الخدمات الرقابية والوقائية، إضافة إلى وظيفة البناء عن طريق إيجاد وحدة التدقيق الداخلي في المنظمات التي ترتبط إدارياً وتنظيمياً بالإدارة العليا لتقديم تلك الخدمات، إضافة إلى التقييم الشامل للأداء التنظيمي في الإدارات المختلفة (العمار، 2020).

خلال العقد الماضي برز دور التدقيق الداخلي بشكل ملحوظ حيث مرت هذه المهنة بمراحل فارقة منذ نشأتها، نستطيع القول بأن مفهوم التدقيق الداخلي مر بثلاثة مراحل، حيث كان الفكر السائد عن دور المدقق الداخلي بأنه المفتش الذي يعمل لغرض تصيد الأخطاء وإبرازها لا لمعالجتها، ومع تحسن وزيادة الوعي بأهمية هذه المهنة وجودة مخرجاتها، انتقل المفهوم إلى أن المدقق الداخلي يضيف قيمة للمؤسسة أو لأي قسم يقوم بأعمال التدقيق فيه، إلى أن وصلت لما هي عليه في عصرنا الحالي حيث أصبح المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي بأنه الشريك الاستراتيجي لوحدات الأعمال (الناصر، 2019).

ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، حيث يعمل على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، كما يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

وسنتناول في هذا المطلب ماهية التدقيق الداخلي في (الفرع الأول)، مسؤولية المدقق الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية في (الفرع الثاني) منه.

الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي:

أولاً: ماهية التدقيق الداخلي:

أ. مفهوم التدقيق الداخلي:

التدقيق تعني أنعم النظر فيها.

يعني التدقيق اصطلاحاً (إعادة النظر بالشيء، عوداً عن الشيء ...) وأعود على بدءه أو تفحصاً لبعض مفاصله لغاية التصويب والتصحيح (الوردات، 2017).

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بحسب معهد المدققين الداخليين العالمي بأنه:

"نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (INTOSAI GOV9150).

كما عرفته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بأنه الوظيفة التي يتلقى بها مدراء الشركة تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها أن تقلل إلى أدنى حد احتمالية حدوث الخطأ أو الممارسات غير الفعالة أو غير الاقتصادية أو ممارسات الاحتيال.

أما (مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC) فعرف التدقيق الداخلي بأنه قسم في الشركة يؤدي نشاطات التأكيد والاستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية (الساعدي، 2019).

ب. أهداف التدقيق الداخلي:

لقد انحسرت الأهداف التقليدية للتدقيق الداخلي في بادئ الأمر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والتحقق من سلامة السجلات والكشوفات المالية، ومن ثم تطور عمله ليكون نشاطاً تقييمياً ووقائياً، إلا أن وظيفة التدقيق الداخلي أخذت تتطور، وأصبحت توفر خدمات تأكيدية واستشارية من أجل إضافة قيمة للمؤسسة، إن الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي تتمثل في:

(الساعدي، 2019)

- تقييم الضوابط المحاسبية والتشغيلية والإدارية.
- التأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل لتسجيل المعاملات بدقة وحماية الموجودات بشكل سليم.
- تحديد ما إذا كانت المؤسسة تمتثل للقوانين واللوائح والالتزام بالسياسات.
- ضمان كفاية الخطة التنظيمية من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية (العمار، 2020).
- حماية أموال وممتلكات المؤسسة من الضياع وسوء الاستخدام، وضمان عدم الاستغلال في غير ما خصصت له والعمل على الحد من وقوع الأخطاء والتجاوزات (العمار، 2020).
- تقديم الخدمات الاستشارية بما يحقق أهدافها، ويساعد في إنجاز مهامها.

ج. أهمية التدقيق الداخلي:

يعمل التدقيق الداخلي بالقطاع الحكومي على تقديم تأكيدات عن مدى كفاءة استخدام وإدارة المال العام، والتحقق من عدم إساءة استخدامه من خلال قيام التدقيق الداخلي بتقديم رأي مستقل وموضوعي عن مدى كفاءة وفعالية المشروعات المقدمة بالقطاع العام، بناء على تأكيدات منهجية

مبنية على المخاطر، بهدف تعزيز التحسين المستمر لنظم الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر، وتتشابه فوائد التدقيق الداخلي على القطاع العام إلى حد كبير مع القطاع الخاص غير أن تركيز القطاع الخاص ينصب على تحسين كفاءة وفعالية العمليات من أجل تعظيم الأرباح وقيمة الملكية للمساهمين، وفيما يلي بعض الفوائد التي يمكن أن يحققها التدقيق الداخلي بالقطاع العام:

1. إخضاع منفذي البرامج الحكومية للمساءلة عن الأداء الاقتصادي الكفاء والفعال.
2. يساعد على تحسين الخدمات العامة المقدمة من خلال تعزيز المساءلة عن الأداء.
3. يساعد في تحديد المشكلات والمعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف.
4. كما يمكن استخدام نتائج التدقيق الداخلي كأساس لاتخاذ القرارات المتعلقة بأولويات التمويل للمشروعات الحكومية المستقبلية.
5. يساعد في الحد من إهدار المال العام وتحسين كفاءة استخدامه من خلال التوصيات المقترحة.
6. يساعد المواطنين في الحصول على خدمات أفضل وملائمة لاحتياجاتهم من خلال تقييماتهم الأنشطة والخدمات الحكومية المختلفة (السيد، 2019).

ثانياً: صور الممارسات للتدقيق الداخلي:

1- تدقيق الالتزام:

ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية (المالية التشغيلية والعمليات) للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات الموضوعية من الإدارة والاجراءات، ويسمى أيضاً هذا النوع من التدقيق تدقيق الرقابة وذلك لأن المدقق من خلاله يقوم بالتأكد من مدى تطبيق القوانين الموضوعية والسياسات والتعليمات والضوابط المالية التشغيلية وكذلك التأكد من إجراءات الجودة قد طبقت بصورة صحيحة (الساعدي، 2019)، وفقاً للمعيار

الدولي للأداء المهني للمدققين الداخليين رقم 2130-ت-1 يجب على نشاط التدقيق الداخلي التأكد من التقيد بالأنظمة واللوائح والاجراءات والعقود.

وعليه تعد الأجهزة الحكومية منظمات تعمل في ظل بيئة إدارية تنظم أعمالها تعليمات وقوانين صادرة عن الجهات التشريعية، إضافة إلى السياسات والإجراءات والأنظمة الخاصة الصادرة داخل تلك الأجهزة التي تهدف إلى تعزيز الرقابة الداخلية وأنظمة الضبط الداخلي لذا يعد تدقيق الالتزام من المهام الأساسية لوحدات التدقيق الداخلي التي تقوم بها للتأكد من التزام الجهة بتلك الأنظمة والمتطلبات القانونية والسياسات الادارية المرسومة لتنفيذ أعمالها ومهامها (العمار، 2020).

2- التدقيق التشغيلي:

هو فحص الكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) والاقتصادية (Economic) ويطلق عليه أحيانا تسمية (3E) وفي القطاع العام يسمى عادة عمليات تدقيق الأداء، وعرف التدقيق التشغيلي بأنه فحص أنظمة المؤسسة ومراقبتها الإدارية والأداء التشغيلي لها وفقاً لطرائق محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك من أجل التحقق من فاعلية وكفاءة واقتصادية الأنشطة التشغيلية بهدف فحص وتقييم أعمال وأنشطة المؤسسة والتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الموارد المستخدمة وفقاً لخطة معدة مسبقاً، ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى تقييم أنشطة المؤسسة للتأكد من تحقيق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة وفق خطة معدة مسبقاً من الإدارة (الساعدي، 2019)، ويشمل:

• تدقيق الكفاءة: وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لاختبار ما يلي:

1. إذا كانت المؤسسة تستخدم مواردها الاقتصادية بكفاءة عالية.
2. أسباب عدم الكفاءة.
3. مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بقضايا الكفاءة.

- **تدقيق البرامج: (النتائج/الفعالية):** وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لاختبار ما يلي:

1- مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.

2- مدى فعالية البرامج والأنشطة في تحقيق الأهداف المرغوبة.

3- مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبرامج والوظائف التي يتم التدقيق عليها (الطرايرة، 2013).

3- التدقيق المالي:

وفقاً للمعيار الدولي للأداء المهني للمدققين الداخليين رقم 2130-ت-1 يجب على نشاط التدقيق الداخلي التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية وحماية الأصول.

يهدف التدقيق المالي إلى التحقق من تطبيق الجهة للسياسات والإجراءات واللوائح المالية والتأكد من صحة البيانات والسجلات والتقارير المحاسبية ومراجعة إجراءات الجرد للصناديق والمستودعات والتأكد من حماية أصول وأموال الجهة، واقتراح الوسائل والإجراءات التي تكفل حمايتها من الغش والاحتيال والتلاعب (العمار، 2020).

ويتضمن هذا النوع من التدقيق القيام بإجراءات تدقيق بنود القوائم المالية، والسجلات والأنظمة المحاسبية والدورة المحاسبية، والتحقق من أن بنود القوائم المالية صحيحة وتمثل الواقع الفعلي، ويتم هنا تدقيق كافة الحسابات بكل أنواعها مع التركيز بشكل كبير على الحسابات المعلقة الوسيطة لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة (الرمحي، 2017).

4- تدقيق نظم الرقابة الداخلية:

وفقاً للمعيار الدولي للأداء المهني للمدققين الداخليين رقم 2130 يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها، وكفايتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

ويتم تدقيق نظام الرقابة الداخلية الذي يشمل ثلاثة أنواع رئيسية من النظم، وهي ما يلي:

أ. **نظام الرقابة المحاسبية:** يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية والدفاتر والسجلات المالية.

ب. **نظام الرقابة الادارية:** يتضمن مراجعة وتقييم الأنظمة والإجراءات والسياسات التي تهدف إلى ضمان تحقيق السياسات الإدارية التي تضعها المؤسسة.

ت. **نظام الضبط الداخلي:** يتضمن مراجعة وتقييم النظام التي تضعه المؤسسة، وما يرتبط به من وسائل وإجراءات وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة.

ويتمثل هدف نشاط تدقيق النظم في التأكد من سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية، والتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والاجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية أموال المؤسسة وممتلكاتها من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، ومدى كفاية الخطة التنظيمية للمؤسسة، من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة وغيرها من الجوانب التنظيمية (العمار، 2020).

يتضح مما سبق أن التدقيق الداخلي له دور هام في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال صور ممارسات التدقيق الداخلي وكذلك الخدمات التأكيدية والاستشارية فضلاً عن عمليات التقييمات المنفصلة الدورية لنظام الرقابة الداخلية فيما لو توافر للتدقيق الداخلي الاستقلال والموضوعية والكفاءة والمهارة العلمية والعملية والدعم الكافي من قبل إدارة الوحدة للقيام بمسؤولياته (الدوجي والخيرو، 2013).

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية:

إن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به ومن ثم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة (الوردات، 2006)، وهو ما نصت عليه معايير ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية الفلسطينية من خلال المعيار رقم 2130- الرقابة- والذي نص على: " يجب أن يساعد التدقيق الداخلي الدائرة الحكومية في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، وتعزيز ودعم التحسين المستمر فيها"، كما نص المعيار رقم 2130/ت/1 على: " يجب أن يُقيم نشاط التدقيق الداخلي مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف النواحي: الحوكمة والأنشطة التشغيلية، ونظم المعلومات بالنظر إلى:

1. تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدائرة الحكومية.
2. موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية ومصداقيتها.
3. فاعلية العمليات والبرامج في الدائرة الحكومية وكفاءتها.
4. حماية الأصول.
5. الامتثال للقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.

ونص المعيار رقم 2130/أ./1: على "يجب أن يستخدم المدققون الداخليون معرفتهم بالضوابط الرقابية التي تم اكتسابها خلال المهام الاستشارية أثناء تقييمهم لعمليات الرقابة في الدائرة الحكومية" (دليل وزارة المالية، 2014) ومنه فعلى المدقق الداخلي دائماً التنبيه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صُممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الالتزام بالسياسات، الخطط،

الاجراءات، القوانين، الأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة واقتصاد ومدى العمل على تحقيق أهدافها ولكي يتمكن المدقق من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى: (الوردات، 2006)

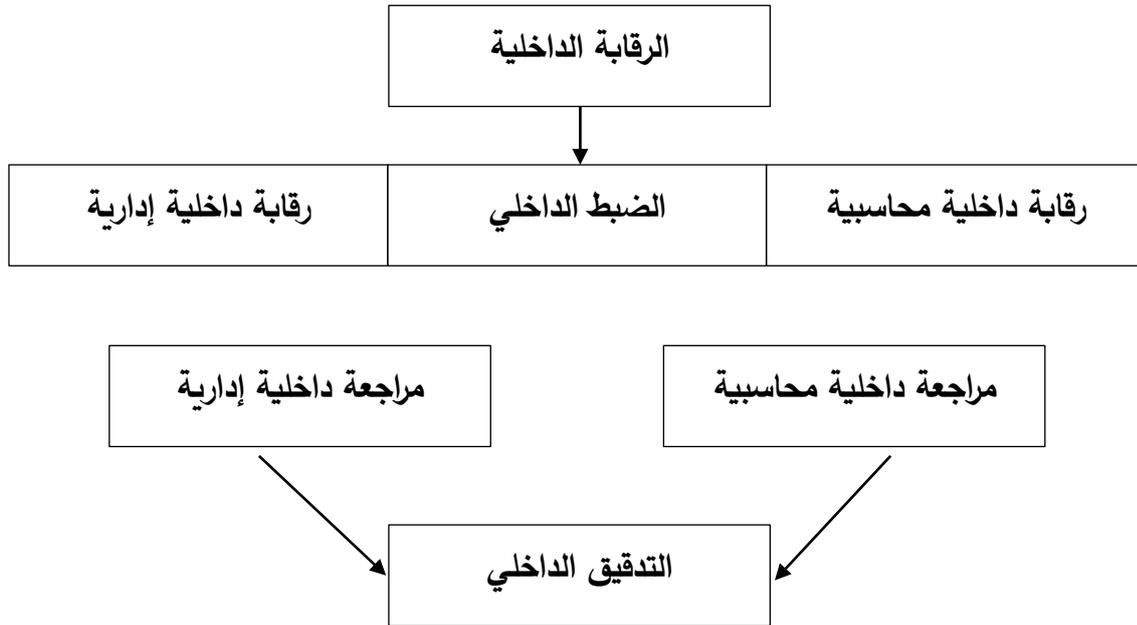
1. تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق.
2. تحديد أنظمة التشغيل ونقاط الرقابة.
3. القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة.
4. تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي.
5. القيام بأعمال الفحص.
6. تقييم نتائج فحوصات التدقيق.
7. استنتاج فيما إذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة.
8. تقديم تقييم نهائي لنظام الرقابة وإن كان مناسباً وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.

ويرى الباحث أن الدور المنوط بالتدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة ومتطلباته كإجراءات، وسياسات، وقواعد، وضوابط يعتبر أمراً في غاية الأهمية ومن هنا تتبع أهمية التدقيق الداخلي في هذا الأمر، ويمكن لنا أن نقدر العناء الذي تتحمله الإدارة العليا فيما لو قامت هي بالانشغال بتدقيق مدى الالتزام وإجراء الاختبارات المتعلقة بذلك خصوصاً أننا نعلم عدم قدرة المدقق الخارجي على القيام بذلك، أما بالنسبة لقيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات فالمقصود منه تقييم نظام الرقابة بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد وبالتالي عرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق، وهذا الأمر يجعل المدقق مشاركاً أساسياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية، ولكن هنا ينبغي التأكيد على الدور الاستشاري للمدقق الداخلي بمعنى عدم مبادرته في الأساس لوضع الإجراءات الرقابية حتى يستطيع

القيام بعملية التقييم بموضوعية وحيادية، حيث إن قيام المدقق الداخلي بتقييم الاجراءات الرقابية يمنح هذه الاجراءات المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الأهداف سواء أهداف هذه الاجراءات أو أهداف المؤسسة ككل من خلال مساهمة الرقابة الداخلية في تحقيقها.

ومن هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، والذي تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، والتأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة، فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وانجاز مهام نظام الرقابة الداخلية (صالح، 2016).

والشكل التالي يوضح موقع التدقيق الداخلي من نظام الرقابة الداخلية:



شكل (3): علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

المصدر: (الجابري، 2014).

ومن الأخطاء الشائعة في نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية التركيز على تقييم فعاليتها قبل التأكد من ملاءمتها في الأصل، ففي كثير من الأحيان يوجد أخطاء في

تصميم المنظومة الرقابية أو أن هذه المنظومة تقادمت ولم تعد تواكب التغييرات التي حدثت في المؤسسة.

إذاً في ضوء ما تقدم من عرض للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي تتضح العلاقة بينهما بأنها علاقة تكاملية، حيث إن الرقابة الداخلية تضع الضوابط التي يجب إدارة أعمال المؤسسة على أساسها والتدقيق الداخلي هو نشاط اكتشافي يحقق التأكيد من تنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية، والذي يؤكد تلك العلاقة التكاملية هو تطابق الأهداف بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وكلاهما في النهاية يهدفان إلى حماية أصول المؤسسة وتحسين عملياتها.

المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات ودورها في نظام الرقابة الداخلية:

يشهد عالم الأعمال تطوراً كبيراً فيما يخص اعتماده على التكنولوجيا بكل أشكالها من أجل التحكم في التكاليف وزيادة الأرباح، وتمثل تكنولوجيا المعلومات الشكل الأكثر استعمالاً بين أغلب المؤسسات نظراً للمتطلبات الحديثة في تسيير الأعمال، وعلى هذا الأساس اهتمت العديد من المنظمات المهنية بهذا الموضوع.

إن تكنولوجيا المعلومات والاتصال فرضت واقعاً جديداً يؤدي إلى تسهيل مهام وأدوار الأجهزة الرقابية المختلفة على مستوى المؤسسة، لقدرتة على القيام بكافة المهام بسرعة هائلة، كما تمنح المديرين القدرة على ضبط عمليات الأعمال كافة والسيطرة عليها ومراقبتها مما يؤثر ذلك في تسريع عمليات اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المطلوب (رجم وآخرون، 2018).

حيث أصبحت تكنولوجيا المعلومات بمختلف أدواتها عنصراً ضرورياً في نظام الرقابة الداخلية نظراً لما توفره هذه الأدوات من معلومات ملائمة وسريعة تساعد في إنجاز الأعمال في المؤسسات.

إن أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الرقابة الداخلية يؤدي إلى الدقة في الإدارة والسرعة في إعداد التقارير وعرضها بشكل أفضل مما هو موجود في النظام اليدوي.

وبناء عليه سيتم تناول ماهية تكنولوجيا المعلومات في (الفرع الأول)، وانعكاسات تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في (الفرع الثاني) لتقديم صورة واضحة عن دور تكنولوجيا المعلومات في فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: ماهية تكنولوجيا المعلومات:

أولاً: مفهوم تكنولوجيا المعلومات:

أصبحت تكنولوجيا المعلومات واقعة يجب تفهمها وإدراك أبعادها، من خلال ما نلمسه ونعايشه في هذه الأيام من تحولات في كثير من الأصعدة، وقبل تناول تكنولوجيا المعلومات بالدراسة والتحليل، ينبغي أولاً أن نعرف المعنى أو المفهوم العام لتكنولوجيا المعلومات، حيث يشوبها الكثير من الغموض والعديد من التشابكات، ولكن يمكن القول بان صياغة تعريف دقيق لتكنولوجيا المعلومات تبدو مسألة شاقة نظراً لتعدد التعريفات والتي تتأثر باتجاهات الباحثين الأيدولوجية وآرائهم إزاءها رفضاً أو قبولاً (الحسبان، 2008).

وفيما يلي بعض التعاريف لتكنولوجيا المعلومات:

- 1- وفقاً لتعريف جمعية تكنولوجيا المعلومات الأمريكية يشير إلى كافة الأنشطة المتعلقة بدراسة وتحليل وتطوير ودعم وتشغيل نظم المعلومات التي تعتمد على الحاسبات، حيث تهتم هذه التكنولوجيا باستخدام الحاسبات والتطبيقات البرمجية الخاصة بها لنقل وتخزين حماية، معالجة، إرسال، والاسترجاع، الأمن للبيانات والمعلومات (مصطفى وآخرون، 2019).
- 2- هي عبارة عن كل التقنيات المتطورة التي تستخدم في تحويل البيانات بمختلف أشكالها إلى معلومات بمختلف أنواعها والتي تستخدم من المستفيدين في كافة مجالات الحياة (السالمي، 2009).

3- يعتبر مصطلح تكنولوجيا المعلومات من المصطلحات التي تستخدم بشكل واسع لما لها من قدرات كبيرة في استعمالها في تخزين المعلومات واسترجاعها.

فهي عبارة عن مجموعة الأدوات التي تساعد في استقبال المعلومات و معالجتها واسترجاعها وطباعتها ونقلها بشكل الكتروني سواء أكانت على شكل نص أو صوت أو صورة أو فيديو، وذلك باستخدام الحاسوب، ومن هذه الأدوات الحاسوب والطابعة والأقراص وشبكات الاتصال وغيرها الكثير من الأدوات (الزعبى وآخرون، 2004).

4- أو هي الأدوات والتقنيات التي تستخدمها نظم المعلومات لتنفيذ الأنشطة الحاسوبية على اختلاف أنواعها وتطبيقاتها وتشمل كل من: عتاد الحاسوب والمكونات المادية للحاسوب وبرامج الحاسوب، حيث تتضمن برامج الحاسوب كل من نظم تشغيل وبرامج تطبيقات تكنولوجيا التخزين (ياسين، 2009).

ثانياً: مكونات تكنولوجيا المعلومات:

ومن أهم مكونات تكنولوجيا المعلومات نجد: (شريم وبركات، 2011)

1. **الأجهزة Hardware:** وتشمل جميع الأجهزة الالكترونية المستخدمة في عملية التشغيل وتتضمن جميع أنواع الكمبيوتر، ووحدات الإدخال والإخراج.
2. **البرامج Software:** وتشمل جميع البرامج المكتوبة والمخزنة وتقسم إلى:

- برامج النظام على سبيل المثال: برامج التشغيل.

- البرامج التطبيقية: على سبيل المثال: برنامج الأجور، برنامج العملاء، المجموعة المحاسبية.

3. **التوثيق Documentation:** وهو عبارة عن وصف للنظام وبيئته الرقابية المتعلقة بالمدخلات وتشغيل البيانات والمخرجات.

4. الأفراد: وهم القائمون على ادارة الحاسب، والتصميم والبرمجة والتشغيل.
5. البيانات: وتشمل العمليات والمعلومات المرتبطة بها التي تم ادخالها وتخزينها وتشغيلها بواسطة النظام.
6. الإجراءات الرقابية: وهي الإجراءات المصممة للتأكد من التسجيل المناسب للعميل، ولمنع واكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

ثالثاً: أهمية وإيجابيات تكنولوجيا المعلومات:

أ) أهمية تكنولوجيا المعلومات:

تتمثل أهمية تكنولوجيا المعلومات فيما يلي: (أمشهر، 2017)

1. تساعد المنظمات في الحصول على المعلومات المطلوبة لأداء أعمالها بشكل مناسب ومميز.
2. تساعد المنظمات في ايجاد فرص جديدة للعمل.
3. تعتبر القاعدة الأساس التي تبنى على ضوئها المنظمات الادارية ميزاتھا التنافسية لما تحمله هذه التكنولوجيا من دور فاعل ورئيسي في إنجاز تلك المنظمات.
4. تعمل على تغيير الطريقة التي تعمل بالمنظمات وإعادة تشكيل منتجاتها وخدماتها.

ب) إيجابيات تكنولوجيا المعلومات:

يحقق استخدام تكنولوجيا المعلومات العديد من المنافع لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية من أبرزها ما يلي: (الجمال، 2014)

1. توفير المعلومات في الوقت المناسب وزيادة دقة المعلومات.

2. تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات، حيث إن تشغيل الحاسب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام مما ينعكس على اتخاذ الإدارة للقرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد.

3. تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة.

4. تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة آمنة، قواعد البيانات، نظم التشغيل.

5. إجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل من المعاملات في وقت قصير وبتكلفة أقل علاوة على انعدام الأخطاء التشخيصية والمحاسبية نتيجة الاستفادة بإمكانيات تكنولوجيا المعلومات.

6. إمكانية الاستفادة بالحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومية.

7. إمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات إلكترونية تغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية.

ويرى الباحث أن تكنولوجيا المعلومات لم تعد وظيفتها فقط تنصيب الأنظمة وتقديم الخدمات والحلول بل هي أساس في إدارة أعمال المؤسسات وعنصر مهم في تمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.

رابعاً: مخاطر تكنولوجيا المعلومات:

تتجه العديد من المؤسسات إلى الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات من خلال نظم معلومات متكاملة تؤدي إلى دقة وسرعة تشغيل العمليات، وبالتالي تحقيق المزيد من المزايا التنافسية، ومع ذلك فإن تطبيق تكنولوجيا المعلومات يصاحبه العديد من المخاطر، وتعد مخاطر تكنولوجيا المعلومات أحد أنواع المخاطر التي تواجه المؤسسات، وتعرف على أنها: كل ما ينتج عنه وجود خطأ أو خلل

في تكنولوجيا المعلومات تؤدي إلى تأثير سلبي على أعمال المؤسسة (حمودي، 2016)، وتصنف مخاطر تكنولوجيا المعلومات إلى:

أ. **مخاطر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات مثل:** (الحسبان، 2008)

- عدم مناسبة إجراءات الأمن الطبيعية لمنع السرقة والوصول غير المشروع للمعلومات أو الإفصاح غير الملائم عنها.
- التعرض لدرجة الحرارة العالية والماء والنار والكوارث الطبيعية الأخرى.
- عدم كفاية الإجراءات أو عدم سلامة خطط الطوارئ وغياب إجراءات كافية للمساندة والدعم.
- عدم كفاية مكونات حوائط النار والمراقبة اللازمة ضد محاولات الوصول للمعلومات.
- عدم كفاية التشفير.

ب. **المخاطر البيئية:** وهي المخاطر التي تحدث بسبب عوامل بيئية مثل: الزلازل والعواصف والفيضانات والأعاصير، والمتعلقة بأعمال التيار الكهربائي والحرائق، وسواء كانت تلك الكوارث طبيعية أم غير طبيعية فإنها قد تؤثر على عمل النظام المحاسبي وقد تؤدي إلى تعطل عمل التجهيزات وتوقفها لفترات طويلة مما يؤثر على أمن وسلامة نظم المعلومات الالكترونية (البحيصي والشريف، 2008).

ت. **مخاطر تطبيقات تكنولوجيا المعلومات مثل:** (عبد السلام، 2019)

- الإدخال المتعمد لبيانات غير سليمة بواسطة الموظفين.
- الوصول غير المرخص به للبيانات والنظام بواسطة الموظفين.
- إشترك العديد من الموظفين في نفس كلمة السر.
- عمل نسخ غير مصرح به من المخرجات.

الفرع الثاني: إنعكاسات تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر تكنولوجيا المعلومات جزءاً حساساً في معظم استراتيجيات الأعمال في الأسواق العالمية المنافسة، وهناك عوامل عديدة تشير إلى توسع في عالم تكنولوجيا المعلومات والتي تضع مطالب أكبر على بيئة الرقابة بخصوص تكنولوجيا المعلومات، وأن مثل هذا الأمر يحتاج إلى تخفيف المخاطر، وتكاليف الرقابة المتعلقة بها في بيئة تكنولوجيا المعلومات غير المتنبئ بها، ومن هنا جاءت أهمية التأكيد على آفاق المعلومات، ووجود الضوابط الرقابية الفاعلة على بيئة تكنولوجيا المعلومات (دهمش وأبو زر، 2005).

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية الإلكترونية:

عرفت الرقابة الإلكترونية بالعديد من التعريفات حيث: أنها عبارة عن استخدام الأساليب والوسائل الإلكترونية الحديثة لمراقبة الأنشطة والمعاملات داخل المؤسسة بما يحقق الإقتصاد في الجهد، والتكلفة للوصول إلى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من المخاطر (الكساسبة، 2011)، أو هي عملية تهدف إلى متابعة وملاحظة الأنشطة والمعاملات وأداء العاملين في المؤسسة بهدف كشف الانحرافات من خلال استخدام الحاسوب والوسائل التكنولوجية الحديثة لتحقيق الأهداف المنشودة لإيجاد نظام عمل ذي ميزة تنافسية عالية (عبد السلام، 2019).

ثانياً: أهمية الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات:

وكما سبق القول إلى أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح تكنولوجيا المعلومات علمياً أو عملياً على المستويات العالمية أو العربية أو المحلية وذلك لتعدد البيئات والأعمال التي أنشأتها تكنولوجيا المعلومات، وعلى الرغم من أنها تعتمد في كل مراحلها على الحاسوب إلا أن استخدام تكنولوجيا للحاسب، أدى إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية على أمن وسلامة المعلومات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، نظراً لتزايد المخاطر التي تهدد أمن وسلامة النظام المحاسبي في هذه الحالة ومن ناحية أخرى فإن استخدام الرقابة الداخلية لأدوات تكنولوجيا المعلومات في تصميم وتشغيل النظام المحاسبي أدى إلى الاهتمام بالرقابة على أمن وسلامة المعلومات وذلك نظراً لعدم

وجود سجلات مادية وكذلك اختلاف أدلة التدقيق في النظم اليدوية عنها في الأنظمة الآلية مما أدى إلى إمكانية حدوث تلاعب في البيانات دون ترك أي أثر، وكذلك صعوبة اكتشافها مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية يعمل على تحقيق أمن وسلامة المعلومات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على استخدام الحاسبات الآلية (الصحن وآخرون، 2008).

ثالثاً: إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

لقد أثرت التطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات على النظم الادارية والمحاسبية بالمؤسسات، ما أدى إلى إعادة النظر في منهجية وإجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات، وتم استحداث مجموعة متكاملة من الاجراءات والضوابط الرقابية التي تلائم التشغيل الالكتروني للبيانات وعلاج الآثار المترتبة عليه، (INTOSAI, 2014).

لذلك تتعدد إجراءات الرقابة الداخلية غير التقليدية التي تم تصميمها خصيصاً لمواجهة التحديات التي تفرضها بيئة تقنية المعلومات على المؤسسة، وقد حددت معايير التدقيق بمجموعتين رئيسيتين من إجراءات الرقابة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات وهي:

أولاً: إجراءات وضوابط عامة.

ثانياً: إجراءات وضوابط تطبيقية.

أولاً: الإجراءات والضوابط العامة:

يقصد بالرقابة العامة تلك الرقابة المتعلقة بوظائف تكنولوجيا المعلومات وتشمل إدارة وظيفة تكنولوجيا المعلومات تطوير النظم واقتناء البرامج وصيانتها والحفظ المادي للبرامج والتجهيزات والبيانات، وهي مصممة لحماية الرقابة التطبيقية وضمان فعاليتها (القاضي ودحوح، 2012)، وهي ضوابط لا تتعلق مباشرة بالعمليات المالية ولكنها ذات أهمية عالية لنظام المعلومات الالكتروني كونها تمثل سياسات رقابية (اسماعيل وأحمد، 2019)، وتهدف هذه الضوابط إلى وضع رقابة كلية على أنشطة نظم المعلومات، بحيث توفر درجة معقولة من الثقة بأن الرقابة الداخلية قد حققت اهدافها

(شريم وبركات، 2011) وعادة ما يكون هذا النوع هو نقطة محورية لمعظم عمليات تدقيق الضوابط العامة لتقنية المعلومات من إدارة السياسات والوصول المنطقي وإدارة التغيير والأمن المادي (فيني، 2020)، فوظيفة الضوابط العامة إذاً هي التأكد من أن بيئة رقابة المؤسسة مستقرة وجيدة التوجيه وهي تطبق على جميع أحجام النظم (ستينبارت ورومني، 2009) وتتضمن هذه الضوابط الإجراءات الرقابية التالية:

1. إجراءات الرقابة التنظيمية.
2. إجراءات الرقابة على إعداد وتوثيق النظام.
3. إجراءات الرقابة من خلال الأجهزة والبرامج.
4. إجراءات الرقابة على أمن النظام.

ثانياً: الإجراءات والضوابط التطبيقية:

وهي الهيكله والسياسات والاجراءات التي تطبق على الأنظمة التطبيقية كل على حدة، وهي تتعلق مباشرة بتطبيقات الكمبيوتر، ويتم تصميم تلك الضوابط بشكل عام لمنع وقوع الأخطاء والمخالفات وتصحيحها أثناء تدفق البيانات خلال أنظمة المعلومات (الوردات، 2017)، وهي تنظم عمليات أو أحداث المؤسسة وتضمن الدخول المصرح به للبيانات والدقة، وتقوم على إكمال المعالجة للمدخلات من خلال المعالجة إلى المخرجات، والرقابة على التطبيقات مصممة لإكتشاف أو منع أو تصحيح الأخطاء (الحسبان، 2008) وتتضمن هذه الضوابط الاجراءات الرقابية التالية:

1. إجراءات الرقابة على المدخلات.
2. إجراءات الرقابة على التشغيل.
3. إجراءات الرقابة على المخرجات.

رابعاً: أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

في ظل التطور والنمو المتسارع الذي تشهده تكنولوجيا المعلومات وتزايد الاعتماد عليها، وتعدد وتنوع العمليات التي تقوم بها المؤسسات المالية والرقابية، أصبحت تكنولوجيا المعلومات أحد أساسيات نشاط المؤسسات المالية والرقابية، حيث وأن تقنيات الحاسبة الالكترونية المستخدمة والمتطورة تهدف إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي لم تتحقق في العمل التقليدي وتطبيق الابتكارات المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات في العمل الرقابي، وعلى أن هذه التكنولوجيا لا تتغير بتغير الوظائف التقليدية (اليدوية) للمؤسسات، ولكن الذي يتغير هو أسلوب ممارسة هذه الوظائف وكيفية تحقيق الأهداف وتحقيق الترابط من أجل نجاح المؤسسة (غزال وآخرون، 2018).

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات سوف يساعد على تحسين الرقابة الداخلية، عن طريق التحول نحو الرقابات اليومية من خلال الحاسوب، والتي تتجلى في الرقابات المبرمجة وتساعد على اختيار التحقق من توازن كل عملية مالية يتم تشغيلها، ونتيجة لذلك ينخفض احتمال حدوث الأخطاء التي يرتكبها الإنسان في ظل الرقابة التقليدية، كذلك سيؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية، ومن أهم هذه القرارات ما يختص بتنظيم هذه التكنولوجيا المتقدمة وإدارتها (القاضي ودحوح، 2012).

ويمكن توضيح تأثير تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

1. المحافظة على أصول المؤسسة من خلال التأكد من سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها عن طريق استخدام الموارد بكفاءة.
2. اختصار الجهد والوقت من خلال المعالجة الالكترونية للبيانات والقدرة على مراقبة أكبر عدد ممكن من العمليات وسرعة تقديمها لطالبيها.
3. القدرة العالية على تخزين البيانات والمعلومات والملفات الإلكترونية، وإمكانية الرجوع إليها في أي وقت وبسرعة، دون الرجوع الى الملفات اليدوية التي تستغرق وقتاً أكبر في البحث عن تلك المعلومات.

4. سرعة توصيل المعلومات بين مختلف الوظائف والأقسام وتبادل المعلومات فيما بينها عن طريق شبكات الاتصال (الانترنت).
 5. اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتقليل من فرص ارتكابها وذلك من خلال السياسات والتدابير الوقائية وتصحيحها إذا وقعت في أسرع وقت ممكن.
 6. تعزيز أمن وسلامة المعلومات والبيانات من خلال استخدام أنظمة حماية المعلومات من أجل الحفاظ عليها من التحريف أو الاختراق وسريتها وخصوصيتها.
 7. تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب من خلال إمدادها بالمعلومات في الوقت المناسب.
 8. التأكد من سلامة العمليات والمدخلات والمخرجات وذلك من خلال سلامة الملفات الدائمة بالإضافة إلى الاعتماد على جميع العمليات من المتخصصين في المؤسسة.
- ويتضح مما سبق أن أهمية تصميم نظام للرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات تتبع من أهمية النظم الالكترونية المستخدمة والحاجة الماسة إليها في الحياة العصرية، وما شهدته المؤسسات من تطور وتوسع في أعمالها على المستوى العالمي، واعتمادها على تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ أعمالها وتسويق منتجاتها، خاصة بعد أن أصبح العالم أشبه بقرية صغيرة، وزيادة المخاطر التي تهدد النظم الالكترونية في هذه المؤسسات.

الفصل الثالث

نظام ضريبة الدخل في فلسطين

المبحث الأول الاطار التشريعي والتنظيمي لدائرة ضريبة الدخل

- المطلب الأول: الإطار التشريعي والتنظيمي

- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل

المبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل

- المطلب الأول: إجراءات العمليات في دوائر ضريبة الدخل

- المطلب الثاني: أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل

الفصل الثالث

نظام ضريبة الدخل في فلسطين

مقدمة:

تعتبر الضرائب في الوقت الحاضر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة حيث تحتل مكان الصدارة في الأنظمة الرأسمالية والاشتراكية لما لها من آثار اقتصادية وسياسية واجتماعية باعتبارها الرابطة المادية بين المواطن والحكومة التي ينتمي إليها كما أن مفهوم الضريبة في النظم الرأسمالية يختلف عن مفهومها في النظم الاشتراكية، حيث في الأخيرة تتولى الدولة عملية الانتاج بنفسها في إطار الخطة القومية المدروسة والموضوعة من قبل سياسة الدولة العليا (قناوي، 2006)، ولما تحتله من أهمية تناول الباحث في هذا الفصل الإطار التشريعي والتنظيمي لدائرة ضريبة الدخل في (المبحث الأول) ونظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل في (المبحث الثاني) منه.

المبحث الأول

الإطار التشريعي والتنظيمي لدائرة ضريبة الدخل

المطلب الأول: الإطار التشريعي والتنظيمي:

تعتبر ضريبة الدخل من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، وأحد أهم أنواع الضرائب المباشرة، وهي ضريبة تفرض على الأفراد (الشخص الطبيعي) والشركات (الشخص المعنوي)، إلى جانب الأهداف المرتبطة بتمويل خزينة الدولة، وتستخدم العديد من الدول ضرائب الدخل لتحقيق أهداف اقتصادية وتنموية، ويتم استخدام حصيلة تلك الضرائب في تقديم خدمات ومرافق عامة مجانية يستفيد منها الفقراء وذوو الدخل المتدنية (عبد الكريم، 2015)، ولذلك تبنت الحكومات الفلسطينية المتعاقبة ومنذ تأسيسها العديد من المبادرات التي ركزت في معظمها على بناء جهاز ضريبي أكثر فعالية وكفاءة وخاضع للمساءلة، باعتبار أن تطوير الجهاز الإداري لدوائر ضريبة الدخل مطلب أساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وبناء عليه سيتناول الباحث في هذا المطلب التطور التشريعي لضريبة الدخل في فلسطين في (الفرع الأول)، واستراتيجية الإدارة العامة لضريبة الدخل في (الفرع الثاني)، وفي (الفرع الثالث) سيقدم الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين.

الفرع الأول: التطور التشريعي لضريبة الدخل في فلسطين:

بدأت السلطة الوطنية الفلسطينية بإدارة النظام الضريبي في المناطق التابعة لها اعتباراً من شهر كانون أول 1994 حيث استمرت دائرة ضريبة الدخل بتطبيق القوانين التي كانت سائدة قبل هذا التاريخ، وهي قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964 الذي كان مطبقاً في الضفة الغربية والقانون رقم 13 لسنة 1947 الذي كان يطبق في قطاع غزة (دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012)، ومنذ استلام مهام إدارة ضريبة الدخل قامت بمحاولة تغيير الثقافة الضريبية لدى المكلفين من ضريبة يفرضها الاحتلال إلى الاعتماد بأنها واجب وطني ومساهمة في بناء مؤسسات

الدولة الفلسطينية، حيث تم افتتاح عدد من مكاتب ضريبة الدخل في مختلف محافظات فلسطين وتزويدها بالكوادر اللازمة من الموظفين، لتوسيع القاعدة الضريبية للمكلفين وتقديم خدمة أفضل لهم من خلال قيامهم بمراجعة الدائرة لإنجاز قضاياهم الضريبية (علاونة، 2014).

وبعد ذلك برزت ضرورة تطوير الإطار القانوني الفلسطيني بما يستجيب واحتياجات التحديث وتوحيد القوانين في شطري الوطن، وظهرت مطالبة لسن القوانين الاقتصادية المهمة، بما فيها قانون ضريبة الدخل، الذي يعد من أهم هذه القوانين، وبعد عشر سنوات من المحاولات تم إصدار أول قانون موحد لضريبة الدخل من قبل المجلس التشريعي الفلسطيني في عام 2004 (قانون رقم 17 لسنة 2004) الذي طبق في جميع مناطق السلطة ابتداء من سنة 2005، وفرض هذا القانون ضريبة دخل بنسب تصاعدية على دخول وأرباح المكلفين الطبيعيين والمعنويين (جمعيات، شركات، مؤسسات) (ماس، 2015)، وتم تعديل القانون المذكور آنفاً بموجب قرار بقانون رقم (2) لسنة 2008 فقد تمت إعادة النظر في نحو 14 مادة من القانون الأصلي وطالت التعديلات الشرائح الضريبية ونسب الإعفاءات وطبيعتها للمكلفين، فقد تم تخفيض النسب الضريبية على الشرائح حيث كانت (8%، و12%، و16%) وتم تخفيضها الى (5%، و10%، و15% على التوالي) كما عدل القانون الجديد الإعفاءات الواردة في قانون العام 2004، فيما تخص الشخص الطبيعي المقيم وإعفاء شراء أو بناء المساكن والعلاج الطبي والتعليم الجامعي والمساهمات في صناديق التقاعد (عبد الكريم وآخرون، 2015)، والذي تقرر العمل به اعتباراً من سنة 2008 إلا أنه وبسبب عدم إعداد الأنظمة والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون وتمشياً مع متطلبات تطوير النظام الضريبي فقد ظهرت هنالك حاجة لتعديل بنوده مما تطلب قيام الدائرة بإعداد مشروع قانون جديد لضريبة الدخل حيث تم إصدار هذا القانون بموجب قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 والذي بدأ العمل به اعتباراً من 1/1/2011 وألغى القوانين السابقة (دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012).

وبإصدار القانون في العام 2011 أعادت السلطة إضافة شريحة رابعة في التعديلات اللاحقة على قانون ضريبة الدخل بهدف أخذ مبدأ عدالة الضريبة بعين الاعتبار وزيادة العبء

الضريبي على قطاع أصحاب الدخل المرتفعة، وزيادة حصيله الضريبية التي تزيد من قدرة السلطة على إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية (ماس، 2015)، وتبع هذا القرار بقانون أربع تعديلات طالت قضايا ومحاور رئيسية فيه، وكانت على النحو التالي:

1. **تعديل العام 2012:** بموجب قرار مجلس الوزراء تم تعديل النسب على الشرائح مع اضافة شريحة رابعة بنسبة 20% لتتراوح النسب الضريبية ما بين 5% إلى 20% للأفراد والشركات (ماس، 2015).

2. **تعديل العام 2014:** بموجب القرار بقانون رقم 4 لسنة 2014 إعادة الإعفاء الكامل (100%) للأرباح الرأسمالية للأصول والأوراق المالية، وفرض ضريبة بنسبة 10% على فوائد التمويل الصغير و10% على حصص الأرباح والتوزيعات النقدية.

3. **تعديل العام 2015:** بموجب القرار بقانون رقم 5 لسنة 2015 حيث تم رفع قيمة الاعفاء السنوي للشخص الطبيعي المقيم من 30000 شيكل إلى 36000 شيكل، وحذف النسبة الضريبية 20% عن الأفراد والشركات بحيث أصبحت 15% على الأفراد والشركات العادية، مقابل فرض ضريبة بنسبة 20% على الشركات الاحتكارية وصاحبة الامتياز فقط (عبد الكريم، 2017).

4. **تعديل العام 2016:** بموجب القرار بقانون رقم 14 لسنة 2016، (حيث تم إعفاء دخل الشخص الطبيعي المتأتي من النشاط الزراعي، وأول (300,000) ثلاثمائة ألف شيكل من الدخل الصافي للشخص المعنوي المتأتي من النشاط الزراعي).

الفرع الثاني: إستراتيجية الادارة العامة لضريبة الدخل:

تعد الادارة العامة لضريبة الدخل إحدى الإدارات العامة في وزارة المالية والتخطيط، حيث تقوم بجباية الضريبة السنوية من المكلفين (ممولي الضرائب)، من خلال تطبيق القرار بقانون رقم

(8) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وتقوم الإدارة العامة لضريبة الدخل على استراتيجية واضحة، تتضمن الرؤية والرسالة وأهداف تسعى لتحقيقها وذلك كما يلي: (نشوان، 2017)

- **رؤية الإدارة العامة لضريبة الدخل:** نظام ضريبي كفؤ وفعال يحقق الإيرادات الضريبية المستهدفة ويعزز المناخ الاستثماري، ويقدم الخدمة المثلى للمكلفين بعدالة وشفافية.
- **رسالة الإدارة العامة لضريبة الدخل:** رفع كفاءة وفاعلية الدائرة في تقدير وتدقيق وتحصيل الضريبة لتحقيق الأهداف الوطنية، من خلال نشر الوعي الضريبي، وتعزيز فلسفة التقدير الذاتي، وتشجيع الاستجابة الطوعية لدى المكلفين وتوسيع القاعدة الضريبية ومعالجة حالات التهرب الضريبي، وتدريب وتطوير أداء العاملين في الدائرة، وتقديم خدمات ذات جودة عالية للمكلفين.
- **أهداف الإدارة العامة لضريبة الدخل:** (دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012)
 1. إدارة عملية فرض الضريبة وتحصيلها بكفاءة وفعالية ومتابعة الاجراءات المتعلقة بها.
 2. تنمية ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وتشجيعهم على الاستجابة الطوعية.
 3. رفع كفاءة العاملين في الدائرة إدارياً وفنياً وقانونياً.
 4. مواكبة التطورات العالمية في مجال الضرائب وتحديث التشريعات الضريبية لتحقيق الإيرادات الضريبية المستهدفة، بما لا يتعارض مع تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية.
 5. توفير مصدر للإيرادات للخزينة العامة للمساهمة في تغطية الالتزامات المالية للدولة.
 6. توسيع القاعدة الضريبية.
 7. مكافحة التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أن وضع خطة استراتيجية واضحة للإدارة العامة لضريبة الدخل تعد المدخل الصحيح لتحقيق الأهداف طويلة الأجل، وتدفع باتجاه تحسين كيفية صنع القرار لأنها تؤكد على النشاطات الرئيسية لدوائر ضريبة الدخل وكيفية تحقيقها والقرارات الفاعلة لبلوغها، كما أنها تساعد على تكامل واتساق الأنشطة في دوائر ضريبة الدخل وذلك بإحداثها أنظمة عمل متوائمة ومتكاملة بعيدة عن التقاطع والتضارب وهذا يعزز من نظام الرقابة الداخلية وزيادة فاعليته.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل:

يعد التنظيم عملية إدارية أساسية تتناول هيكل المؤسسة وأهدافها ومهامها ومسؤولياتها، وأساليب طرق عملها بهدف تمكينها من تقديم الخدمات التي أوجدت من أجلها، ويحدد الرسم التنظيمي سلطة ومسؤولية مدير كل دائرة وكل قسم، وذلك طبقاً لنوع وحجم وأهمية الأعمال المخصصة لكل منها وطبيعة العاملين بها ومهامهم (حرب، 2003).

ويشمل الهيكل التنظيمي لأية مؤسسة ثلاث ركائز أساسية هي: رسم الهيكل (شكل) الوظيفي، الوصف الوظيفي (تصنيف الوظائف وتعميمها)، والثالث المسمى الوظيفي.

يفرض قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998 في المادة (4) الفقرة (2 و3) منه على الدوائر الحكومية أن تقوم بوضع مشروع هيكل تنظيمي تحدد فيه اختصاصات كل منها، وبوضع جدول لوظائفها مرفقاً به بطاقة وصف لكل وظيفة محدداً به واجباتها ومسؤولياتها وشروط شغلها وتصنيفها وترتيبها ويصدر بهما قرار اعتماد من مجلس الوزراء.

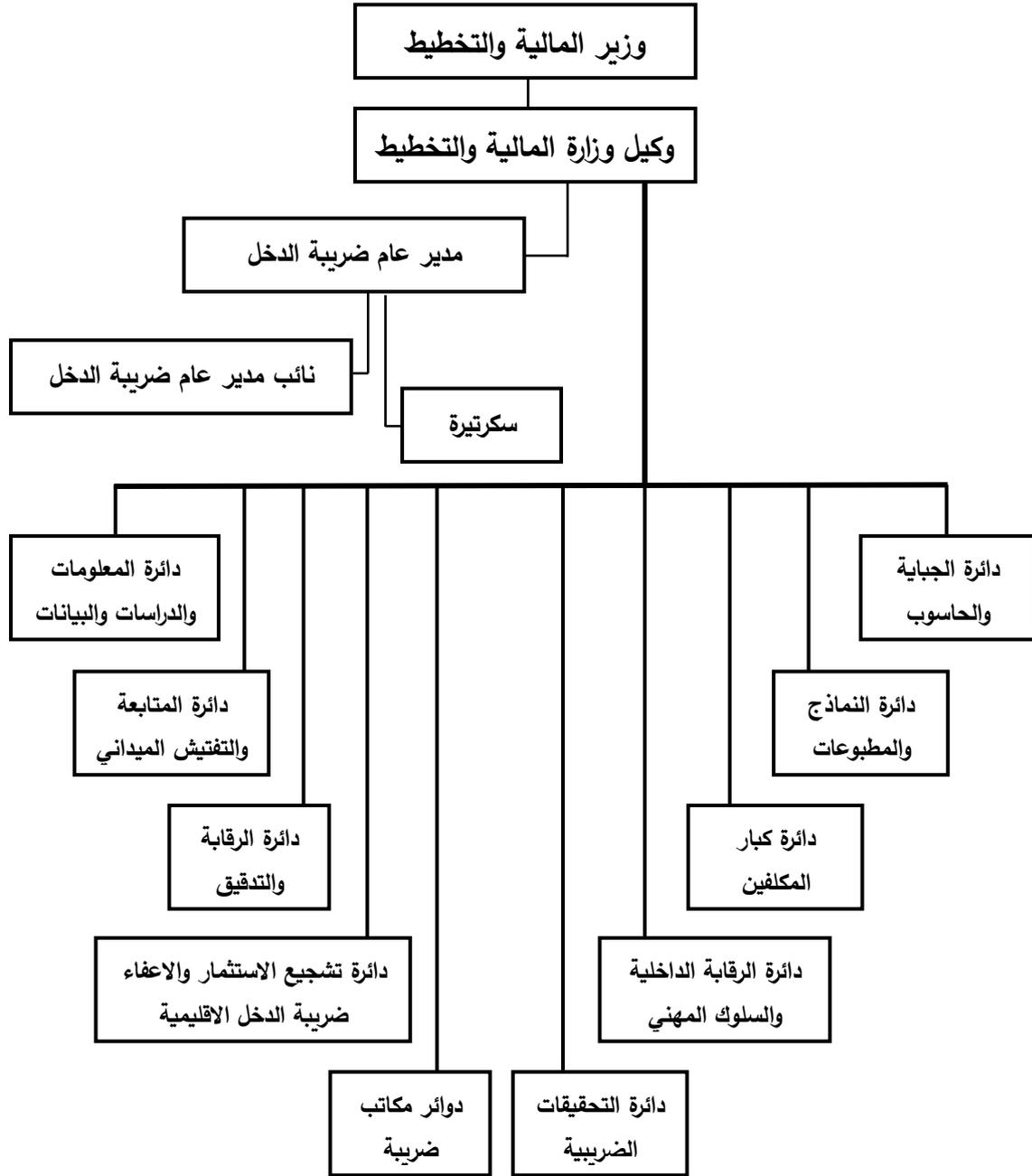
وتطبيقاً لذلك اعتمد وزير المالية هيكلاً تنظيمياً لوزارة المالية في 20/04/2009، تكون من (21) إدارة عامة، منها الإدارة العامة لضريبة الدخل، بحيث حددت رؤية وأهداف ومهمة ورسالة الدائرة في وثيقة مستقلة ومنشورة على موقع وزارة المالية (علاونة، 2014).

وعليه تناول الباحث في هذا المطلب: الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لضريبة الدخل في (الفرع الأول) ووصف مكونات الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل:

الهيكل التنظيمي ويسمى أحياناً بهيكل التنظيم الإداري أو الخريطة التنظيمية- الهيكل العظمي للمؤسسة، حيث يوضح التقسيمات والوحدات التنظيمية التي تتكون منها على شكل مستويات فوق بعضها البعض، وتأخذ شكلاً هرمياً وترتبط ببعضها بخطوط السلطة التي تنساب من خلالها العلاقات والأوامر والتعليمات، حيث يجب أن يساهم في تحقيق الفعالية وهذا معناه أن الهيكل التنظيمي هادف وله غرض محدد وهو دعم لدوائر ضريبة الدخل وعملياتها وتحقيق الكفاءة (دليل تصميم وتطوير الهيكل التنظيمي، 2015).

ويمثل الشكل التالي التسلسل الهرمي للمستويات الادارية للإدارة العامة لضريبة الدخل والتي تعتبر جزءاً من الهيكل التنظيمي لوزارة المالية والتخطيط الفلسطينية المعتمد.



شكل (4): الهيكل التنظيمي لإدارة العامة لضريبة الدخل.

المصدر: (نشوان، 2017) و(الموقع الالكتروني لوزارة المالية والتخطيط) <https://fc.lc/14X0WMI>.

الفرع الثاني: مكونات دائرة ضريبة الدخل: (شاهين، 2012) و(قرع، 2013)

فيما يلي وصفٌ لمكونات الإدارة العامة لضريبة الدخل الفلسطينية بناءً على الهيكل التنظيمي المعتمد، نوضحها كما يلي:

• وزير المالية والتخطيط:

هو المسؤول الأعلى في الوزارة ويمارس السلطات والصلاحيات المخولة له بموجب القانون الأساسي المعدل لسنة 2003، حيث يعمل على وضع الخطط لتنفيذ السياسة المالية للسلطة الفلسطينية، ومتابعة تحقيق وتحصيل الإيرادات العامة وتوريدها للخزينة العامة، ولوزير المالية علاقة مباشرة مع الإدارة العامة لضريبة الدخل وترتبط معه مباشرة، حيث يشرف على آلية تحصيل ضريبة الدخل وفقاً لقانون ضريبة الدخل الساري، ودراسة الأوضاع النقدية والمالية والاجراءات الضريبية الواجب اتخاذها حيال الأوضاع الاقتصادية المتغيرة، وإبداء الرأي والمشورة في مشاريع قوانين ضريبة الدخل، والتعديلات اللازمة لضمان سير عمل الدائرة، وممارسة الصلاحيات التي خولها له قانون ضريبة الدخل بالتنسيق والتشاور مع مدير عام ضريبة الدخل، بالإضافة إلى المهام الأخرى المطلوب منه القيام بها تجاه وزارة المالية والتخطيط بشكل عام.

• وكيل وزارة المالية والتخطيط:

هو أعلى موظف في الوزارة ويعين بقرار من رئيس السلطة الفلسطينية ويمارس الإشراف المباشر على الإدارات العامة وينسق أعمالها، وهو مسؤول أمام الوزير ويلي وزير المالية والتخطيط في الهيكل التنظيمي، حيث يمارس المهام والاختصاصات الإدارية التي يعهد إليه الوزير القيام بها في متابعة بعض القضايا مع الإدارة العامة لضريبة الدخل، وإصدار القرارات والأوامر التنفيذية لدائرة ضريبة الدخل وفقاً للقوانين والأنظمة بعد عرضها على وزير المالية والتخطيط لاستكمال الاجراءات، إضافة إلى تنسيب التعيينات والتنقلات والترقيات إلى وزير المالية والتخطيط، كما يقوم بإصدار التعليمات والتوجيهات التنفيذية لمرؤوسيه وتطبيق إدارة فعالة والتأكد من التدفق اللازم والدائم للمعلومات بين الوحدات الادارية المختلفة في الوزارة.

• مدير عام ضريبة الدخل:

يعد مدير عام ضريبة الدخل قمة الهرم في الادارة العامة لضريبة الدخل ويرأس الادارة العامة، ويرتبط مباشرة بوزير المالية والتخطيط، وهو يقوم بإدارة كافة أعمال الادارة، وتنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل، وإصدار التعليمات بموجب القانون، ووضع الأهداف ورسم السياسات العامة للإدارة، وتنسيق مهامه من أجل تحقيق أهداف الإدارة، والعمل على إعادة تنظيم الدائرة بما يتلاءم مع الظروف والمتغيرات، وكلما دعت الحاجة إلى ذلك، وقد حددت المادة (42) الصلاحيات التي يمارسها مدير عام ضريبة الدخل والتي تمثلت في: (قرار بقانون ضريبة الدخل لسنة 2011)

أ. تشكيل لجنة أو أكثر للنظر في ملفات المكلفين الضريبية والبت فيها في أية مرحلة من مراحل التقدير إذا رأى أن مصلحة العمل تقتضي ذلك، ويعتبر القرار الصادر عن اللجنة قراراً صادراً عن المقدر بمقتضى أحكام هذا القانون.

ب. أن يخضع قرارات التقدير وقرارات إعادة التقدير للتدقيق من قبله مباشرة أو من قبل من يفوضه خطياً لذلك من موظفي الدائرة ولا تكون قرارات التقدير الخاضعة للتدقيق قانونية وملزمة قبل إجازتها على هذا الوجه ويعتبر أي تبليغ لها باطلاً.

ج. الفصل في أي أمر أو مسألة تنشأ عن إجراءات التدقيق.

د. وضع النماذج والكشوفات والإشعارات وأي نماذج أخرى يراها ضرورية لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون وأي نظام صادر بمقتضاه وتعديلها أو إلغائها.

هـ. إعداد التعليمات التي ستصدر عن الوزير وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون.

• نائب مدير عام ضريبة الدخل:

يقوم نائب مدير عام ضريبة الدخل مقام المدير العام في حال غاب المدير، وذلك حتى لا تتوقف الدائرة عن العمل حال غياب المدير، وعليه فإنه يسند إليه القيام بمساعدة المدير في أعمال المكتب الضريبي، والقيام بأعمال المدير في الحالات التي يكون فيها المدير غائباً أو في حال عدم

وجوده، والقيام بتوجيه المرؤوسين لضمان تحقيق أهداف خطة المكتب المرسومة والاشراف على أدائهم وتقييمهم، وممارسة صلاحياته ضمن القانون، وإبداء رأيه في تقارير الإنجاز التي يتم دراستها من قبله.

• السكرتيرة:

تعد السكرتيرة حلقة الوصل بين المدير والمكلفين وكذلك الزوار، فهي تقوم بتنظيم وتخطيط وتنسيق أعمال الدائرة، وتقوم بعملية تنظيم المواعيد والمقابلات الرسمية الخاصة بالمدير والاجتماعات التي يعقدها المدير، وحفظ الأوراق الخاصة بالمدير بملفات مرتبة بحيث يسهل عملية الرجوع إليها، كلما دعت الحاجة لذلك، واستقبال مراجعي المدير والزوار والمكالمات وتمريها من وإلى المدير.

• دوائر مكاتب ضريبة الدخل الاقليمية:

وهي ما يطلق عليها الادارات المحلية أو التنفيذية، حيث أن الهدف من هذه المكاتب هو توزيع العبء الوظيفي بينها في محافظات فلسطين، وهي تابعة لوزارة المالية والتخطيط، ومقسمة إلى أربعة عشر مكتباً في محافظات الضفة الغربية، وأربعة مكاتب في محافظات قطاع غزة، وتتخصص وظيفتها في تحصيل الضرائب من المكلفين على مجموع دخلهم الخاضع للضريبة وتدقيق ملفات المكلفين، والتحقق من أن الضريبة المفروضة عليهم تمثل العدالة الضريبية والعمل على تقدير مبلغ الضريبة على الدخل الخاضع لضريبة الدخل من المقدر ووفقاً لما ورد بقانون ضريبة الدخل الساري.

• دائرة الجباية والحاسوب:

تقوم دائرة الجباية والحاسوب بحفظ الملفات الضريبية ومتابعتها من خلال الحاسوب، وكذلك إعداد التقارير الشهرية بالجباية الشهرية، والاشراف الكامل على عمل الدائرة وتوزيعه على كافة الأقسام، والقيام بوضع البرامج والخطط والتقديرات المستقبلية لمواجهة الاحتياجات الفنية والادارية بما يتفق مع الخطة والمصلحة العامة للإدارة.

• دائرة الرقابة والتدقيق:

وهي من أهم الدوائر التي تقوم بعملية تدقيق الملفات الضريبية من خلال عمليات الرقابة المتبعة وفقا لنظام رقابي قوي وفعال، لذا فإنه يسند لها القيام بتقييم النتائج وإعطاء التوصيات المتعلقة بعملية التدقيق، والقيام بوضع خطة للتدقيق ومتابعتها، والإشراف على أعمال التدقيق في جميع المكاتب واستلام تقارير الإنجاز الشهرية.

• دائرة الرقابة الداخلية والسلوك المهني:

تقوم هذه الدائرة بتقييم ما تم إنجازه، وتدقيق ملفات المكلفين التي تمت مخالفتها وفقا للأسس والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، والقيام بمراقبة إنجاز الموظفين وفحصه من خلال عينة عشوائية، ورفع تقارير إنجاز الموظفين إلى المدير العام.

• دائرة المتابعة والتفتيش الميداني:

يتمثل دور هذه الدائرة بالتحقق من صحة تطبيق قانون ضريبة الدخل والتعليمات المتعلقة به، ومتابعة توصيات دائرتي التدقيق والجبائية، والتفتيش على دوام الموظفين ومدى انضباطهم الوظيفي ومراجعة سجلات الدوام وأذونات المغادرة، ومتابعة المسح الميداني لغايات التسجيل وتوسيع القاعدة الضريبية، والتحقق من إنجاز ملفات المكلفين، ومراقبة إجراءات الجبائية والتنقيط والالتزام بها، وكذلك عمليات الأيداع في البنوك ومتابعة الشيكات الراجعة.

• دائرة النماذج والمطبوعات:

يسند لهذه الدائرة توفير كل ما يلزم الدوائر الضريبية من لوازم ونماذج ومطبوعات وطلبها من المستودعات العامة، والإشراف على استلامها وتخزينها وصرفها للمكاتب والمديريات، والإشراف على تنظيم مستندات الإدخال والإخراج، والقيام بجرد المستودعات بصورة دورية ومراقبة الكميات واحتياطيات الدائرة.

- **دائرة كبار المكلفين:**

تعتبر من أهم الدوائر في الإدارة العامة لضريبة الدخل، حيث يتوفر فيها موظفين لمعالجة قضايا ضريبيتي الدخل والقيمة المضافة في آن واحد، وقد تم دمج ضريبة الدخل والقيمة المضافة لإيجاد حل للقضايا يكون عند موظف واحد فقط، كما يوكل لهذه الدائرة القيام بمتابعة القضايا الضريبية والملفات الخاصة بالشركات المساهمة العامة والمؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين، والشركات المساهمة الخاصة التي لا تقل مبيعاتهم أو مشترياتهم عن مبلغ 10 مليون شيقل، وشركات الأفراد التي لا تقل مبيعاتهم أو مشترياتهم عن 5 مليون شيقل خلال الفترة الضريبية.

- **دائرة تشجيع الاستثمار والإعفاء الضريبي:**

تقوم هذه الدائرة بالمشاركة مع هيئة تشجيع الاستثمار بعمل الدراسات المحاسبية لطالبي الاعفاءات الاستثمارية، وتنفيذ زيارات ميدانية لمواقع عمل طالبي الاعفاء وإعداد الدراسات الضرورية لذلك، والتنسيق بين دائرة ضريبة الدخل وهيئة تشجيع الاستثمار، وتنظيم ملفات المكلفين المعفاة من ضريبة الدخل ومتابعة عمل التقارير.

- **دائرة التحقيقات الضريبية:**

تهتم هذه الدائرة بالشؤون القانونية، وتقوم بتمثيل دوائر ضريبة الدخل أمام المحاكم في القضايا المرفوعة ضدها أو التي تكون لصالحها، وتقوم هذه الدائرة بالتحقيق في القضايا والملفات المخالفة لأحكام قانون ضريبة الدخل، واستدعاء الموظفين والمكلفين ذوي العلاقة بالقضية موضوع البحث لأخذ الافادات، والتحقق من صحة المعلومات الواردة في القضية بتدقيق الوثائق والتحقق من صحة المعلومات الخارجية، وحفظ ملفات التحقيق والتعامل معها بسرية مطلقة وإعداد التقارير الخاصة بالتحقيق ورفعها لمدير عام ضريبة الدخل لاتخاذ المقتضى الإداري والقانوني المناسب حيالها.

• دائرة المعلومات والدراسات والبيانات:

تهتم هذه الدائرة بجمع البيانات والمعلومات التي تساهم وتساعد أصحاب القرار على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وتهتم بالمشاركة في الندوات والدراسات الهادفة إلى مواجهة ومواكبة التطورات والمستجدات، والقيام بعملية تقييم أداء وعمل الموظفين، والمساهمة في عملية تنمية قدراتهم واعداد تقارير عن انجازاتهم لرفعها للمسؤولين عنهم، والقيام بعملية جمع المعلومات ما بين الدائرة والجهات الخارجية من خلال عملية الاتصال.

ويرى الباحث أن بناء هيكل تنظيمي لدائرة ضريبة الدخل يعد خطوة مهمة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية باعتباره أداة تهدف إلى مساعدة دوائر ضريبة الدخل على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية وجزء هام من مظلة البيئة الرقابية الذي يتم تشغيله من الإدارة التنفيذية في جميع الدوائر بغرض تحقيق الأهداف والغايات المرسومة، ويشير إلى خلق الأجواء التي تمكن العاملين في دوائر ضريبة الدخل من أداء مهامهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية باعتباره منطلقاً مهماً لكافة النواحي التنظيمية الأخرى في الدائرة الضريبية فيما يخص تحديد المسؤوليات والمسئيات والأوصاف الوظيفية، وتحديد انسيابية العمليات وعلاقتها ببعضها، باعتباره أداة إدارية تساعد دوائر ضريبة الدخل الوصول لأهدافها وتحقيق الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية فيها.

المبحث الثاني

نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل

يعد نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل الوظيفة التي تختص بالتحقق من أن الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات يتم تنفيذها كما سبق تحديدها، حيث تعتبر الوظيفة الخاصة بتصحيح مسار العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم حتى يضمن مستوى مستمر وعال من الأداء، ولا ترتبط الرقابة بالهيكل التنظيمي والأساليب القيادية فقط، وإنما ترتبط بالخطط والأهداف الموضوعية عند القيام بالتخطيط.

ولمعرفة النظام الرقابي في دوائر ضريبة الدخل سيتم تسليط الضوء على إجراءات العمليات في دوائر ضريبة الدخل في (المطلب الأول)، وأبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل في (المطلب الثاني)

المطلب الأول: إجراءات العمليات في دوائر ضريبة الدخل:

يتوفر في دوائر ضريبة الدخل أنشطة لنظام الرقابة الداخلية تتحدد فيها مجموعة من الخطوات والعناصر والادارات التي تضمن السير الحسن والسليم للعمليات المنفذة داخل الدائرة، بحيث تقدم تأكيداً معقولاً حول فعالية تصميم الاجراءات والعمليات الخاصة بأعمال ونشاطات دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، وهذا من شأنه أن تؤدي الدوائر والموظفين فيها وظائفهم بفعالية وكفاءة وبأخلاقيات مهنية وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

تم إعداد كتيب محاسبي من قبل وزارة المالية الفلسطينية بدعم فني من البنك الدولي في شهر حزيران من العام 2015 ليكون بمثابة دليل تطبيقي لجميع العاملين في الادارة المالية للسلطة الفلسطينية بما فيهم العاملين في دوائر ضريبة الدخل، حيث يلخص هذا الكتيب توجيهات عامة من وزير المالية حول إصدار البيانات المالية السنوية للسلطة الفلسطينية، تلخص هذه التوجيهات الإجراءات الأساسية الواجب القيام بها من قبل العاملين في الدوائر المالية، حيث تعتبر معياراً يمثل

هدفاً أو أداءً تخطيطياً يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائياً تنتهي عنده مراحل التنفيذ وقد يكون وسيطاً يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق (محمود وآخرون، 2011)، ويمكن توضيح تسلسل الإجراءات للعمل والعمليات المتعلقة بضريبة الدخل على النحو الآتي:

الجهة المسؤولة	تسلسل إجراءات العمل
المكلفون بدفع الضرائب ودوائر الضريبة والإدارة العامة للحاسوب الضريبي	استلام ضريبة الدخل في البنوك التجارية أو دوائر ضريبة الدخل
دوائر الضريبة والإدارة العامة للحاسوب الضريبي	تسجيل البيانات يدوياً في نظام إدارة الإيرادات بشكل يومي
الإدارة العامة للحاسوب الضريبي	يؤدي اتمام المطابقة البنكية يومياً عبر نظام إدارة الإيرادات بين النقد/ الشيكات المودعة والكشوفات البنكية.
الإدارة العامة للحاسوب الضريبي	تتم المتابعة والمراقبة للمطابقات البنكية فيما يتعلق مع مركزية المقبوضات كل يوم في حساب الخزينة الموحد عبر نظام إدارة الإيرادات.
الإدارة العامة للحاسوب الضريبي	تغلق الحسابات الفرعية للإيرادات وحساب الإيرادات العامة في حساب الخزينة الموحد.
الإدارة العامة للحاسوب الضريبي، الإدارة العامة للحسابات العامة.	يرسل ملخص تجميع البيانات المطابقة كل شهر إلى الإدارة العامة للحسابات العامة كي يقيد في نظام بيسان.
الإدارة العامة للحسابات العامة.	تصدر تقارير الإيرادات كل شهر من نظام بيسان.

المصدر: (وزارة المالية، 2015).

ومما سبق يظهر أن العمليات التي تتم في دوائر ضريبة الدخل تتجزئ ضمن تعليمات واضحة ومكتوبة ودليل للموظفين ليهتدوا به عند التنفيذ، بحيث يراعي مبدأ الفصل في المهام وخاصة الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر والسجلات الرسمية، محدداً فيها الجهة المسؤولة عن اجراءات إنجازات الأعمال المختلفة، بحيث ترتبط المعاملة مع أكثر من إدارة عامة في وزارة المالية والتخطيط ومنها (الإدارة العامة للحاسوب الضريبي، والإدارة العامة للحسابات العامة)، وهذا يؤكد وجود إجراءات وقائية ضد المخاطر التي تحيط بالأعمال والعمليات في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية والتي تساعد على زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف والمهام المختلفة فيها.

المطلب الثاني: أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل:

لقد ازدادت أهمية الوظيفة الرقابية بالنسبة للمؤسسات الحكومية بصفة عامة ووزارة المالية والتخطيط بصفة خاصة وذلك نتيجة لاتساع حجم الوزارات وازدياد عدد الموظفين، لذلك كان من الضروري تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدى القطاع العام الفلسطيني بهدف التأكد من توافق العمليات والمستندات المتبعة مع القوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات التشريعية، واللوائح التنفيذية والقرارات الصادرة من مجلس الوزراء والتعليمات الصادرة عن رئيس الدائرة الحكومية.

الرقابة الحكومية هي مجموعة من الإجراءات التي تضعها الحكومة للتأكد من التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج المرسومة من قبلها لتحديد الأخطاء والانحرافات إن وجدت، ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها، وبالمقابل تشجيع نقاط القوة والنجاح، ويقصد بالإجراءات الخطوات المتعاقبة والمراحل المتسلسلة التي يقصد من ورائها تنفيذ الأعمال وإنجاز الأنشطة التي يتخللها الروتين والبيروقراطية وبقية أمراض الأجهزة الإدارية في الدول النامية (السكافي، 2014).

لا تختلف الرقابة على الدوائر الضريبية عن أية عملية رقابة داخلية فهي تتبع مفهوم الرقابة العامة وهي تدقيق ما هو منفذ وقائم ومقارنته بما هو مخطط أو مفروض وفق القوانين

والمعايير المنظمة للعملية، لذلك لا بد من التعرف على القوانين والمعايير المنظمة لعمل دائرة ضريبة الدخل لتطبيق الرقابة عليها بالشكل المهني المطلوب (المغربي، 2016).

ويتميز نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بطابعه الوقائي (إجراء مانع) وبكونه يهدف لضمان إرساء الأنظمة الملائمة التي من شأنها ردع الفساد والاحتيال.

وهنا يجب أن يخضع المديرون العاملون على مستويات المساءلة عن الأنشطة التي ينفذونها في مجال الإدارة التشغيلية والمالية وسياسات الرقابة كافة، كما يجب أن يتحمل كل مدير المسؤولية عن اتخاذ قرار حول أنظمة الرقابة والإدارة المالية الملائمة والاحتفاظ به في سبيل إنجاز المهام التي تقع على عاتقه في مجالات التخطيط وإعداد البرامج والموازنة والمحاسبة والرقابة وإعداد التقارير والأرشفة والرقابة، ويتعين أن يستخدم المديرون أدوات تقييم المخاطر كجزء أساسي من نظام الرقابة من أجل المساعدة على رصد تلك المخاطر وتقييمها من أجل التعامل معها (الاستراتيجية القطاعية لإدارة المال العام 2017-2022).

وفيما يلي يورد الباحث أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل:

الفرع الأول: مدونة السلوك الوظيفي:

تعد مدونة السلوك الوظيفي مكوناً أساسياً من البيئة الرقابية في دوائر ضريبة الدخل، حيث تمثل بمضمونها الإجمالي اتجاهها إيجابياً واضحاً تجسد بشكل خاص أداء الواجبات الوظيفية بأمانه وإخلاص وفي الالتزام بتطبيق الأنظمة والقوانين والمحافظة على سرية المعلومات فضلاً عن المحافظة على أموال الدولة وموجوداتها وعدم ممارسة الأعمال التي تتعارض مع الواجبات الرسمية ومعاملة المرؤوسين بالحسنى وبما يحفظ كرامتهم (عذاري وحسن، 2009).

ولذلك نصت المادة 44 من قانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 المعدل على ضرورة الحفاظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها الموظف بحكم وظيفته وفي حال عدم التزامه يتم إيقاع عقوبة الحبس أو الغرامة المالية حيث تعتبر من الضوابط الرادعة التي تشكل رداً للعاملين

في دوائر ضريبة الدخل لعدم القيام بأية انحرافات او تجاوزات (قرار بقانون ضريبة الدخل، 2011). وقد أوجبت الحكومة الفلسطينية بموجب قرار رقم 6 لسنة 2012 على الموظفين العاملين ومنهم موظفو دوائر ضريبة الدخل الالتزام بما جاء في مدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة وأن مخالفة الموظف للالتزامات الواردة عليه بموجب مدونة السلوك تستوجب المساءلة والملاحقة سواء أكانت مساءلة انضباطية بموجب أحكام قانون الخدمة المدنية أو جنائية بموجب القوانين السارية بحسب المادة 18 من المدونة (مدونة السلوك، 2012).

ويرى الباحث أن أهم عامل لتحقيق الامتثال بنجاح في دوائر ضريبة الدخل هو وجود هذه السياسة الأخلاقية الواضحة التي تنظم أنشطة الدائرة وثقافتها العامة، بحيث أن هذه السياسة تتسم بالشمولية والتنظيم وسهولة الفهم والرجوع إليها عند مواجهة مشكلات العمل اليومية.

الفرع الثاني: الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية الخاصة بضريبة الدخل:

تعتبر الأنظمة واللوائح والتعليمات أحد الأدوات التشريعية التي تختص بها دوائر ضريبة الدخل لتنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل والتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية ووضعها موضع التطبيق الفعلي، لذلك يجب أن تأتي ملتزمة بأحكام القوانين والتشريعات ومفصلة لآليات تنفيذها على أرض الواقع، ومن هنا فهي تعتبر أحد مرتكزات الرقابة الداخلية بالوزارة أو الدائرة الحكومية تزيل أي غموض يمكن أن يكتنف تفسير أية مادة بالقانون، وتساعد الموظفين على القيام بأعمالهم كما هو مخطط لها حسب القانون، وبدونها تبقى إمكانية تطبيق القوانين غير واردة أو في أحسن الأحوال قاصرة (كلاب، 2004)، كما تنظم عمل الدوائر وتعاملات الموظفين مع المكلفين وأصحاب العلاقة، وتشكل أساس إدارة المال العام.

ومن هذه الأنظمة قرار مجلس الوزراء رقم (140) لسنة 2005م بلائحة أصول المحاكمات الضريبية في استئناف قضايا ضريبة الدخل ونقضها طبقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م كما أن هناك مجموعة من التعليمات صادرة عن وزير المالية منحها القانون له لإصدارها من رقم 1 حتى رقم 15 للعام 2012 (دائرة ضريبة الدخل، 2012)، بالإضافة إلى التعميمات التي يصدرها مدير عام ضريبة الدخل بين الفينة والأخرى للمكلفين والعاملين في الدائرة الضريبية.

ويرى الباحث أن وجود أنظمة وتعليمات تفصيلية مكتوبة ومعروفة لدى العاملين في دوائر ضريبة الدخل من الضوابط الوقائية التي من شأنها أن تقوم باكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها حيث إنها تعزز من فعالية نظام الرقابة فيها وكفاءته، كما أن لها أثراً سوف ينعكس بشكل إيجابي على أداء طواقم العاملين في دوائر ضريبة الدخل والحد من أشكال الفساد والاحتيال الوظيفي.

الفرع الثالث: تدقيق ملفات المكلفين من قبل مدير عام ضريبة الدخل أو من يفوضه خطياً:

نصت المادة 42 الفقرة الثانية منها البند (ب) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 "بأن مدير عام ضريبة الدخل يخضع قرارات التقدير وقرارات إعادة التقدير للتدقيق من قبله مباشرة أو من قبل من يفوضه خطياً لذلك من موظفي الدائرة ولا تكون قرارات التقدير الخاضعة للتدقيق قانونية وملزمة قبل إجازتها على هذا الوجه ويعتبر أي تبليغ لها باطلاً" (قانون ضريبة الدخل، 2011).

ولذلك بعد أن يقوم المكلف بتقديم إقراره الضريبي الذاتي للدائرة الضريبية خلال الفترة الزمنية المنصوص عليها في القانون الساري ودراسة بنود الإقرار من قبل المقدر، أو بعد قيام المقدر بتقدير الضريبة إدارياً على المكلف بحسب الفطنة والدراية والمعلومات المتوفرة للدائرة، يتم إرسال الملف إلى الموظف المفوض من مدير عام ضريبة الدخل الذي يحمل مسمى (مدقق) ليقوم بدراسة الملف وتدقيقه شكلاً وموضوعاً والتأكد من امتثال المقدر إلى القانون الضريبي في إصداره لقرار التقدير، ويتلو هذه الخطوة إرسال الملف إلى مدير الدائرة الإقليمية لاعتماده وتنفيذه على برنامج إدارة الإيرادات المحوسب RMS من قبل الموظف المختص (دليل المكلف في ضريبة الدخل، 2012).

ويرى الباحث أن دراسة ملف المكلف وإجازته من ثلاثة أطراف في الدائرة الإقليمية لضريبة الدخل يقدم تأكيداً معقولاً بأن الملف قد تم وفق القانون والأنظمة والتعليمات المعمول بها في دوائر ضريبة الدخل باعتبار أن تلك الممارسة تمثل ضابطاً رقابياً وقائياً، ورقابة ثنائية على الأعمال الهامة من شأنه اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها.

الفرع الرابع: دائرة التدقيق الداخلي:

نشأت الإدارة العامة للتدقيق الداخلي في وزارة المالية الفلسطينية في عام 2004، حيث تم فصل الإدارة العامة للتدقيق الداخلي عن الرقابة الداخلية المدنية.

وتتبع دائرة التدقيق الداخلي وزير المالية مباشرة، حيث أنها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة المتبع في وزارة المالية من أجل حماية أصول الوزارة، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المالية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية لتنظيم وتوجيه عملياتها وتوفير الظروف الملائمة لتحقيق أهداف الوزارة ومؤسساتها وفقاً للخطط والسياسات المعتمدة من قبل الوزارة، والتأكد من سلامة الإجراءات التنفيذية كما هو مخطط لها، ويقوم عمل الدائرة على تنفيذ المهام والمسؤوليات الواردة في الهيكل التنظيمي المعتمد للوزارة والقيام بنشاط التدقيق الداخلي على إدارات وزارة المالية ووحداتها ومنها الإدارة العامة لضريبة الدخل (بتقييم المخاطر، والتخطيط، والتدقيق، والانتهاج من التدقيق ورفع التقارير) بما ينسجم مع نظام التدقيق المالي الداخلي الصادر عن مجلس الوزراء رقم (10) لعام 2011م بتاريخ 2011/12/25.

فتقييم المخاطر لدوائر وزارة المالية العامة يتم من خلال فهم أعمال الوزارة التي تعد أولى الخطوات الضرورية في تقييم المخاطر، وإتمام هذه الخطوة، على فريق التدقيق القيام بتقييم الرقابة الداخلية على مستوى الوزارة، حيث يقوم المدققون الداخليون بإجراءات تمكنهم من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصال والمراقبة) على مستوى الوزارة، ويعد الفهم الشامل للرقابة الداخلية على مستوى الوزارة أمر في غاية الأهمية لفريق العمل، على أن يتبع ذلك بعد الانتهاء من مرحلة تقييم المخاطر ويتعين على مدير دائرة التدقيق بعد ذلك أن يبدأ بإعداد الخطة الاستراتيجية، وتحديد نوع التدقيق الذي سيتم إجراؤه ومدى تكراره، وتتأثر الخطة الإستراتيجية بسلسلة من العوامل بما فيها مستوى المخاطر الذي تم تقييمه ومدى توفر الموارد.

وفي بداية كل سنة مالية يتم الاجتماع مع الوزير بهدف بلورة خطة التدقيق السنوية بالاستناد إلى الخطة الإستراتيجية مع الأخذ بالاعتبار أية تطورات لاحقة بعد صياغة الخطة

الاستراتيجية والتي تشمل إعداد تقارير نتائج الفحص والتدقيق وإبلاغ الجهات ذات العلاقة بها، وخلال مرحلة تنفيذ التدقيق يبني المدقق الداخلي على المعلومات التي حصل عليها خلال مرحلة "تقييم المخاطر" بحيث يصل إلى فهم تفصيلي للعمليات والمخاطر والإجراءات الرقابية، وعلى الرغم من أن مرحلة "تنفيذ التدقيق" مبنية على تقييم المخاطر، إلا أنها لا تعتمد عليها كلياً.

وتعتبر الإجراءات المتخذة لإنهاء التدقيق، بما فيها إعداد تقرير التدقيق الداخلي، عناصر أساسية للحصول على منتج تدقيق عالي الجودة، فتقرير التدقيق الداخلي يعتبر من أكثر المخرجات وضوحاً في تزويد الإدارة بتغذية راجعة حول نتائج التدقيق، ويجب أن يشمل التقرير كافة الملاحظات الهامة التي تم تحديدها أثناء التدقيق وإيصال الملاحظات التي تم رصدها خلال عملية التدقيق إلى مسؤولي العمليات لتأكيد دقة الحقائق قبل إصدار مسودة تقرير التدقيق الداخلي، يتوجب على المدقق المكلف مراجعة جميع الملاحظات التي تم تصنيفها "كمرتفعة" من حيث الأهمية، وقد لا يكون هناك ضرورة لإدراج الملاحظات ذات الأهمية "المنخفضة" في تقرير التدقيق إذا ما تم معالجتها من قبل مسؤولي العمليات، إلا أنه يتوجب توثيق هذه المعالجة بشكل جيد في أوراق العمل.

وفي النهاية يتم إرسال مسودة تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا للجهة الخاضعة للتدقيق لغرض المناقشة، وبعد مناقشة النتائج في الاجتماع الختامي وتعديل مسودة تقرير التدقيق الداخلي إذا لزم الأمر، يتم إصدار مسودة معدلة للجهة الخاضعة للتدقيق لإدراج ردودها عليها خطأً، وبعد ذلك، يتم إصدار النسخة النهائية من تقرير التدقيق الداخلي والذي يجب أن يتضمن الرد الرسمي لإدارة الجهة الخاضعة للتدقيق على الملاحظات الواردة في التقرير.

ومن هنا نجد أن نشاط التدقيق الداخلي يساعد الإدارة العليا للوزارة في تقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية التي تقع ضمن مسؤوليتها، غير أن التدقيق الداخلي ليس امتداداً أو بديلاً عن دائرة ضريبة الدخل، حيث إن مسؤولية الرقابة الداخلية منوطة بالكامل بالمديرين التنفيذيين الذين تقع عليهم مسؤولية ضمان وجود إجراءات كافية ومناسبة دون الاعتماد على أو الأخذ بالاعتبار إجراءات التدقيق، سيكون على إدارة الوزارة أن تقرر إذا كانت ستقبل وتأخذ بنتائج التدقيق

وتوصياته أم لا حيث أن الوزير والإدارة العليا في الوزارة مسؤولة بالأساس عن ضمان اتخاذ إجراءات فاعلة وفورية بخصوص النتائج التي قدمت إليه، أو عن إدراك وقبول المخاطر التي تنتج عن عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات (دليل سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي، 2011).

مما سبق يتضح لدى الباحث أن دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية تعتبر خط الدفاع الثالث لما تتمتع به من استقلالية كاملة وتبعيتها لوزير المالية والتخطيط ولما لها من دور محوري في متابعة أعمال الإدارات العامة في وزارة المالية والتخطيط واكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية فيها بشكل عام، ومن ضمنها الإدارة العامة لضريبة الدخل ودوائرها المختلفة بغرض تقديم تقييم مستقل حول عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وتقديم تأكيدات حول الطريقة التي تقوم بها خطوط الدفاع الأول (دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل) والثاني (مثل: دائرة الرقابة والسلوك المهني، دائرة التحقيقات الضريبية) بتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، ومدى تقييد والتزام الموظفين بالسياسات والإجراءات الموضوعية.

ويظهر أيضاً أنها تتولى تقييم النظام الرقابي في دوائر ضريبة الدخل والإجراءات الرقابية العامة الواجب توافرها لدى الدائرة والتي من شأنها زيادة فاعلية عنصر المتابعة والمراقبة في نظام الرقابة الداخلية لدوائر ضريبة الدخل وزيادة فاعليته بشكل إجمالي.

الفرع الخامس: لجنة التدقيق:

تقوم لجنة التدقيق بدعم الوزير عن طريق إبداء الرأي وتقديم المشورة في المواضيع المتعلقة بالمخاطر والأنظمة الرقابية والحوكمة في الوزارة والجهات الأخرى الخاضعة للتدقيق. لا تمتلك اللجنة بحد ذاتها سلطة تمارسها على عمليات الوزارة (أو الجهات الأخرى الخاضعة للتدقيق) أو على الجهات التي تقوم بعمليات التدقيق (بما في ذلك التدقيق الداخلي)، إلا أنه ينبغي عليها أن تقدم توصياتها إلى الوزير حول كفاية ومدى ملاءمة خطط عمل هذه الجهات لمواجهة المخاطر القائمة أو التي قد تنشأ لاحقاً، ويتم تحديد دور ومسؤوليات لجنة التدقيق في نظام خاص بلجنة التدقيق، كما يجوز للجنة التدقيق، بالتفاهم مع الوزير، أن تتولى مسؤوليات إضافية (دليل سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي، 2011).

وأشار معيار التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية الفلسطينية رقم (1100) إلى ما يأتي:

"يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أن يقوم المدققون الداخليون بأداء أعمالهم

بموضوعية"، كما أشار المعيار رقم 1110 إلى الاستقلالية التنظيمية حيث نص على ما يلي:

"يجب أن يكون منصب مدير التدقيق الداخلي تابعاً لأعلى مستوى تنظيمي في الدائرة الحكومية

وبما يكفل تنفيذ مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يؤكد

لوزير ولجنة التدقيق الاستقلالية التنظيمية لدائرته وذلك بشكل سنوي على الأقل".

وتمت الإشارة في التفسير إلى التبعية إلى الوزير حيث أنّ الاستقلالية التنظيمية تتحقق

بشكل فعال حين يكون مدير التدقيق الداخلي تابعاً من الناحية الوظيفية للوزير، ومن أمثلة تلك

التبعية الوظيفية للوزير قيام هذا الأخير بما يأتي:

1. اعتماد خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر.
2. اعتماد ميزانية التدقيق وموارده.
3. تلقي التبليغات والتقارير المختلفة من مدير التدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي بما يتعلق بالخطة المعتمدة وغير ذلك من المسائل الأخرى.
4. اعتماد القرارات المتعلقة بتعيين مدير التدقيق الداخلي وعزله.
5. اعتماد استحقاقات مدير التدقيق الداخلي.
6. قيام الوزير بالاستعلامات المناسبة من الإدارة العليا ومدير التدقيق الداخلي، لتحديد إذا كان نطاق التدقيق غير ملائم أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد (دليل وزارة المالية، 2014).

وتطبيقاً لهذا المعيار قامت غالبية التشريعات في معظم الدول باستحداث لجنة التدقيق

Audit Committee ضمن مجلس الإدارة تتولى الإشراف على نشاط التدقيق الداخلي، وتؤمن له

الاستقلالية التنظيمية التي تمكنه من القيام بمهامه دون أية مؤثرات قد تقيد الاستقلالية (الرمحي، 2017)، ومنها وزارة المالية والتخطيط في فلسطين حيث كان هناك حاجة للجنة التدقيق التي أنشأت في عام 2013 وتم اعطاؤها صلاحية واسعة تشمل مراجعة تقارير تدقيق الحسابات الداخلية ومتابعة الرد على التوصيات والمقارنة بين أنشطة تدقيق الحسابات المخطط لها والفعالية ورفع تقارير حول فعالية عمليات التدقيق والرقابة الداخلية (الاستراتيجية القطاعية لإدارة المال العام، 2017-2022).

ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها لجنة التدقيق وتساهم في تحسن فاعلية نظام الرقابة الداخلية هي: (الرمحي، 2017)

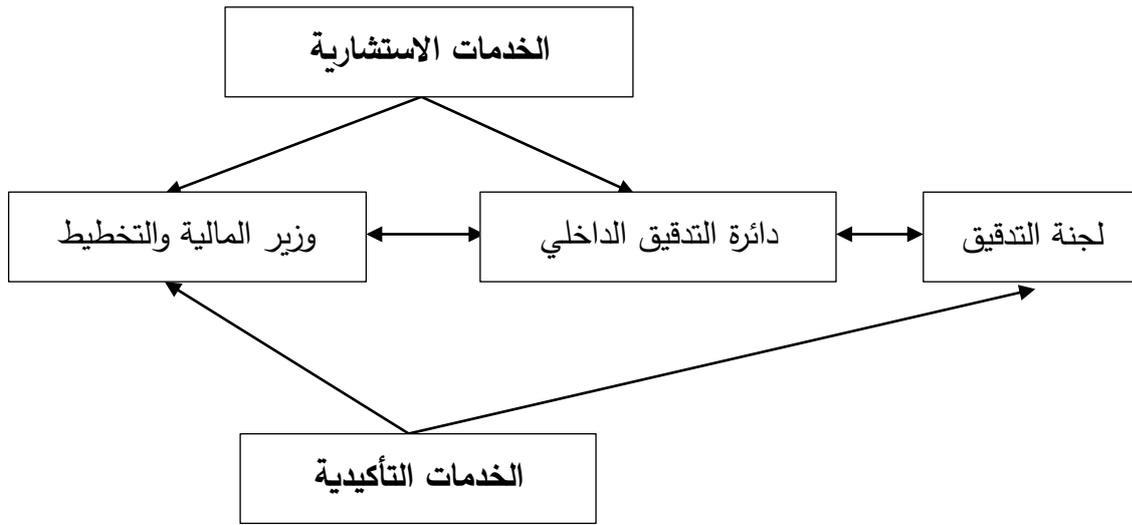
1. التحقق من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارة وكفاءتها من خلال دراسة تقارير الجهات الرقابية الداخلية والخارجية.
2. التحقق من مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته المتعلق بأمن وتقنيات أنظمة المعلومات.
3. دراسة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، وتقييم إجراءات الإدارة في حالات عدم الالتزام.
4. دراسة سياسات الوزارة المتعلقة بإدارة المخاطر وتقييمها.

وعلى وزير المالية والتخطيط في الوزارة توفير الاستقلالية اللازمة والدعم للجنة التدقيق وتفويضها الصلاحيات التي تمكنها من القيام بمهامها، وتوفير الخبرات اللازمة ضمن اللجنة.

وتمثل لجنة التدقيق حلقة الوصل بين دائرة التدقيق الداخلي ووزير المالية والتخطيط والتدقيق الخارجي، وهذا من شأنه تدعيم وإسناد الحوكمة في وزارة المالية والتخطيط وتعزيز نظام الرقابة الداخلية فيها، وضمان استمرار تطبيقه وسلامته، لذلك تعتبر لجنة التدقيق عنصراً من عناصر الحوكمة ومن منظومة نظام الرقابة الداخلية طبقاً للمفهوم الواسع للرقابة الداخلية (الوردات، 2017).

وبعد تسليط الضوء على دائرة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في وزارة المالية والتخطيط الفلسطينية يمكن القول إن دائرة التدقيق الداخلي ترتبط مع وزير المالية والتخطيط من خلال تقديم الخدمات الاستشارية والخدمات التأكيدية، في حين ترتبط مع لجنة التدقيق بتقديم الخدمات التأكيدية حول عمليات ونشاطات الوزارة عامة ومن ضمنها الإدارة العامة لضريبة الدخل ودوائرها المختلفة.

والرسم التالي يوضح تلك العلاقة:



شكل (5): الخدمات المقدمة من دائرة التدقيق الداخلي والجهات المستفيدة منها.

الفرع السادس: الضوابط الإلكترونية:

في بداية عام 2014 تم البدء بتطبيق النسخة الأولى من النظام الضريبي الفلسطيني RMS بالتعاون مع شركة بيسان ولجنة استشارية مكونة من خبراء مشروع تطوير المناخ الاستثماري وموظفي وزارة المالية في جميع الدوائر الضريبية، وحسب العقد الموقع ما بين وزارة المالية الفلسطينية وشركة بيسان للبرمجة، فان الأخيرة ستقوم بمتابعة تطويره وتحسينه بما يتلاءم مع الاحتياجات الضريبية طيلة فترة التعاقد والتي تمتد لمدة عشر سنوات، حيث تم تحقيق وحدة وفعالية وتواصل واضح عبر نظام RMS كما يأتي (سلمان، 2015):

✓ إعداد آليات لإجراءات التشغيل القياسية وتشمل هذه الآليات جميع الوظائف في الإدارة الضريبية (التسجيل والتدقيق والاستئناف والتحصيل والتوثيق الإلكتروني).

- ✓ حوسبة عملية تسجيل المكلفين، والتدقيق، وإدارة المخاطر، والنماذج، وتقديم الإقرارات والاقتطاعات.
- ✓ ربط الأنشطة والأعمال والعمليات الضريبية بين القانون ذي العلاقة إلكترونياً.
- في هذه الأثناء تم التوقف عن استخدام النظام الإسرائيلي (شاعم) كلياً، وتم اعتماد نظام الإيرادات الموحد RMS لعمل دوائر ضريبة الدخل، وتم تصميمه ووضع محددات فيه بحيث يتحكم البرنامج الإلكتروني في إصدار الخدمات المقدمة للمكلفين من الدائرة أو عدم إصدارها، ومتابعة إنجاز الأعمال من قبل المقدرين ومدخلي البيانات بحيث تم تزويد الحاسوب الضريبي بها، ومن هذه الضوابط: (تعميم مدير عام ضريبة الدخل رقم 9، 2019).
- ✓ إعطاء صلاحيات محددة للمقدين فيما يتعلق بتقديم الخدمات للمكلفين براءة الذمة وشهادة خصم المصدر.
- ✓ إعطاء صلاحيات محددة لمدير مكتب الدائرة الضريبية ومنحه استثناءات لتقديم الخدمات للمكلفين ضمن شروط ومعايير محددة.
- ✓ إجازة العمليات والتقديرات المعتمدة على البرنامج الإلكتروني المحوسب من طرف أكثر من جهة.
- ✓ قيام دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة حركات العمليات على برنامج إدارة الإيرادات المحوسب، ومساءلة الدائرة عن أية عمليات غير واضحة بالنسبة لها.
- ✓ توثيق الإقرارات الضريبية الورقية بشكل فوري على برنامج RMS من مقدر مكرس لذلك في كل مكتب.
- ✓ إصدار تقرير شهري بهذه الإقرارات للمتابعة والتقييم والإجراء.

✓ مع نهاية شهر نيسان يتم إصدار تقرير بالمكلفين الذين لم يقدموا إقراراتهم مع تقدير لما عليهم من مستحقات، ويتم إخطارهم بذلك قانونياً عبر البريد المسجل.

✓ يتم متابعة الاعتراضات من خلال الكشف الميداني وتوثيقها من خلال برنامج RMS مروراً بإصدار قيمة قطعية يتم إخطار المكلف بها مع إعطائه مدة الدفع القانوني.

✓ تحويل الملفات ذات الديون القطعية والمستحقة (عبر برنامج RMS إلى وحدة التحصيل الجبري ويصدر بها تقرير متابعة قانوني شهري).

وسعت وزارة المالية إلى تحقيق ذلك بالتزامن مع ضرورة تطوير مستوى الكفاءة والخبرة للموظف الذي يتعامل مع ملفات هؤلاء المكلفين، بما يضمن تحقيق علاقة إيجابية معهم، وإلى عدم نفورهم ولجوئهم للتهرب الضريبي، وإلى ضرورة توفير النظام الضريبي الإلكتروني المتطور الذي يلبي حاجات تسهيل خدمات المكلفين، وفي نفس الوقت يكون بمثابة المصدر المضمون والقاعدة المزودة لجميع المعلومات التي تخدم التحاسب الضريبي، وتساعد في حصر الوعاء الضريبي الذي يحافظ على حق الخزينة من الهدر أو الضياع (سلمان، 2015).

ويرى الباحث أن حوسبة النظام الضريبي والإجراءات ذات الصلة في دوائر ضريبة الدخل يساعد في سرعة إنجاز الأعمال إذا توفرت شبكات اتصال حديثة وبنية تحتية جيدة فيها، وتم تحديث قاعدة المعلومات فيها بصورة مستمرة، كما أنه ينعكس بالإيجاب على أداء العاملين في دوائر ضريبة الدخل الميدانيين حيث يمكنهم من استخدام النظام من خارج مكاتب دوائر ضريبة الدخل بواسطة اللابتوب أو الموبايل.

الفرع السابع: ديوان الرقابة المالية والإدارية:

أما الجهة التي تمثل المراجع الخارجي لأعمال دوائر ضريبة الدخل وجميع المؤسسات العامة في فلسطين هو ديوان الرقابة المالية والإدارية، والذي بدوره يقوم بتقييم ترتيبات نظام الرقابة الداخلية من أجل التحقق من فعالية وحدات التدقيق الداخلي وجودة أنشطة الرقابة (قانون ديوان

الرقابة المالية والادارية رقم 15 لسنة 2004)، وتحقيقاً لهذا الدور يعد الديوان تقريراً بشأن فعالية وحدات التدقيق الداخلي في المؤسسات العامة كما أنه أصدر تقريره الأخير بشأن هذا الموضوع في نهاية عام 2014.

ويقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، وتقييم درجة الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله، وينبغي إجراء دراسة وتقييم للرقابة الداخلية بناء على نوع التدقيق المنفذ، وتركز الدراسة والتقييم في حالة التدقيق المالي على الأدوات الرقابية التي تساعد على حماية الأصول والموارد وتضمن دقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وهي تعمل في حالة تدقيق الأداء على المساعدة في أداء أعمال الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية مع ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية وإصدار معلومات مالية وإدارية ملائمة وجديرة بالثقة.

كما يعتمد مدى دراسة وتقييم الرقابة الداخلية على أهداف التدقيق وعلى درجة الثقة المتوخاة فيها، وعلى المدقق حيثما تكون الأنظمة المحاسبية أو أنظمة المعلومات الأخرى محوسبة أن يحدد فيما إذا كانت أدوات الرقابة الداخلية تعمل بفعالية وذلك لضمان النزاهة والثقة واكتمال المعلومات (دليل معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية، 2010).

وقد كان لاهتمام ديوان الرقابة المالية والادارية الفلسطيني ببناء نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وتطويره أثراً كبيراً، وذلك من خلال عمله الدؤوب بتنفيذ سياسته الاستراتيجية خلال الأعوام 2006-2010، وهي الارتقاء بأنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة ومن بينها وزارة المالية والتخطيط على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في هذه القطاعات والوزارات العامة في فلسطين (شاهين، 2015).

ويرى الباحث أن عملية متابعة أعمال دوائر ضريبة الدخل من الجهات الرقابية الداخلية في وزارة المالية والتخطيط والجهات الرقابية الخارجية كديوان الرقابة المالية والإدارية، من شأنها أن تمكن الإدارة العليا في الوزارة من تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المشاكل والإجراءات

التي تحتاج إلى إعادة النظر فيها، وتجويد النقائص التي تكتنفها، كما أنه يعزز فكرة الفصل بين التقييمات المستمرة والمنفصلة ضمن الهيكل التنظيمي لعدم إيكال المهمة لوحدة تنظيمية واحدة ولتحقيق الفوائد المرجوة من هذا الفصل.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن هذه المقومات لنظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل تمثل الحد الأدنى الواجب توافره لضمان تطبيق نظام رقابة داخلية بكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف المنوطة به، كما أن توفر هذه المقومات كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في تلك الدوائر.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة وإجراءاتها

مقدمة

أولاً: منهج الدراسة

ثانياً: مجتمع الدراسة

ثالثاً: عينة الدراسة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

رابعاً: أداة الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات

خامساً: صدق أداة الدراسة وثباتها

سادساً: إجراءات تطبيق الدراسة

سابعاً: الأساليب الإحصائية

الفصل الرابع

منهجية الدراسة وإجراءاتها

مقدمة:

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.

ويعرض الباحث في هذا الفصل الخطوات الإجرائية التي سار في ضوءها للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم توضيح منهج الدراسة، وتحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة وخطوات بناء الاستبانة، والتأكد من صدقها وثباتها، ومن ثم عرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات، وفيما يلي عرض مفصل لإجراءات الدراسة.

أولاً: منهج الدراسة:

بما أن الهدف من الدراسة هو التعرف على العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، فإن المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي، ويعرفه (جلس، 2006)، بأنه "يقوم بوصف ما هو كائن وتفسيره وصفاً دقيقاً ويعبر عنه تعبيراً كيفياً يصف الظاهرة، ويوضح خصائصها، أو تعبيراً كمياً يعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة، أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى"، فعلى صعيد المنهج الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الأبحاث والدراسات والبحوث النظرية والميدانية العربية منها والأجنبية لبلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف عند أهم الدراسات السابقة التي تمثل رافداً حيويًا في الدراسة، أما على الصعيد التحليلي فقد تم استخدام الاستبانة التي تم إعدادها بالاستناد إلى الأدب النظري للدراسات السابقة وبالاعتماد على مقاييس طورت من قبل العديد من الباحثين وبما يلائم البيئة القائمة في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في فلسطين، وذلك بهدف جمع البيانات الأولية واختبار الفرضيات.

ثانياً: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين، الفئة الأولى تشمل موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية (سلفيت، طوباس، نابلس، طولكرم، قلقيلية، جنين)، والذين هم على رأس عملهم والبالغ عددهم (77) موظفاً، والفئة الثانية تشمل موظفي دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط والبالغ عددهم (15) موظفاً.

ثالثاً: عينة الدراسة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

بالنسبة للفئة الأولى اعتمد الباحث في اختيار مفرداتها على العينة القصدية العمدية، وهي العينة التي يعتمد الباحث فيها اختيار مفردات معينة من المجتمع الأصلي، بحيث تكون هذه المفردات ممثلة للمجتمع الأصلي ولها الخصائص نفسها" (صابر وخفاجة، 2002)، وعليه فقد تكونت هذه الفئة من (66) موظفاً من موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في المحافظات الشمالية للضفة الغربية أي ما نسبته 85% من مجتمع الدراسة الأصلي، ممن يحملون مسميات وظيفية (مدير، نائب مدير، رئيس قسم، رئيس شعبة، مقدر، مدقق/مراقب مالي/مراقب)، والفئة الثانية تكونت من (15) موظفاً من دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط الذين جُمعت البيانات منهم باستخدام أسلوب الحصر الشامل، وقد تم اختيار هاتين الفئتين باعتبارهما الأكثر اطلاعاً وفهماً لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في فلسطين، ذلك يجعلهما أكثر قدرةً على الإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاستبانة الموزعة عليهم من أجل جمع المعلومات اللازمة للدراسة، ويوضح الجدول (1) عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة والصالحة للتحليل.

جدول (1): توزيع عينة الدراسة على فئتين

#	الفئة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	%
1	موظفو دوائر ضريبة الدخل	66	64	97
2	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	15	13	87
	المجموع	81	77	95

وتم تحليل البيانات الخاصة بالخواص الديموغرافية لعينة الدراسة باستخدام مؤشرات الإحصاء الوصفي (التكرارات، والنسب المئوية) فكانت النتائج الموضحة في الجدول رقم (2) التالي:

جدول (2): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	48	62.3
	أنثى	29	37.7
	المجموع	77	100
المسمى الوظيفي	مدير دائرة	13	16.9
	نائب مدير	9	11.7
	رئيس قسم	13	16.9
	رئيس شعبة	5	6.5
	مقدر	31	40.3
	مدقق/مراقب مالي/مراقب	5	6.5
	اخرى	1	1.3
	المجموع	77	100
جهة العمل	دائرة ضريبة الدخل	64	83.1
	دائرة التدقيق الداخلي	13	16.9
	المجموع	77	100
المؤهل العلمي	ماجستير فأعلى	9	11.7
	بكالوريوس	63	81.8
	دبلوم متوسط	5	6.5
	المجموع	77	100

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية%
التخصص	محاسبة	59	76.6
	إدارة أعمال	11	14.3
	اقتصاد	1	1.3
	مالية ومصرفية	3	3.9
	تكنولوجيا ونظم معلومات	2	2.6
	أخرى	1	1.3
	المجموع	77	100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	18	23.4
	من 5 - 15 سنة	25	32.5
	أكثر من 15 سنة	34	44.2
	المجموع	77	100
عدد الدورات التدريبية في أنظمة الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات	لا يوجد	35	45.5
	أقل من 3	22	28.6
	من 3 - 5	12	15.6
	أكثر من 5	8	10.3
	المجموع	77	100

يشير التحليل الاحصائي لبيانات الجدول اعلاه إلى ما يلي:

- 1- أن 62.3% من عينة الدراسة من الذكور، بينما الباقي 37.7% من الاناث.
- 2- يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي (مقدر) بتكرار (31) مرة وبنسبة 40.3% من الإجمالي، يليهم أفراد العينة من ذوي المسمى الوظيفي (مدير دائرة، رئيس قسم) بتكرار (13) مرة لكل منهما وبنسبة 16.9% لكل منهما من الإجمالي، يليهم أفراد العينة من ذوي المسمى الوظيفي (رئيس شعبة، مدقق/مراقب مالي/مراقب) بتكرار (5) مرة لكل منهما وبنسبة 6.5% لكل منهما من الإجمالي، ويوجد موظف يحمل مسمى غير المسميات الواردة أعلاه (مدخل بيانات) بنسبة 1.3% من الإجمالي، لذلك تعتبر العينة المستهدفة في الدراسة ممثلة للمجتمع الأصلي.

- 3- إنّ جميع أفراد العينة وبنسبة 100% هم من موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط، وهذا يعني أن الباحثين لديهم إلمام تام بموضوع الدراسة وما تناولته الاستبانة من أسئلة، كذلك تتوفر لديهم المقدرة الجيدة على فهم الأسئلة والإجابة عليها.
- 4- أنّ 100% منهم مؤهلون تأهيلاً جامعياً، ويحملون شهادات من تخصصات تعالج في خططها الدراسية موضوع البحث (العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات) حيث بلغت نسبة أفراد العينة الذين هم من حملة البكالوريوس 81.8% وهذا يعكس حقيقة أن أكثر العاملين في الدوائر الحكومية هم من حملة البكالوريوس، في حين أن حملة الدراسات العليا (ماجستير فأعلى) نسبتهم قليلة حيث بلغت 11.7% من إجمالي عينة الدراسة.
- 5- إنّ 98.7% من الباحثين من تخصصات ذات علاقة مباشرة بالعمل داخل دوائر ضريبة الدخل وهذا يعني أنهم قادرون على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بدرجة عالية من الدقة والواقعية.
- 6- أنّ 76.7% منهم لديهم خبرة مهنية في الوظائف التي يمارسونها تزيد عن خمس سنوات تجعلهم على دراية بنظام الرقابة الداخلية المعمول به في دوائر ضريبة الدخل، ومن ثم يدركون آثاره وانعكاساته على كفاءة وفعالية العمليات والنشاطات التشغيلية لدى الدوائر، وهذا مؤشر على توفر الخبرة الكافية لمفردات عينة الدراسة لفهم مقصود الاستبانة وبالتالي يعزز الثقة في إجاباتهم.
- 7- من حيث عدد الدورات المتخصصة في أنظمة الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات يتضح أن 45.5% من مفردات عينة الدراسة لا يوجد لديهم دورات متخصصة، في حين أنّ هناك 54.5% منهم لديهم دورات متخصصة في مواضيع الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات.

لذا وبناء على المؤشرات المشار إليها أعلاه يمكن الاستنتاج بأن أفراد العينة هم في المجمل يدركون ماهية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والعوامل التي من الممكن أن تؤثر على فاعليته وتحقيقه للأهداف المرجوة من بنائه.

رابعاً: أداة الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير استبانة بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، إذ تم تطوير الأداة بالرجوع إلى الأدب النظري ذي الصلة، وتم استخدام مصدرين أساسيين لجمع المعلومات وهما:

المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة، وكان هدف الباحث من اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في موضوعات الدراسة.

المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة، والتي تضمنت عدداً من العبارات عكست أهداف الدراسة وأسئلتها للإجابة عليها من المبحوثين، وتم استخدام مقياس ليكرت (Likert Scaling Method) خماسي الأبعاد بحيث أخذت كل إجابة أهمية نسبية.

وتضمنت أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة) من أربعة أقسام، هي:

القسم الأول: يحتوي على البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من خلال (7) متغيرات وهي: (الجنس، المسمى الوظيفي، جهة العمل، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في أنظمة الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات)، لغرض وصف خصائص عينة الدراسة.

القسم الثاني: تضمن مقياس العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين عبر سبعة أبعاد وهي (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) عبر (59) فقرة لقياسها.

القسم الثالث: تضمن مقياس درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل عبر (8) فقرات لقياسها.

القسم الرابع: تضمن مقياس المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين عبر (9) فقرات لقياسها.

وتراوح مدى الاستجابة من (1-5) وفق مقياس ليكرت الخماسي (Five Likert Scale) كالآتي:

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	بدائل الاجابة
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	الدرجة

وبهذا تكونت الاستبانة (أداة الدراسة) وبشكلها النهائي من (76) فقرة بمقياس ليكرت الخماسي.

طرق تحليل البيانات:

وبقصد تصنيف (مستوى التأثير، درجة الفاعلية، والأهمية النسبية) الذي أبدته عينة الدراسة للفقرات المشمولة استخدم الباحث مقياساً للمدى (Range) قدره (0.80) تم احتسابه على النحو التالي بموجب مقياس ليكرت خماسي الدرجات:

$$\text{المدى} = 5/1 - 5 = (0.80)$$

ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في القياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للمقياس، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

جدول (3): إجابات الأسئلة ودلالاتها

الفئة	التصنيف	الدلالة
من 4.2 - 5	موافق بشدة	مرتفع جداً
من 3.4 - أقل من 4.2	موافق	مرتفع
من 2.6 - أقل من 3.4	محايد	متوسط
من 1.8 - أقل من 2.6	معارض	منخفض
أقل من 1.8	معارض بشدة	منخفض جداً

المصدر: (ابراهيم، 2019).

خامساً: صدق أداة الدراسة وثباتها:

❖ الصدق الظاهري:

يذكر (طعيمة، 2004) أن الهدف من الصدق أن تؤدي الأداة إلى الكشف عن الظواهر والسمات التي يجري من أجلها البحث، ومن أجل ذلك وبعد الانتهاء من إعداد الاستبانة في صورتها الأولية، قام الباحث بالتحقق من قدرتها على قياس ما وضعت لقياسه، وذلك من خلال عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين، عددهم (8) محكمين من أصحاب الخبرة في موضوعي الرقابة الداخلية وضريبة الدخل، وذلك من أجل الوقوف على صحة الأداة المستخدمة وشكلها، ومدى قدرة فقرات الأداة على قياس ما بنيت لأجله، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وفي ضوء ملاحظات واقتراحات المحكمين تم إجراء التعديلات اللازمة والاستجابة لأراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح بالملحق رقم (3)، وبناءً على ذلك فإن الأداة تتمتع بصدق المحتوى.

❖ ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الافراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، إذ بعد عرض الاستبانة على عينة من الأساتذة المحكمين تم اختبار صدق المقاييس

بإجراء اختبار الثبات على الاستبانة باحتساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، كما يمكن تفسير كرونباخ ألفا بأنه معامل الاتساق الداخلي بين الاجابات، ويدل ارتفاع قيمته على ارتفاع درجة الثبات، وتكون قيمته مقبولة عند (60%) فما فوق وفقاً ل (Sekaran, 2006)، والجدول رقم (4) يظهر نتائج ثبات مجالات أداة الدراسة:

جدول (4): معاملات الثبات كرونباخ ألفا لجميع مجالات الدراسة والأداة ككل

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات
1	البيئة الرقابية	10	81.4%
2	تقييم المخاطر	10	80.8%
3	الأنشطة الرقابية	9	70.3%
4	نظام المعلومات والاتصالات	8	62.6%
5	المتابعة	7	82.1%
6	دائرة التدقيق الداخلي	7	84.7%
7	تكنولوجيا المعلومات	8	84.7%
8	درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية	8	89%
9	المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية	9	86.9%
	الأداة ككل	76	93.7%

يتبين من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات لمجالات أداة الدراسة تعد قيم مرتفعة؛ إذ تراوحت بين (62.6%-89%) أعلاها لمجال درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمعدل ثبات (89%)، بينما كان أدنى معامل ثبات (62.6%) لمجال نظام المعلومات والاتصالات، كما بلغ معامل الثبات للأداة ككل (93.7%) وهذا يدل على تمتع أداة الدراسة بمعامل ثبات عالٍ وبقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

سادساً: إجراءات تطبيق الدراسة:

بعد التأكد من صدق أداة الدراسة وثباتها وصلاحيه استخدامها للتطبيق، تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.

2. تحديد أفراد مجتمع الدراسة وعينتها.
3. الحصول على المعلومات الرسمية حول عدد الموظفين العاملين في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل في محافظات (سلفيت، طوباس، نابلس، طولكرم، قلقيلية، جنين)، ودائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط من مديري تلك الدوائر.
4. توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة: حيث تم توزيع أداة الدراسة على الموظفين العاملين في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل، في محافظات (سلفيت، طوباس، نابلس، طولكرم، قلقيلية، جنين) من خلال توجيه خطاب إلى مديري المكاتب الإقليمية، يطلب فيه الباحث السماح له بتوزيع أداة الدراسة على الموظفين، والتعاون على إنجاز المهمة ملحق رقم (1)، وقد تمت الموافقة على التطبيق، بعد ذلك قام الباحث بتوزيع أداة الدراسة على المستهدفين من الدراسة شخصياً من خلال زيارة الموظفين العاملين في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل، وتم استرجاعها جميعها منهم بعد أسبوعين إلى أربعة أسابيع من تاريخ توزيعها، وكذلك الحال تم مع موظفي دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط وبعد إنجاز ذلك تم استرجاع 64 استبانة من أصل 66 تم توزيعها من موظفي دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل بنسبة مئوية بلغت 97%، و 13 استبانة من أصل 15 من موظفي دائرة التدقيق الداخلي في وزارة المالية والتخطيط بنسبة مئوية بلغت 87%، وجميعها صالحة للتحليل الإحصائي، ويرجع عدم استرجاع كامل الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة إلى غياب بعض الموظفين بسبب تفشي وباء كورونا المستجد Covid-19 في الأراضي الفلسطينية.
5. تفرغ البيانات وإدخالها إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

سابعاً: الأساليب الإحصائية:

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (Spss 26.0) لتحليل البيانات الميدانية التي تم جمعها، وقد جرى استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل توظيف هذه البيانات بما يحقق أهداف الدراسة، وتتمثل تلك الأساليب الإحصائية فيما يلي:

1. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية؛ للتعرف على درجة استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، كما تفيد في ترتيب هذه الفقرات تبعاً للمتوسط الأعلى (كشك، 1996).
3. الانحرافات المعيارية؛ لتحديد درجة اتفاق أو اختلاف أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بالاستجابة على فقرات أداة الدراسة ومجالاتها (إذا كانت قيمة الانحراف المعياري أقل من الواحد الصحيح فيدل ذلك على وجود اتفاق بين أفراد العينة حول الفقرة أو المجال، وإذا كانت قيمة الانحراف مساوية للواحد الصحيح فأعلى فيدل ذلك على عدم وجود اتفاق بين أفراد العينة حول الفقرة أو المجال).
4. اختبار كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) للتحقق من ثبات محاور أداة الاستبانة.
5. اختبارات لمتوسط عينة واحدة (One Sample T-Test) لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المرتبطة بها، والفرضية الرئيسية الثالثة، حيث إن مستوى الدلالة المختار في هذه الدراسة 0.05، لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم زادت أو قلت عن ذلك.
6. اختبارات لعينتين مستقلتين (Independent Sample T-Test) لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية، لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة وتفسيرها

المقدمة

أولاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

ثانياً: نتائج الدراسة

ثالثاً: توصيات الدراسة ومقترحاتها

دراسات مستقبلية مقترحة

الفصل الخامس

نتائج الدراسة وتفسيرها

المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، والاجابة على تساؤلات الدراسة، وتحليل فرضياتها، ومناقشة ما سيتم التوصل إليه من نتائج إلى جانب مقارنتها مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من حيث الاتفاق والاختلاف.

أولاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

السؤال الأول: ما أثر البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يوجد لجنة تدقيق تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية	3.33	0.47	متوسط	3.69	0.75	مرتفع	3.39	0.54	متوسط
2	يتلاءم الهيكل التنظيمي للدائرة مع طبيعة وحجم عملها	3.22	0.83	متوسط	3.69	0.63	مرتفع	3.30	0.81	متوسط
3	يوجد نظام واضح مكتوب ومعتمد لسياسات التوظيف لدى الدائرة	3.30	0.92	متوسط	3.85	0.69	مرتفع	3.39	0.91	متوسط
4	يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة	3.13	0.93	متوسط	3.77	0.60	مرتفع	3.23	0.92	متوسط
5	تعمل الإدارة العليا على بناء خطة استراتيجية وخطة سنوية (تشغيلية) للدائرة	3.53	0.87	مرتفع	4.00	0.58	مرتفع	3.61	0.85	مرتفع
6	يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة	3.84	0.74	مرتفع	3.92	0.49	مرتفع	3.86	0.70	مرتفع
7	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة لحماية كاشفي الفساد Whistleblowing	3.41	0.64	مرتفع	3.54	0.66	مرتفع	3.43	0.64	مرتفع
8	يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم	3.55	0.71	مرتفع	4.23	0.60	مرتفع جداً	3.66	0.74	مرتفع
9	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة للتعامل مع شكاوى المكلفين	3.31	0.66	متوسط	3.69	0.75	مرتفع	3.38	0.69	متوسط
10	توجد لجنة مختصة في كل دائرة للنظر في الاختلاف بين المقدر والمكلف أو ممثله	3.52	0.71	مرتفع	3.85	0.56	مرتفع	3.57	0.70	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.41	0.44	مرتفع	3.82	0.42	مرتفع	3.48	0.46	مرتفع

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والتي تم استخلاصها من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الأول من الاستبانة بفقراته العشرة، يتضح ما يلي:

1- عند أخذ العينة بفئتيها معاً وكوحدة واحدة، ترى هذه العينة بأن البيئة الرقابية تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى تأثير مرتفع بوسط حسابي (3.48) ، وهذا يعني أن البيئة الرقابية في دوائر ضريبة الدخل لها تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة فيها، لكن عند أخذ فقرات مجال البيئة الرقابية فرادى أي كل منها على حدة، يتفاوت مستوى تأثيرها بين مرتفع إلى متوسط، حيث كان العامل الأكثر تأثيراً بمستوى مرتفع من وجهة نظرهم في الفقرة (6) (يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة) بوسط حسابي (3.86)، أما العامل الأقل تأثيراً وبمستوى متوسط فكان في الفقرة (4) (يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة) بوسط حسابي (3.23).

كما وصفت الفقرات ذات الأرقام (5، 7، 8، 10) بأنها ذات تأثير مرتفع، والفقرات ذات الأرقام (1، 2، 3، 9) بأنها ذات تأثير متوسط.

2- ترى كل من الفئتين أن مستوى تأثير البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفع، لكن بتقدير مختلف لهذا التأثير لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى بوسط حسابي (3.82)، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل بوسط حسابي (3.41).

3- كذلك على مستوى كل فئة منها على حدة، يلاحظ وجود تفاوت في مستوى تأثير فقرات مجال البيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية على مستوى الفئة الواحدة، فبالنسبة لفئة موظفي دوائر ضريبة الدخل مثلاً؛ جاء العامل في الفقرة (6) (يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة) في المرتبة الأولى بوسط حسابي (3.84) وبمستوى تأثير مرتفع، بالمقابل وضعت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي

في المرتبة الأولى العامل في الفقرة (8) (يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم) بوسط حسابي (4.23) وبمستوى تأثير مرتفع جداً.

4- عند مطالعة الأرقام الخاصة بالانحرافات المعيارية على مستوى الفئات كل على حدة وعلى مستوى العينة جميعها وُجد أنها تشير إلى اتساق نسبي بين آراء الفئة الواحدة والعينة جميعها كوحدة واحدة، بمعنى عدم تشتت آراء العينة.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (5) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية الأولى HO1 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للبيئة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (6): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الأولى (HO1)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.41	0.44	7.45	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.82	0.42	7.09	0.000	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.48	0.46	9.14	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05)، ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى HO1 وقبول الفرضية البديلة (Ha1)، وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أن البيئة الرقابية في دوائر المكاتب

الإقليمية لضريبة الدخل تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (5).

وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Tenbele, 2019) التي أكدت أن عنصر البيئة الرقابية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق أفريقيا فعالاً إلى حد كبير.

ويرى الباحث أن مستوى تأثير البيئة الرقابية المرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل يعود إلى؛ سعي وزارة المالية والتخطيط خلال السنوات الماضية على بناء نظام متكامل للرقابة الداخلية ووضع خطط خمسية للارتقاء بعمل دوائر ضريبة الدخل، بالإضافة إلى الدور الهام التي تقوم به الجهات المانحة للسلطة الفلسطينية في المتابعة الحثيثة لعمل دوائر ضريبة الدخل وتقديم الدعم المالي والفني والتقني لها، علاوة على الخطط والسياسات والاجراءات التي وضعتها الإدارة العامة لضريبة الدخل لإنشاء بيئة رقابية سليمة ومحفزة على العمل والأداء يتعاون فيها كافة العاملين في دوائر المكاتب الإقليمية لضريبة الدخل، بالإضافة إلى دور مجلس الوزراء الفلسطيني في اقرار مدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة لتعزيز القيم الأخلاقية داخل المؤسسات العامة ومنها دوائر ضريبة الدخل، وما عززته المادة (44) من القرار بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، لضبط حركة وإيقاع الأداء الحكومي ودعم السلوك الأخلاقي لدى العاملين في دوائر ضريبة الدخل.

إضافة إلى إنشاء لجنة تدقيق للحسابات في العام 2013 التي تم اعطاؤها صلاحية واسعة تشمل مراجعة تقارير تدقيق الحسابات الداخلية، ومتابعة الرد على التوصيات، والمقارنة بين أنشطة تدقيق الحسابات المخطط لها والفعالية، ورفع تقارير حول فعالية عمليات التدقيق والرقابة الداخلية.

السؤال الثاني: ما أثر تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، إجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل.	2.08	0.94	منخفض	1.77	0.60	منخفض جدا	2.03	0.95	منخفض
2	يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة.	3.94	0.61	مرتفع	4.00	0.71	مرتفع	3.95	0.63	مرتفع
3	تعمل الإدارة العليا على تحديد احتمالات تعرض الدائرة للمخاطر .	3.28	0.83	متوسط	3.85	0.80	مرتفع	3.38	0.84	متوسط
4	تتخذ الادارة العليا الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.	3.55	0.62	مرتفع	3.69	0.63	مرتفع	3.57	0.62	مرتفع
5	يتم تقييم مخاطر الاحتيال (مثل: الفساد، التلاعب بالإقرارات) التي تتعرض لها الدائرة.	3.41	0.71	مرتفع	3.54	0.78	مرتفع	3.43	0.72	مرتفع
6	يتم تحديد وتقدير احتمالات تعرض الدائرة لمخاطر الاحتيال الوظيفي.	3.47	0.56	مرتفع	3.46	0.66	مرتفع	3.47	0.58	مرتفع
7	يوجد دائرة مختصة بإدارة المخاطر تتبع الإدارة العليا تعنى بتحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة في دوائر ضريبة الدخل.	2.19	0.92	منخفض	2.55	0.48	منخفض	2.38	0.96	منخفض
8	يتم تقييم درجة تعرض العناصر التي تشملها الاقرارات الضريبية للتروير .	3.28	0.55	متوسط	3.54	0.66	مرتفع	3.32	0.57	متوسط
9	يوجد خطة للطوارئ تركز على قدرة الدائرة على اعادة ممارسة وتشغيل الانظمة اليومية لتأدية المهام وتقديم الخدمات بما يتماشى مع الاستراتيجية في حال حدوث الخطر.	3.34	0.54	متوسط	3.46	0.66	مرتفع	3.36	0.56	متوسط
10	تقيم المخاطر المتعلقة بالأحداث الخارجية (مثل: التغييرات السياسية، والتغيرات في الأنظمة والقوانين).	3.38	0.55	متوسط	3.54	0.52	مرتفع	3.40	0.54	متوسط
	الدرجة الكلية	3.19	0.43	متوسط	3.42	0.43	مرتفع	3.23	0.43	متوسط

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الثاني من الاستبانة بفقراته العشرة يتضح ما يلي:

1- عند أخذ العينة بفئتيها معاً وكوحدة واحدة، ترى العينة بأن مجال تقييم المخاطر يؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى متوسط وبوسط حسابي (3.23)، مما يعني أن جميع العمليات التي تقوم بها الإدارة العامة لضريبة الدخل لتقييم المخاطر في دوائر ضريبة الدخل لها نتائج متوسطة الأثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها، لكن عند أخذ فقرات مجال تقييم المخاطر فرادى أي كل منها على حدة، يتفاوت مستوى تأثيرها بين مرتفع إلى منخفض، حيث كان العامل الأكثر تأثيراً من وجهة نظرهم في الفقرة رقم (2) (يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة) وبوسط حسابي (3.95) مما يعني أن وضوح الأهداف وسهولة قياسها يجعل الموظف في الدائرة قادراً على تقييم نفسه قبل أن يتم تقييمه من مديره أو المسؤول عنه، ويجعل الموظف قادراً على معرفة مدى تحقيقه للأهداف، أما العامل الأقل تأثيراً وبمستوى منخفض فكان في الفقرة رقم (1) (يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، إجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية إدارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل) وبوسط حسابي (2.03).

كما وصفت الفقرات ذات الأرقام (4، 5، 6) بأنها ذات تأثير مرتفع، والفقرات ذات الأرقام (3، 8، 9، 10) بأنها ذات تأثير متوسط، والفقرة (7) ذات تأثير منخفض.

2- لكن عند أخذ آراء الفئتين فرادى أي كل فئة على حدة تتفاوت هذه الآراء في تقييم الأثر وتقديره، حيث كانت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الأكثر تقديراً لتأثير عمليات تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى تأثير مرتفع وبوسط حسابي (3.42)، في حين أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل ترى بأن مستوى تأثير عمليات تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل متوسطاً وبوسط حسابي (3.19).

ويرى الباحث أن هذا التباين في التقييم يعود الى أن موظفي دائرة التدقيق الداخلي ينفذون خطط للتدقيق مبنية على المخاطر، ويعملون على تقييم نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بناء عليها ولذلك هم أكثر فهماً لعمليات تقييم المخاطر فيها، في حين أن موظفي دوائر ضريبة الدخل يمارسون إجراءات تقييم المخاطر دون معرفة وفهم كبيرين لها ولأهميتها في العمل اليومي، ويتخطون بعض الضوابط دون أية تمييز لديهم أنها تمثل خطر على أعمال الدائرة.

3- يلاحظ أن كلتا الفئتين اتفقتا على أن العامل في الفقرة (2) (يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة) له تأثير بمستوى مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى له بوسط حسابي (4)، في حين كان تقدير موظفي دوائر ضريبة الدخل بوزن أقل منها وبوسط حسابي (3.94)، فيما اختلفت الفئتين كلياً في تقدير تأثير العامل في الفقرة (1) (يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، إجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية إدارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، حيث ترى فئة موظفي دائرة ضريبة الدخل أن لهذا العامل مستوى تأثير منخفض بوسط حسابي (2.08) في حين أن فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي ترى أن له مستوى تأثير منخفض جداً وبوسط حسابي (1.77).

كما اختلفت الفئتان في تقييم تأثير الفقرات (3، 8، 9، 10) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

4- يتضح الاتساق في آراء الفئتين بشكل نسبي تجاه تأثير عمليات تقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء نسبياً حول مستوى تأثيره، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواءً على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (7) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية الثانية HO2 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (8): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الثانية (HO2)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.19	0.43	3.59	0.001	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.42	0.43	3.48	0.005	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.23	0.43	4.65	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية HO2 وقبول الفرضية البديلة (Ha2) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى تشير أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم المخاطر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (7)، وهذا يعني أن القيام بتقييم المخاطر بصورة منهجية ومنظمة في دوائر ضريبة الدخل سيكون له تأثير على فاعلية نظام الرقابة فيها.

وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Tenbele, 2019) التي أكدت أن عنصر تقييم المخاطر عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق افريقيا فعلاً بدرجة متوسطة.

ويرى الباحث أن مستوى تأثير مجال تقييم المخاطر جاء متوسطاً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين لعدة أسباب منها؛ عدم استحداث دائرة مختصة في تقييم المخاطر التي تعيق الدائرة عن تحقيق أهدافها، بحيث تستخدم منهج ذا هيكلية منظمة وشاملة من أجل تقييم وترتيب الأولويات المتعلقة بإدارة مخاطر ضريبة الدخل المحصلة من كبار ومتوسطي المكلفين، وعدم إلزام الحكومة الفلسطينية للمؤسسات العامة بإنشاء دائرة مختصة بإدارة المخاطر كما قامت بإلزامها واستحداث عدة دوائر فيها كدائرة النوع الاجتماعي ودائرة التدقيق الداخلي... إلخ، كما أن الإدارة العامة لضريبة الدخل بعد وضعها الأهداف التي تسعى لتحقيقها لم تستكمل الجهد بإدارة المخاطر وتحديد الأحداث (المخاطر والفرص) التي قد يكون لها تأثير على تحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى عدم وجود ممارسات عملية لدى الإدارة العامة لضريبة الدخل تهدف من خلالها تحسين إدراك المخاطر في دوائر ضريبة الدخل لدى العاملين في دوائرها المختلفة كتدريب الطاقم العامل أو عقد مقابلات مع الموظفين أو تنظيم ورشات عمل حول المخاطر للحد من المخاطر المحتملة.

السؤال الثالث: ما أثر الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)	4.08	0.72	مرتفع	3.77	0.60	مرتفع	4.03	0.71	مرتفع
2	يتم تصميم ضوابط للحد من التدخلات اليدوية غير الملائمة في نظام الإيرادات المحوسب.	3.64	0.76	مرتفع	3.77	0.73	مرتفع	3.66	0.75	مرتفع
3	تتسم الإجراءات الإدارية المعمول بها في الدائرة بالبساطة والوضوح.	3.66	0.60	مرتفع	3.77	0.60	مرتفع	3.68	0.60	مرتفع
4	تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة.	3.30	0.53	متوسط	3.46	0.78	مرتفع	3.32	0.57	متوسط
5	يوجد إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وفقاً للموازنات والتوقعات.	3.59	0.61	مرتفع	3.54	0.52	مرتفع	3.58	0.59	مرتفع
6	يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتمالية على الدائرة.	3.47	0.62	مرتفع	3.38	0.51	متوسط	3.45	0.60	مرتفع
7	يوجد نظام للمتابعة والتقييم المبني على النتائج لخطة الدائرة الاستراتيجية.	3.52	0.64	مرتفع	3.69	0.63	مرتفع	3.55	0.64	مرتفع
8	يوجد سياسات تنظم عملية استمرار العمل في وجود حالة الطوارئ.	3.50	0.56	مرتفع	3.38	0.51	متوسط	3.48	0.55	مرتفع
9	يتم توزيع صلاحيات التقدير بين الموظفين للملفات الضريبية من فترة الى أخرى.	3.95	0.63	مرتفع	3.54	0.52	مرتفع	3.88	0.63	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.63	0.34	مرتفع	3.59	0.37	مرتفع	3.63	0.34	مرتفع

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الثالث من الاستبانة بفقراته التسعة يتضح ما يلي:

1- عند أخذ العينة بفئتيها معاً وكوحدة واحدة، ترى هذه العينة بأن الأنشطة الرقابية تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى مرتفع وبوسط حسابي (3.63)، وذلك يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة ترى أن الأنشطة الرقابية في دوائر ضريبة الدخل لها تأثيراً مرتفعاً على فاعلية نظام الرقابة فيها، وعند أخذ فقرات مجال الأنشطة الرقابية فرادى أي كل منها على حدة، يتفاوت مستوى تأثيرها بين مرتفع إلى متوسط، حيث كان العامل الأكثر تأثيراً على الفاعلية من وجهة نظرهم في الفقرة رقم (1) (يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)) بوسط حسابي (4.03)، أما العامل الأقل تأثيراً على الفاعلية وبمستوى متوسط فكان في الفقرة رقم (4) (تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة) بوسط حسابي (3.32).

2- ترى كل من الفئتين أن مستوى تأثير الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفعاً، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل الوزن الأعلى بوسط حسابي (3.63)، في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.59).

3- يلاحظ على مستوى كل فئة منها على حدة، وجود تفاوت في تقييم مستوى التأثير وتقديره في فقرات مجال الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لكل منهما.

فمثلاً: اتفقت الفئتان معاً على أن العامل الأكثر تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو في الفقرة (1) (يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)) وبمستوى تأثير مرتفع، ولكن بتقدير مختلف لكل منهما؛ حيث منحت فئة

موظفي دوائر ضريبة الدخل الوزن الأعلى بوسط حسابي (4.08) في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وزناً أقل بوسط حسابي (3.77).

واختلفت الفئتان في تقييم مستوى التأثير وتقدير العامل في الفقرة (4) (تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل)، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي له وزناً أعلى بوسط حسابي (3.46) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل بوسط حسابي (3.30) وبمستوى تأثير متوسط.

كما اختلفت الفئتان في تقييم مستوى التأثير وتقدير العامل في الفقرة (6) (يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتياطية على الدائرة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، حيث منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل له وزناً أعلى بوسط حسابي (3.47) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وزناً أقل بوسط حسابي (3.38) وبمستوى تأثير متوسط.

واختلفت الفئتان أيضاً في تقييم مستوى تأثير الفقرة (8)، واتفقت في تقييم مستوى تأثير الفقرات (2، 3، 5، 7، 9).

4- تم التأكيد على وجود اتساق في آراء الفئتين تجاه تأثير الأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثير الأنشطة الرقابية، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة، أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (9) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية الثالثة HO3 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (10): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الثالثة (HO3)

النتيجة الاختبار	Sig الدلالة	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفئات المشمولة بالعينة
رفض	0.000	14.92	0.34	3.63	موظفو دوائر ضريبة الدخل
رفض	0.001	5.80	0.37	3.59	موظفو دائرة التدقيق الداخلي
رفض	0.000	16.05	0.34	3.63	العينة جميعها كوحدة واحدة

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي اجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة HO3 وقبول الفرضية البديلة (Ha3) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الرقابية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (9) وهذا يعني أن السياسات والاجراءات (اليدوية والمؤتمتة) والأنشطة التي يتم تصميمها لدوائر ضريبة الدخل ليتم تطبيقها على النحو الذي يهدف إلى إبقاء المخاطر ضمن الحدود التي تقبل بها الإدارة العليا لضريبة الدخل سيكون له تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة فيها.

واختلفت هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Tenbele, 2019) التي أكدت أن عنصر الأنشطة الرقابية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق افريقيا فعالاً بدرجة متوسطة.

ويرى الباحث أن تطوير النظام الضريبي المحوسب كان له أهمية كبيرة في تفعيل تطبيق الأنشطة الرقابية المصممة لعمل دوائر ضريبة الدخل، كتوثيق الإقرارات الضريبية الورقية بشكل فوري على برنامج RMS من مقدر مكرس لذلك في كل مكتب، وإصدار تقرير شهري بهذه الإقرارات للمتابعة والتقييم والاجراء، وصياغة الاجراءات من خلال لوائح وتعليمات وتعميمات صادرة عن وزير المالية والتخطيط ومدير عام ضريبة الدخل، وكذلك الفصل الكافي بين الوظائف في الدوائر مثل الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل حيث أن هذا الفصل يؤدي إلى تدني احتمال وجود أخطاء أو مخالفات، علاوة على تفعيل دور التدقيق الداخلي في دوائر المكاتب الاقليمية لضريبة الدخل بحسب نص المادة (42) الفقرة (2) البند (ب) من قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 بشكل مختلف عن القوانين السابقة، ووجود توثيق كافي للعمليات التي تتم في الدائرة سواء بالترقيم المسبق لملفات المكلفين أو وضوح اعتماد ملفات المكلفين وتوفير بيانات كافية على النماذج المعمول بها ليتم التمكن من تتبع الملف وبساطة تصميم هذه النماذج، هذه الأسباب جميعها أدت إلى أن يكون مستوى تأثير مجال الأنشطة الرقابية مرتفعاً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

السؤال الرابع: ما أثر نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة.	3.83	0.68	مرتفع	3.62	0.51	مرتفع	3.79	0.66	مرتفع
2	يتم تنفيذ تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة في الدائرة.	3.64	0.63	مرتفع	3.46	0.66	مرتفع	3.61	0.63	مرتفع
3	يتم إيصال المعلومات إلى المكلفين في الموعد المناسب بحسب القانون الضريبي.	3.47	0.73	مرتفع	3.54	0.66	مرتفع	3.48	0.72	مرتفع
4	يتوفر لدى الدائرة وسائل اتصال إلكترونية فعالة مع المكلفين.	3.44	0.59	مرتفع	3.69	0.48	مرتفع	3.48	0.58	مرتفع
5	يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم.	3.50	0.59	مرتفع	4.08	0.64	مرتفع	3.60	0.63	مرتفع
6	يلبي نظام الاتصال المعمول به احتياجات الادارة العليا من المعلومات الدقيقة.	3.41	0.61	مرتفع	2.54	0.66	منخفض	3.26	0.70	متوسط
7	يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها.	1.94	0.91	منخفض	2.62	0.51	متوسط	2.05	0.89	منخفض
8	توفر الإدارة العليا خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال وكشفها.	2.05	0.95	منخفض	2.69	0.48	متوسط	2.16	0.92	منخفض
	الدرجة الكلية	3.16	0.40	متوسط	3.28	0.23	متوسط	3.18	0.38	متوسط

مطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الرابع من الاستبانة بفقراته الثمانية، يتضح ما يلي:

1- عند أخذ العينة بفئتيها معاً وكوحدة واحدة، ترى هذه العينة بأن نظام المعلومات والاتصالات يؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى متوسط وبوسط حسابي (3.18) وعند أخذ فقرات مجال نظام المعلومات والاتصالات فرادى أي كل منها على حدة يتفاوت مستوى تأثيرها بين مرتفع إلى منخفض، حيث كان العامل الأكثر تأثيراً على الفاعلية من وجهة نظرهم في الفقرة رقم (1) (يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة) وبوسط حسابي (3.79)، أما العامل الأقل تأثيراً على الفاعلية وبمستوى منخفض فكان الفقرة رقم (7) (يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها) بوسط حسابي (2.05).

كما وصفت الفقرات ذات الأرقام (2، 3، 4، 5) ذات تأثير مرتفع، والفقرة (6) ذات تأثير متوسط، والفقرتين (7، 8) ذات تأثير منخفض.

2- مستوى تأثير نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل متوسطاً من وجهة نظر كل من الفئتين، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى بوسط حسابي (3.28)، في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.16)، كما اتفقت الفئتان على أن الفقرات (1، 2، 3، 4، 5) لها تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، واختلفت في تقييم تأثير الفقرات (6، 7، 8) بشكل كلي.

3- لوحظ وجود تفاوت في تقدير تأثير فقرات مجال نظام المعلومات والاتصالات على مستوى الفئة الواحدة، فبالنسبة لفئة موظفي دوائر ضريبة الدخل جاء العامل في الفقرة (1) (يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة) في المرتبة الأولى بوسط حسابي (3.83) وبمستوى تأثير مرتفع، لكن فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وضعت في المرتبة الأولى العامل في الفقرة رقم (5) (يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم) بوسط حسابي (4.08)، وبمستوى تأثير مرتفع.

4- يتأكد التوافق في آراء الفئتين تجاه تأثير نظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثير نظام المعلومات والاتصالات، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (11) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية الرابعة HO4 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (12): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الرابعة (HO4)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.16	0.40	3.14	0.003	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.28	0.23	4.39	0.001	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.18	0.38	4.12	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: " ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، لوحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية الرابعة HO4 وقبول الفرضية البديلة (Ha4) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام المعلومات والاتصالات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (11).

وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (Abu Naser, et.. al., 2017) التي توصلت إلى وجود قصور في الاتصال الإداري بشكل عام داخل الجامعات وبالتالي سوف ينعكس هذا القصور على العملية التنظيمية برمتها، كما وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Tenbele, 2019) التي أكدت أن عنصر نظام المعلومات والاتصالات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق أفريقيا فعلاً بدرجة متوسطة، ودراسة (ALqudah, 2011) التي توصلت إلى أن أنظمة المعلومات تؤثر بشكل إيجابي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية.

ويرى الباحث أن مستوى التأثير المتوسط لمجال نظام المعلومات والاتصالات في دوائر ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها يرجع إلى؛ عدم تبني الإدارة العامة لضريبة الدخل للممارسات الحديثة في عمليات تبادل المعلومات والاتصالات مع كافة الأطراف سواء كانوا

داخل الدائرة أم خارجها مثل عدم تخصيص خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال لكشفها، أو عدم تفعيل الممارسات التقليدية في الاتصال وتوفير المعلومات كوضع صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها، بالإضافة إلى عدم تنويع وسائل توصيل المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية داخل الدائرة والأطراف ذات العلاقة من موظفين ومكلفين ومواطنين.

السؤال الخامس: ما أثر نظام المتابعة أثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يوجد لجنة خاصة لدراسة اجراءات العمل بشكل دوري وتقديم أية اقتراحات حول (اضافة، تعديل، حذف) أية اجراءات معمول بها في دوائر ضريبة الدخل	3.42	0.64	مرتفع	3.69	0.63	مرتفع	3.47	0.64	مرتفع
2	تقوم الادارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع الى أية ملاحظات حول الاجراءات المطبقة في الدائرة.	3.16	0.90	متوسط	3.69	0.63	مرتفع	3.25	0.88	متوسط
3	يوجد هناك مصفوفة تصعيد Escalation Matrix لمتابعة اي ملاحظات او فجوات في نظام الرقابة الداخلية.	3.27	0.48	متوسط	3.54	0.78	مرتفع	3.31	0.54	متوسط
4	تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل.	3.47	0.64	مرتفع	4.23	0.44	مرتفع جداً	3.60	0.67	مرتفع
5	تقوم الادارة العليا بعمل تقييمات مستمرة لأنشطة الدائرة التشغيلية لاكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها في الوقت المناسب.	3.41	0.71	مرتفع	3.85	0.69	مرتفع	3.48	0.72	مرتفع
6	تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام موظفي دوائر ضريبة الدخل بالقوانين المعمول بها.	3.50	0.84	مرتفع	3.85	0.56	مرتفع	3.56	0.80	مرتفع
7	تقوم الإدارة العليا بوضع إجراءات محددة للإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية تحدد فيها إلى من يتم التبليغ وكيف يتم التبليغ.	3.36	0.80	متوسط	3.92	0.64	مرتفع	3.45	0.80	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.37	0.49	متوسط	3.82	0.44	مرتفع	3.45	0.51	مرتفع

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفنتيتها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الخامس من الاستبانة بفقراته السبعة يتضح ما يلي:

1- عند أخذ العينة بفنتيتها معاً وكوحدة واحدة، ترى هذه العينة بأن مجال المتابعة يؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل بمستوى مرتفع بوسط حسابي (3.45) ويدل ذلك على أن العينة جميعها كوحدة واحدة تعتبر أن المتابعة داخل دوائر ضريبة الدخل لها تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها، وعند أخذ فقرات هذا المجال فرادى أي كل منها على حدة يتفاوت مستوى تأثيرها بين مرتفع إلى متوسط، حيث كان العامل الأكثر تأثيراً من وجهة نظرهم في الفقرة رقم (4) (تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (3.6)، أما العامل الأقل تأثيراً وبمستوى متوسط فكان في الفقرة رقم (2) (تقوم الإدارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع إلى أية ملاحظات حول الاجراءات المطبقة في الدائرة) بوسط حسابي (3.25).

كما وصفت الفقرات (1، 5، 6، 7) ذات تأثير مرتفع، والفقرة (3) ذات تأثير متوسط.

2- عند مطالعة رأي كل فئة على حدة، يُلاحظ بأن الفئة الأكثر تقديراً لتأثير مجال المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هي فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.82) بمستوى تأثير مرتفع، في حين أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل ترى أن مستوى تأثير مجال المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو متوسط وبوسط الحسابي (3.37).

ويرى الباحث أن هذا التباين يرجع إلى عدم وجود توعية كافية لموظفي دوائر ضريبة الدخل بطرق وإجراءات المتابعة سواء المستمرة أو المستقلة بكافة أشكالهما والجهات التي تنفذهما، في حين أن موظفي دائرة التدقيق الداخلي لديهم صورة أشمل لإجراءات المتابعة

في هيكل نظام الرقابة الداخلية لدوائر ضريبة الدخل باعتبار أن الدائرة هي إحدى الجهات المستقلة التي تتابع أعمال دوائر ضريبة الدخل بشكل دوري وضمن خطط محددة.

3- لوحظ وجود اختلاف في تقييم الأثر وتقديره في فقرات مجال المتابعة على مستوى الفئة الواحدة، فبالنسبة لفئة موظفي دوائر ضريبة الدخل جاءت الفقرة (6) (تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام موظفي دوائر ضريبة الدخل بالقوانين المعمول بها) في المرتبة الأولى وبوسط حسابي (3.50) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين وضعت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي في المرتبة الأولى الفقرة رقم (4) (تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (4.23) وبمستوى تأثير مرتفع جداً.

وانتقلت الفئتان في تقييم أثر الفقرات (1، 5، 6) حيث إن جميعها لها مستوى تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، في حين اختلفت في تقييم أثر الفقرات (2، 3، 7).

4- يؤكد التطابق في آراء الفئتين تجاه تأثير مجال المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثيره، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (13) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية الخامسة HO5 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (14): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية الخامسة (HO5)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.37	0.49	6.04	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.82	0.44	6.80	0.001	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.45	0.51	7.70	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة HO5 وقبول الفرضية البديلة (Ha5) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (13).

واختلفت هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Tenbele, 2019) التي أكدت أن عنصر البيئة الرقابية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجامعة الكاثوليكية في شرق افريقيا فعلاً بدرجة متوسطة.

ويرى الباحث أن مستوى التأثير المرتفع لنظام المتابعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل يرجع إلى؛ توفر معايير وأسس واضحة لعملية تقييم أداء الرقابة الداخلية في الدوائر، وقيام الإدارة العامة لضريبة الدخل بالمتابعة المستمرة لأعمال دوائر ضريبة الدخل سواء من خلال وضعها للخطط السنوية والشهرية ومقارنتها بالمنفذ فعلياً، أو من خلال التقارير اليومية التي يتم اطلاعها عليها والتي ترفع من مديري الدوائر، وإلزام الموظفين بتقديم كشف بالإنجازات اليومية ووجود خطة تقديرية للمتحصلات في كل دائرة، وقيام الدائرة القانونية في متابعة

مدى التزام الموظفين في تنفيذ قانون ضريبة الدخل والتعليمات الخاصة به عند انجاز ملفات المكلفين، ودائرة التدقيق الداخلي وديوان الرقابة المالية والادارية اللتان تعملان على متابعة ومراقبة سير تشغيل نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل وتسجيل مواطن ضعف ذلك النظام وأوجه القصور فيه، وإعلام الإدارة العامة لضريبة الدخل بها في الوقت المناسب لاتخاذ الاجراءات التصحيحية تجاهها.

وأخيراً كان هناك متابعة حثيثة من الادارة العامة لضريبة الدخل لمديري دوائر المكاتب الإقليمية بأية انحرافات تظهر لها من خلال النظام الالكتروني المحوسب في السنوات الأخيرة، وإرسال تحذير لهم بها فور رصدها للعمل على متابعتها ومعالجتها بالسرعة الممكنة.

السؤال السادس: ما أثر نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر نشاط التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	تقيم دائرة التدقيق الداخلي فعالية الضوابط الرقابية الخاصة بمنع وكشف الاحتيال.	3.62	0.66	مرتفع	4.08	0.64	مرتفع	3.70	0.67	مرتفع
2	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمخالفات المالية والإدارية وفق القانون.	3.47	0.73	مرتفع	3.69	0.48	مرتفع	3.51	0.70	مرتفع
3	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة عمليات ادارة المخاطر التشغيلية في الدوائر الضريبية.	3.41	0.73	مرتفع	4.08	0.64	مرتفع	3.52	0.75	مرتفع
4	تستقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة.	3.81	0.83	مرتفع	4.08	0.86	مرتفع	3.86	0.84	مرتفع
5	تساهم دائرة التدقيق الداخلي بالإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.	3.64	0.63	مرتفع	3.85	0.56	مرتفع	3.68	0.62	مرتفع
6	تستعين الإدارة العليا بدائرة التدقيق الداخلي عند دراسة الاحتياجات السنوية لدوائر ضريبة الدخل.	3.62	0.68	مرتفع	3.69	0.75	مرتفع	3.64	0.69	مرتفع
7	تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتمالية.	3.70	0.71	مرتفع	4.08	0.76	مرتفع	3.77	0.72	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.61	0.50	مرتفع	3.93	0.52	مرتفع	3.67	0.52	مرتفع

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال السادس من الاستبانة بفقراته السبعة يتضح ما يلي:

1- اتفقت الفئتان المشمولة في العينة كوحدة واحدة على أن نشاط دائرة التدقيق الداخلي يؤثر بمستوى مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية بوسط حسابي (3.67)، وقد وصفت جميع الفقرات بأن لها تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، حيث لوحظ بأن العامل الأكثر تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في نظر العينة كانت الفقرة (4) (تسقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة) بوسط حسابي (3.86)، تلاه العامل في الفقرة (7) (تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتياطية) بوسط حسابي (3.77).

2- ترى كل من الفئتين أن مستوى تأثير نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفع، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى له بوسط حسابي (3.93)، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.61).

3- أما على مستوى كل فئة على حدة، يلاحظ اختلاف تقديرها لتأثير فقرات مجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

فمثلاً: اتفقت الفئتان معاً أن العامل في الفقرة (4) (تسقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة) يأتي في المرتبة الأولى لديهما، ولكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى له بوسط حسابي (4.08) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.81) وبمستوى تأثير مرتفع أيضاً.

من جانب آخر اختلفت الفئتان في ترتيب تأثير العامل في الفقرة (7) (تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتيالية) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل فحل في المرتبة الأولى لدى فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (4.08) وبمستوى تأثير مرتفع، مشتركاً في ذلك مع العاملين في الفقرتين (4 و3)، في حين حل في المرتبة الثانية لدى فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل بوسط حسابي (3.7) وبمستوى تأثير مرتفع أيضاً.

كما اختلفت الفئتين في تقدير تأثير الفقرات (1، 2، 3، 5، 6)، واتفقت على تقييم مستوى تأثير هذه الفقرات.

4- يتأكد التوافق في آراء الفئتين تجاه أثر نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثيره من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (15) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية السادسة HO6 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لنشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (16): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية السادسة (HO6)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.61	0.50	9.72	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.93	0.52	6.51	0.001	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.67	0.52	11.31	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية السادسة HO6 وقبول الفرضية البديلة (Ha6) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (15).

وهذه النتيجة تتوافق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (محمد، 2017) بأن إدارة المراجعة الداخلية لها دور هام في فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتقديم النصح والتوصيات بشأن زيادة فاعليته، واتفقت مع دراسة (سليمة، 2015) التي أكدت أن المدقق الداخلي له دور كبير في اكتشاف نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية ومدى التزام الموظفين بالسياسات والاجراءات الموضوعية، واتفقت أيضاً مع نتيجة دراسة (الجابري، 2014) التي توصلت إلى وجود تأثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

ويرى الباحث أن مستوى التأثير المرتفع لمجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين يعود إلى؛ أنه حظي باهتمام وزير المالية والتخطيط بشكل كبير من خلال منح الدائرة الصلاحيات الواسعة وغير المحدودة للاطلاع على المعلومات المالية والإدارية بالاستناد إلى نظام التدقيق المالي الداخلي الصادر عن مجلس الوزراء بالقرار رقم (10) لسنة 2011، وقيامها بعمليات تدقيق داخلي مركزة على تقييم كفاية وفعالية نظام

الرقابة الداخلية، وإلزامه الإدارات العامة في الوزارة ومن بينها الإدارة العامة لضريبة الدخل التي تخضع للتدقيق أن تستجيب لتقارير دائرة التدقيق وتوصياتها والتجاوب معها خلال مدة لا تزيد عن 12 شهر من تاريخ إصدارها، بالإضافة إلى استقلال دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي عن باقي الوظائف، فبحسب الهيكل التنظيمي المعتمد لوزارة المالية والتخطيط فإن الدائرة تتبع مباشرة إلى وزير المالية والتخطيط الفلسطيني وهذا من شأنه تعزيز موضوعيتها وجودة تقاريرها، علاوة على منحها السلطة الكافية لكتابة التقارير ورفعها ومتابعتها، وتطبيقها لمعايير التدقيق الدولية المنبثقة عن معهد المدققين الداخليين.

السؤال السابع: ما أثر تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات المجال، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول (17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة.	3.89	0.65	مرتفع	4.00	0.58	مرتفع	3.91	0.63	مرتفع
2	يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح.	3.69	0.71	مرتفع	3.62	0.51	مرتفع	3.68	0.68	مرتفع
3	يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم.	3.67	0.71	مرتفع	3.85	0.69	مرتفع	3.70	0.71	مرتفع
4	تتوفر ضوابط للتطبيق في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة لمتابعة اجراءات التنفيذ يوما بيوم.	3.52	0.73	مرتفع	3.69	0.48	مرتفع	3.55	0.70	مرتفع
5	يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والأنشطة بشكل صحيح.	3.48	0.82	مرتفع	3.85	0.56	مرتفع	3.55	0.79	مرتفع
6	يتوفر تدابير حماية ضد الأخطار المحتملة من استخدام تكنولوجيا المعلومات في الدائرة.	3.41	0.79	مرتفع	3.77	0.60	مرتفع	3.47	0.77	مرتفع
7	يكشف النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة عن أي تغيير غير مصادق عليه يحدث عند تنفيذ العمليات والأنشطة.	3.53	0.64	مرتفع	3.69	0.63	مرتفع	3.56	0.64	مرتفع
8	يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن.	3.52	0.62	مرتفع	4.00	0.71	مرتفع	3.60	0.65	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.59	0.49	مرتفع	3.81	0.41	مرتفع	3.63	0.49	مرتفع

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال السابع من الاستبانة بفقراته الثمانية يتضح ما يلي:

1- اتفقت الفئتان المشمولة في العينة كوحدة واحدة على أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة تؤثر بمستوى مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية بوسط حسابي (3.63)، وقد وصفت جميع الفقرات بأن لها تأثير مرتفع على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، كما لوحظ بأن العامل الأكثر تأثيراً في نظر العينة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو العامل في الفقرة (1) (يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة) بوسط حسابي (3.91) وبمستوى تأثير مرتفع، تلاه العامل في الفقرة (3) (يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم) بوسط حسابي (3.70) وبمستوى تأثير مرتفع أيضاً.

2- ترى كل من الفئتين أن مستوى تأثير تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفع، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى بوسط حسابي (3.81)، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.59).

3- أما على مستوى كل فئة على حدة، يلاحظ اختلاف تقديرها لتأثير فقرات مجال تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

فمثلاً: اتفقت الفئتان معاً على أن العامل في الفقرة (1) (يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة)، يحل في المرتبة الأولى لديهما، ولكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى له بوسط حسابي (4) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.89) وبمستوى تأثير مرتفع أيضاً.

كما حل أيضاً في المرتبة الأولى لدى فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي العامل في الفقرة (8) (يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن) بمستوى تأثير مرتفع وبوسط حسابي (4).

في حين اختلفت الفئتان في العامل الذي حل في المرتبة الثانية لديهما، حيث حل العامل في الفقرة (2) (يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح لدى فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (3.69) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين حل في المرتبة الثانية لدى فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي العاملين في الفقرتين (3) (يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم) والفقرة (5) (يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والأنشطة بشكل صحيح) بوسط حسابي (3.85) وبمستوى تأثير مرتفع.

4- يتأكد التوافق في آراء الفئتين تجاه تأثير تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثيره، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة، أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (17) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الفرعية السابعة HO7 التي تنص على:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (18): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الفرعية السابعة (HO7)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.59	0.49	9.53	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.81	0.41	7.05	0.000	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.63	0.49	11.30	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05)، ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الفرعية السابعة HO7 وقبول الفرضية البديلة (Ha7) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (17).

وهذه النتيجة تؤكد ما توصلت إليه دراسة (قشطة، 2013) بوجود علاقة طردية بين تكنولوجيا المعلومات وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، ودراسة (صالح، 2013) التي أكدت أن الحاسوب ذو تأثير إيجابي على عملية الرقابة الداخلية في المصارف، ودراسة (غزال وآخرون، 2018) بأن تكنولوجيا المعلومات لها دور أساسي في تدعيم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحسين إجراءاتها وأساليبها، ودراسة (رجم وآخرون، 2018) التي أكدت أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال قد أدى إلى تغيير ملحوظ في طرق وأساليب أنظمة الرقابة الداخلية.

ويرى الباحث أن المستوى المرتفع لتأثير تكنولوجيا المعلومات المستخدمة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، يرجع إلى عدة أسباب منها؛ الفصل بين الإدارة المختصة بحوسبة النظام الضريبي والممثلة في الإدارة العامة للحاسوب الضريبي والتي عهد إليها حوسبة

كافة الأعمال والنشاطات الضريبية على نظام RMS، وإعداد الآليات التي تشمل جميع الوظائف في دوائر ضريبة الدخل (التسجيل، التدقيق، والاستئناف، والتحصيل، والتوثيق الإلكتروني) لإجراءات التشغيل القياسية، وحوسبة عمليات (تسجيل المكلفين والتدقيق، النماذج، تقديم الاقرارات، الاقتطاعات)، وربط أعمال وأنشطة وعمليات ضريبة الدخل ببند القانون ذو العلاقة إلكترونياً، وربط الأنظمة المحوسبة المختلفة وتوفير قاعدة بيانات شاملة عن المكلفين مع ضمان سهولة الوصول إليها من قبل العاملين في دوائر ضريبة الدخل هذا من جانب، والادارة العامة لضريبة الدخل من الجانب الآخر، علاوة على وجود أساليب للرقابة العامة واجراءات الرقابة المتخصصة في النظام الإلكتروني المستخدم في دوائر ضريبة الدخل، والتي تتمثل في: وجود كلمات سر تستخدم للتأكد من الاشخاص المعنيين هم المسموح لهم الاتصال بالنظام، وعدم السماح للأشخاص غير المصرح لهم بالوصول إلى البيانات والمعلومات المتعلقة بملفات المكلفين والتحصيلات الضريبية في الدائرة، والفصل بين وظائف التشغيل والتنفيذ والتعديل في الدائرة، ووجود إجراءات رقابية لضمان عدم الدخول إلى الحاسوب الضريبي في غير أوقات الدوام الرسمي، والمقدرة على ترتيب المستندات تتابعياً لاكتشاف أي نقص في إدخال البيانات إلى النظام الضريبي المحوسب، كما تم توفير اجراءات رقابية تمنع حذف العمليات والتي سبق أن تم تسجيلها فيه.

وفيما يلي جدولاً يلخص أثر المجالات (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصال، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة ووجهة نظر فئتي الدراسة كل على حدة.

جدول (19): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر مجالات الدراسة المستقلة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	المجال	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التأثير
1	البيئة الرقابية	3.41	0.44	مرتفع	3.82	0.42	مرتفع	3.48	0.46	مرتفع
2	تقييم المخاطر	3.19	0.43	متوسط	3.42	0.43	مرتفع	3.23	0.43	متوسط
3	الأنشطة الرقابية	3.63	0.34	مرتفع	3.59	0.37	مرتفع	3.63	0.34	مرتفع
4	نظام المعلومات والاتصالات	3.16	0.40	متوسط	3.28	0.23	متوسط	3.18	0.38	متوسط
5	المتابعة	3.37	0.49	متوسط	3.82	0.44	مرتفع	3.45	0.51	مرتفع
6	نشاط دائرة التدقيق الداخلي	3.61	0.50	مرتفع	3.93	0.52	مرتفع	3.67	0.52	مرتفع
7	تكنولوجيا المعلومات المستخدمة	3.59	0.49	مرتفع	3.81	0.41	مرتفع	3.63	0.49	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.42	0.33	مرتفع	3.67	0.30	مرتفع	3.46	0.33	مرتفع

يلاحظ من البيانات الظاهرة في الجدول (19) أعلاه:

1. عند أخذ العينة بفئتيها معاً وكوحدة واحدة ترى بأن مجالات الدراسة المستقلة تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمستوى مرتفع بوسط حسابي (3.46)، وعند أخذ رأي كل فئة على حدة، يُلاحظ بأن الفئة الأكثر تقديراً لتأثير مجالات الدراسة المستقلة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هي فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.67) وبمستوى تأثير مرتفع، في حين أن موظفي دوائر ضريبة الدخل منحت لها وزناً أقل بوسط حسابي (3.42) وبمستوى تأثير مرتفع أيضاً.
2. لوحظ أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وضعت مجال الأنشطة الرقابية في المرتبة الأولى بوسط حسابي (3.63)، في حين أن فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي وضعت نشاط دائرة التدقيق الداخلي في المرتبة الأولى بوسط حسابي (3.93)، في حين حل في

المرتبة الأولى من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة نشاط دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.67)، وبدرجة تأثير مرتفعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين.

3. لوحظ أن فنتي الدراسة وضعت مجال نظام المعلومات والاتصالات في المرتبة الأخيرة ولكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى بوسط حسابي (3.28)، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبية الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.16)، وكذلك الحال للعينة جميعها كوحدة واحدة ولكن بوسط حسابي (3.18)، وبدرجة تأثير متوسطة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين.

ويرى الباحث أن التفاوت في تقييم وتقدير المجالات المستقلة للدراسة في التأثير على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل من فنتي الدراسة يرجع إلى، الممارسات العملية لهذه المجالات ودرجة فهمها وتطبيقها بشكل واقعي لديهما.

4. يتأكد التوافق في آراء الفئتين تجاه تأثير المجالات المستقلة للدراسة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل، والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول مستوى تأثيره، من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة، أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

إختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمجالات (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصال، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) مجتمعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبية الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبية الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (20): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الرئيسية الأولى (HO)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.42	0.33	10.40	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.67	0.30	7.98	0.000	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.46	0.33	12.25	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الرئيسية HO وقبول الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمجالات (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط دائرة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) مجتمعة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (19).

ويرى الباحث أن مستوى التأثير المرتفع لهذه العوامل جاء كنتيجة للجهد المبذول والمستمر من وزارة المالية والتخطيط، والادارة العامة لضريبة الدخل لتحسين وتطوير السياسات والاجراءات والأعمال التشغيلية في دوائر ضريبة الدخل، والاستخدام الأمثل للموارد والحد من الأخطاء والمخالفات وسوء الاستخدام التي من شأنها تحقيق الأهداف والخطط المرسومة، وهذا مؤشر على قدرة الادارة العامة لضريبة الدخل على تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية، والمساعدة في تحقيق أهدافها في حال تم تفعيل المتغيرات المقاسة مجتمعة والتي تمثل بدورها المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفاعلة.

السؤال الثامن: ما درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات القسم، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول رقم (21) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
1	يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والانظمة والتعليمات ذات العلاقة.	مرتفع	0.66	3.59	مرتفع	0.56	4.15	مرتفع	0.67	3.69
2	يحدد المخاطر وقيمتها وسبل مواجهتها.	مرتفع	0.56	3.44	مرتفع	0.64	3.92	مرتفع	0.60	3.52
3	ينبه الى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين.	مرتفع	0.64	3.44	مرتفع	0.58	4.00	مرتفع	0.66	3.53
4	يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.	مرتفع	0.62	3.55	مرتفع	0.71	4.00	مرتفع	0.65	3.62
5	يفي بمتطلبات المساءلة في الدائرة.	مرتفع	0.61	3.44	مرتفع	0.60	3.77	مرتفع	0.62	3.49
6	يتيح المجال لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة في الدائرة.	مرتفع	0.64	3.48	مرتفع	0.65	3.62	مرتفع	0.64	3.51
7	يساعد الإدارة العليا على مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من انها تعمل وفق الغرض منها.	مرتفع	0.64	3.44	مرتفع	0.56	3.85	مرتفع	0.64	3.51
8	يوظف نظام تكنولوجيا المعلومات لتحسين السياسات والإجراءات الرقابية.	مرتفع	0.67	3.47	مرتفع	0.48	3.69	مرتفع	0.64	3.51
	الدرجة الكلية	مرتفع	0.46	3.48	مرتفع	0.45	3.88	مرتفع	0.48	3.55

بمطالعة البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة بفئتيها على الأسئلة المطروحة عليهم في السؤال الثامن من الاستبانة بفقراته الثمانية يتضح ما يلي:

1. درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل من وجهة نظر العينة كوحدة واحدة مرتفعة بوسط حسابي (3.55) مما يدل على اتفاق كبير بين المجيبين على تحقيق نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لأهدافه، حيث كان الهدف في الفقرة (1) (يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة) يسهم نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في تحقيقه بدرجة مرتفعة بوسط حسابي (3.69) تلاه الهدف في الفقرة (4) (يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام) بوسط حسابي (3.62)، وهذا ينسجم مع أهداف نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل ومبررات وجوده في القطاع العام.

2. ترى كل من الفئتين أن درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفع، ولكن بتقدير مختلف لدرجة الفاعلية لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأعلى لها بوسط حسابي (3.88)، في حين منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل وزناً أقل منها بوسط حسابي (3.48).

3. تشابهت الأهداف التي يساهم نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في تحقيقها بدرجة مرتفعة من وجهة نظر فئتي الدراسة، حيث حلت في المرتبة الأولى لدى الفئتين الفقرة (1) (يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة)، بدرجة مرتفعة ولكن بتفاوت في تقدير درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق هذا الهدف فبالنسبة لفئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي كانت الأكثر تقدراً لها بوزن أعلى وبوسط حسابي (4.15)، في حين أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل كانت أقل تقدراً لها بوزن أقل وبوسط حسابي (3.59)، في حين حلت في المرتبة الثانية لديهما أيضاً الفقرة (4) (يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام)، بدرجة مرتفعة

ولكن بتفاوت في تقدير درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق هذا الهدف فبالنسبة لفئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي كانت الأكثر تقديراً لها بوزن أعلى وبوسط حسابي (4.00)، في حين أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل كانت أقل تقديراً لها بوزن أقل وبوسط حسابي (3.55).

4. يتأكد التطابق في آراء الفئتين لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول درجة فاعليته من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواء على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد.

وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (شاهين، 2012) بأن واقع مستوى نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين كان مرتفعاً، في حين اختلفت مع دراسة (Tanbele, 2019) التي خلص الباحث فيها إلى أن المؤسسة لديها نظاماً للرقابة الداخلية فعالاً بدرجة متوسطة، ودراسة (Abdulai, 2018) التي أظهرت أن أنظمة الرقابة الداخلية داخل المجالس الثلاث التي تم دراستها متوسطة الفعالية، ودراسة (شقور، 2013) التي بينت أن الرقابة الداخلية في الوزارات الفلسطينية فاعلة وتحقق أهدافها بدرجة متوسطة، ودراسة (غنيمات وصيام، 2011) التي أظهرت أن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الوزارات الأردنية فاعلة وتحقق أهدافها بدرجة مقبولة، حيث تحققت بمتوسط حسابي بلغ (3.33).

ويرى الباحث أن الدرجة المرتفعة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل تعود إلى؛ قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل بخطوات جدية نحو بناء نظام داخلي متين يساهم في تحقيق الالتزام والامتثال لدى الموظفين للقوانين والأنظمة والتعليمات الناظمة لعمل دوائر ضريبة الدخل كحوسبة اجراءات العمل داخل الدائرة وتطويره وتحسينه بشكل دوري ومتواصل ضمن خطط ورؤية واضحة، وتفعيل وسائل التواصل الالكترونية مع المكلفين، وفصل المهام بين الوظائف المختلفة في الدوائر الضريبية، وإصدار التعليمات المنظمة للعمل وتطويرها بشكل دوري، ومتابعة إنجازات الموظفين اليومية، وإيجاد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي الذي يرسخ قيم النزاهة لدى

العاملين، ووجود وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم، وغيرها من الممارسات العملية التي تزيد من تحقيق نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لأهدافه.

إختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في اتجاهات المبحوثين لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين تعزى لجهة العمل.

للتحقق من هذه الفرضية تم تطبيق اختبار (Independent Sample T-Test) على مجال فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ولكل مجال من مجالات الدراسة على حدة، والجداول (22) و(23) تظهر ذلك.

جدول (22): نتائج تطبيق اختبار (Independent Sample T-Test) على مجالات فاعلية نظام الرقابة تعزى لجهة العمل

المجال	جهة العمل	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
البيئة الرقابية	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.82	0.42	3.07	0.003	رفض
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.41	0.44			
تقييم المخاطر	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.42	0.43	1.74	0.087	قبول
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.19	0.42			
الأنشطة الرقابية	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.59	0.37	0.42	0.676	قبول
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.63	0.34			
نظام المعلومات والاتصالات	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.28	0.23	1.49	0.147	قبول
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.16	0.40			
المتابعة	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.82	0.44	3.12	0.003	رفض
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.37	0.49			
نشاط دائرة التدقيق الداخلي	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.93	0.52	2.10	0.039	رفض
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.61	0.50			
تكنولوجيا المعلومات	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.81	0.41	1.50	0.138	قبول
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.59	0.49			
المتغيرات المستقلة مجتمعة	موظفو دائرة التدقيق الداخلي	13	3.67	0.30	2.496	0.015	رفض
	موظفو دوائر ضريبة الدخل	64	3.42	0.33			

يوضح الجدول (22) إجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي وموظفي دوائر ضريبة الدخل لكل مجال من مجالات الدراسة، حيث يبين أن الفروق لصالح إجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي، والتي كان أعلاها لمجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي، يليها مجال البيئة الرقابية والمتابعة، ولم تظهر فروق في مجالات تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة.

بينما كانت أعلى إجابات موظفي دوائر ضريبة الدخل لمجال الأنشطة الرقابية، يليها مجال نشاط التدقيق الداخلي، وكان أدناها لمجال نظام المعلومات والاتصالات.

جدول (23): نتائج تطبيق اختبار (independent Sample T-Test) على مجال فاعلية نظام الرقابة تعزى لجهة العمل

نتيجة الاختبار	الدلالة الاحصائية	درجة الحرية	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	جهة العمل
رفض	0.006	75	1.990	2.813	0.45	3.88	13	موظفو دائرة التدقيق الداخلي
					0.46	3.48	66	موظفو دوائر ضريبة الدخل

يتبين من الجدول (23) أن قيمة T لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية الرقابية الداخلية في دوائر ضريبة الدخل والتي تعزى لجهة العمل بلغت (2.813) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، بين إجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي وموظفي دوائر ضريبة الدخل لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، حيث تبين أن الفروق كانت لصالح إجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.88)، بينما بلغ الوسط الحسابي لإجابات موظفي دوائر ضريبة الدخل (3.48) ، وبالتالي رفض الفرضية العدمية الثانية للدراسة.

السؤال التاسع: ما هي المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ضوء الممارسة العملية من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة

من فقرات القسم، وفيما يلي بيان ذلك:

جدول رقم (24) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات معوقات فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين

الرقم	الفقرات	موظفو دوائر ضريبة الدخل			موظفو دائرة التدقيق الداخلي			العينة جميعها كوحدة واحدة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكتفاء بالإجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث).	3.84	0.74	مرتفع	3.62	0.51	مرتفع	3.81	0.71	مرتفع
2	ضعف الاجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواء (موظفي دوائر ضريبة الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين الخ).	3.78	0.79	مرتفع	3.69	0.48	مرتفع	3.77	0.74	مرتفع
3	استخدام الوساطة والمحسوبية في اختيار الموظفين.	3.84	0.90	مرتفع	3.54	0.66	مرتفع	3.79	0.86	مرتفع
4	وجود مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين.	3.88	0.70	مرتفع	3.69	0.48	مرتفع	3.84	0.67	مرتفع
5	عدم استجابة الإدارة العليا بشكل مناسب وسريع لتوصيات دائرة التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية.	3.66	0.70	مرتفع	3.62	0.51	مرتفع	3.65	0.66	مرتفع
6	التحيز وعدم الموضوعية لدى الموظفين في التعامل مع المكلفين.	3.69	0.71	مرتفع	3.62	0.65	مرتفع	3.68	0.70	مرتفع
7	اساءة فهم موظفي الدائرة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.	3.70	0.75	مرتفع	3.54	0.66	مرتفع	3.68	0.73	مرتفع
8	عدم استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع للشكاوى التي تقدم لها.	3.72	0.85	مرتفع	3.62	0.65	مرتفع	3.70	0.81	مرتفع
9	تخطي الموظفين للتعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج الدائرة لتحقيق مصالح خاصة.	3.73	0.78	مرتفع	3.54	0.66	مرتفع	3.70	0.76	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.76	0.54	مرتفع	3.61	0.42	مرتفع	3.73	0.52	مرتفع

تشير بيانات الجدول أعلاه والمستخلصة من إجابات عينة الدراسة على السؤال التاسع المطروح عليهم في الاستبانة عن المعوقات التي يرون أنها تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، إلى ما يلي:

1. اتفقت العينة جميعها كوحدة واحدة على أن المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لها أهمية نسبية بدرجة مرتفعة وبوسط حسابي (3.73).

واتفقت على أن أكثر المعوقات لها أهمية نسبية هي الممارسة في الفقرة (4) (وجود مجال للاجتهد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين) بوسط حسابي (3.84)، تلاها الممارسة في الفقرة (1) (ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكتفاء بالإجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث)) بوسط حسابي (3.81).

2. أن فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل هي الأكثر اهتماماً بالمعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل فأعطت الوزن الأعلى لتلك المعوقات وبوسط حسابي (3.76)، في حين أعطت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الوزن الأقل بوسط حسابي (3.61).

3. أما على مستوى كل فئة على حدة، فقد اتفقت الفئتان على الأهمية النسبية المرتفعة لتلك المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، ولكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث حلت الممارسة في الفقرة (4) (وجود مجال للاجتهد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين)، على المرتبة الأولى لدى الفئتين بأهمية نسبية مرتفعة، ولكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل الوزن الأعلى لها بوسط حسابي (3.88)، في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الممارسة في ذات الفقرة وزناً أقل منها وبوسط حسابي (3.69).

كما حلت أيضاً في المرتبة الأولى لدى فئة موظفي دائرة التدقيق الفقرة (2) (ضعف الإجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواءً (موظفي دوائر ضريبة الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين الخ)، بأهمية نسبية مرتفعة وبوسط حسابي (3.69).

وفي المرتبة الثانية اتفقت الفئتان بأن الممارسة في الفقرة (1) (ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات رقابية للحد منها والاكتفاء بالإجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث))، لها أهمية نسبية مرتفعة في الحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، لكن بتقدير مختلف لكل منهما، حيث منحت فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل الوزن الأعلى لها بوسط حسابي (3.84)، في حين منحت فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الممارسة في الفقرة وزناً أقل منها وبوسط حسابي (3.62).

وحلت أيضاً في المرتبة الثانية لدى فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي الممارسات في الفقرات (5،6،8) بوسط حسابي (3.62) وبأهمية نسبية مرتفعة أيضاً، أما فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل حلت أيضاً في المرتبة الثانية لديها الممارسة في الفقرة (3) (استخدام الوساطة والمحسوبة في اختيار الموظفين) بوسط حسابي (3.84) وبأهمية نسبية مرتفعة.

4. يتأكد التطابق في آراء الفئتين حول الأهمية النسبية المرتفعة للمعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، والذي تمثل في اتفاق هذه الآراء بشكل كبير حول الأهمية النسبية المرتفعة لها، وظهر ذلك من خلال فحص أرقام الانحرافات المعيارية سواءً على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة، أو حتى على مستوى كل فئة من تلك الفئات على انفراد، مما يعني عدم تشتت آراء عينة الدراسة.

اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

وبعد ذلك ومن أجل تأكيد صحة النتائج المستخلصة من بيانات الجدول (23) أنف الذكر، قام الباحث باستخدام اختبار (T) وبمستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) وذلك من أجل فحص الفرضية الرئيسية الثالثة HO التي تنص على:

هناك مستوى متدن من المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.

وكانت النتائج موضحة بالجدول التالي:

جدول (25): نتائج اختبار (T) الخاص بالفرضية الرئيسية الثالثة (HO)

الفئات المشمولة بالعينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	Sig الدلالة	نتيجة الاختبار
موظفو دوائر ضريبة الدخل	3.76	0.54	11.38	0.000	رفض
موظفو دائرة التدقيق الداخلي	3.61	0.42	5.18	0.001	رفض
العينة جميعها كوحدة واحدة	3.73	0.52	12.44	0.000	رفض

فباستخدام قاعدة القرار الخاصة بالاختبار (T) للعينة الواحدة وهي: "ترفض الفرضية العدمية (HO) وتقبل الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت sig (الدلالة) أصغر أو تساوي مستوى المعنوية الذي أجري بناء عليه الاختبار وهو (0.05)، يُلاحظ بأن قيم (sig) بالنسبة لكل فئة من الفئتين على حدة ثم بالنسبة للعينة جميعها كوحدة واحدة أصغر من (0.05) ذلك مما يوجب رفض الفرضية العدمية الثالثة HO3 وقبول الفرضية البديلة (Ha3) وهذا يعني أن العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى ترى أنه يوجد مستوى مرتفع من المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، مما يؤكد صحة النتائج التي كشف عنها تحليل بيانات الجدول السابق رقم (24).

وهذه النتيجة اتفقت مع دراسة (شقور، 2013) التي بينت المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوزارات الفلسطينية، ودراسة (غنيمات وصيام، 2011) التي أظهرت أنه يوجد معوقات تحد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية.

ويرى الباحث أن الأهمية النسبية المرتفعة للمعوقات التي من الممكن أن تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل تعود بالمقام الأول إلى؛ عدم وجود توعية دورية بأهمية الالتزام بنظام الرقابة الداخلية بين الموظفين بكافة المستويات الإدارية، لإخراجهم من مفهوم أن الضوابط الرقابية هي اجراءات مضافة أو روتينية، حيث أنه في الكثير من الحالات يقوم

الموظفون بتطبيق الإجراءات الرقابية كإجراء عمل مطلوب منه دون إدراك خطورة عدم الالتزام بتطبيق هذا الضابط الرقابي وآثاره السلبية على عمل الدائرة الناتجة من عدم تطبيقه، وبالتالي يمكن أن يتم تطبيق الإجراءات الرقابية بأسلوب شكلي خاصة الضوابط الرقابية اللحظية وهنا لا يتحقق الهدف الأساسي من الضوابط الرقابية.

ثانياً: نتائج الدراسة:

بعد تحليل الاجابات واختبار الفرضيات، كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج نلخص أهمها فيما يلي:

1. يكتسب نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في القطاع الحكومي وفي دوائر ضريبة الدخل خاصة باعتباره خط الدفاع الأول لحماية المال العام وضمان الاستخدام الأمثل له، ولدوره الهام في عملية تعزيز الحوكمة الرشيدة.
2. أن نظام الرقابة الداخلية يعد أحد الأركان الرئيسية لدوائر ضريبة الدخل، ومن دونه لا يمكن تحقيق الأهداف المخطط لها بكفاءة وفاعلية.
3. من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة، حظي مجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.67) على المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، تلاه في المرتبة الثانية مجالي (الأنشطة الرقابية وتكنولوجيا المعلومات المستخدمة) بوسط حسابي (3.63)، وفي المرتبة الثالثة حل مجال البيئة الرقابية بوسط حسابي (3.48)، وفي المرتبة الرابعة مجال المتابعة بوسط حسابي (3.45)، وفي المرتبة الخامسة مجال تقييم المخاطر بوسط حسابي (3.23)، وأما في المرتبة الأخيرة فحل مجال نظام المعلومات والاتصالات بوسط حسابي (3.18).
4. أما من وجهة نظر فئة موظفي دوائر ضريبة الدخل، فقد نال مجال الأنشطة الرقابية بوسط حسابي (3.63) على المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر

ضريبة الدخل، تلاه في المرتبة الثانية مجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.61)، وفي المرتبة الثالثة حل مجال تكنولوجيا المعلومات المستخدمة بوسط حسابي (3.59)، وفي المرتبة الرابعة مجال البيئة الرقابية بوسط حسابي (3.41)، وفي المرتبة الخامسة مجال المتابعة بوسط حسابي (3.37)، وفي المرتبة السادسة مجال تقييم المخاطر بوسط حسابي (3.19)، وأما في المرتبة الأخيرة فحل مجال نظام المعلومات والاتصالات بوسط حسابي (3.16).

5. أما من وجهة نظر فئة موظفي دائرة التدقيق الداخلي، فقد حظي مجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي بوسط حسابي (3.93) على المرتبة الأولى في التأثير على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل، تلاه في المرتبة الثانية مجالي (البيئة الرقابية والمتابعة) بوسط حسابي (3.82)، وفي المرتبة الثالثة حل مجال تكنولوجيا المعلومات المستخدمة بوسط حسابي (3.81)، وفي المرتبة الرابعة مجال الأنشطة الرقابية بوسط حسابي (3.59)، وفي المرتبة الخامسة مجال تقييم المخاطر بوسط حسابي (3.42)، وأما في المرتبة الأخيرة فحل مجال نظام المعلومات والاتصالات بوسط حسابي (3.28).

6. ترى العينة جميعها كوحدة واحدة وكل فئة منها على حدة بأنه، يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكل من: (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، المتابعة، نشاط التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

7. ترى العينة جميعها كوحدة واحدة أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: وجود فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل) بوسط حسابي (4.03)، بالمقابل ترى هذه العينة أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: توفر إطار

مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل بوسط حسابي (2.03).

8. يرى موظفو دوائر ضريبة الدخل أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: وجود فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل) بوسط حسابي (4.08)، بالمقابل يرون أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: توفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها بوسط حسابي (1.94).

9. يرى موظفو دائرة التدقيق الداخلي أن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (استخدام الادارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل) و(وجود وصف موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم) بوسط حسابي (4.23)، بالمقابل يرون أن أقل العوامل تأثيراً على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل هو: (توفر إطار مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية إدارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل) بوسط حسابي (1.77).

10. وللكشف عن الفروق بين اجابات موظفي دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي لكل مجال من مجالات الدراسة تم تطبيق اختبار Independent Sample T-Test، حيث تبين أن الفروق لصالح إجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي، والتي كان أعلاها لمجال نشاط دائرة التدقيق الداخلي، يليها مجالي البيئة الرقابية والمتابعة، ولم تظهر فروق في مجالات تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة، بينما كانت أعلى إجابات موظفي دوائر ضريبة الدخل لمجال الأنشطة الرقابية، يليها مجال نشاط التدقيق الداخلي، وكان أدناها لمجال نظام المعلومات والاتصالات، كما تبين أنه يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات موظفي

دوائر ضريبة الدخل وموظفي دائرة التدقيق الداخلي لدرجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل ولصالح اجابات موظفي دائرة التدقيق الداخلي.

11. ترى العينة جميعها كوحدة واحدة أن درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل مرتفعة، حيث تحققت بوسط حسابي (3.55) مما يدل على تحقيق نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل لأهدافه، وقد تركزت فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في: (تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة)، حيث تحققت بوسط حسابي (3.69)، ومن ثم في (حمايته للأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام) حيث تحققت بوسط حسابي (3.62)، وأنه (ينبئ إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين) حيث تحققت بوسط حسابي (3.53).

12. ترى العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها على حدة أنه يوجد مستوى مرتفع من المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين.

13. ترى العينة جميعها كوحدة واحدة وكذلك كل فئة من فئاتها فرادى أن المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، لها أهمية نسبية بدرجة مرتفعة، وأن أكثر المعوقات لها أهمية نسبية من وجهة نظر العينة كوحدة واحدة هي الممارسات التالية: وجود مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين بوسط حسابي (3.84)، ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكتماء بالإجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث) بوسط حسابي (3.81)، استخدام الوسطة والمحسوبية في اختيار الموظفين بوسط حسابي (3.79).

ثالثاً: توصيات الدراسة ومقترحاتها

في ضوء نتائج هذه الدراسة توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات، التي من الممكن أن تساعد في الوصول بنتائج الدراسة إلى التطبيق العملي في الواقع الفلسطيني، وفيما يلي عرض لهذه التوصيات:

1. ضرورة إعطاء لجنة التدقيق في وزارة المالية والتخطيط الدعم الكافي، وتفعيل عملها بشكل واضح لكي تحقق الهدف الذي أنشأت من أجله.
2. ضرورة أن تولي وزارة المالية والتخطيط والإدارة العامة لضريبة الدخل نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل اهتماماً كبيراً، من خلال نشر الوعي بنظام الرقابة الداخلية، وإرساء مبدأ أن فعالية وكفاءة هذا النظام مسؤولية كافة العاملين في تلك الدوائر.
3. يوجد ضرورة ملحة لإنشاء دائرة مختصة لإدارة المخاطر في الإدارة العامة لضريبة الدخل؛ لأهميتها بالتحكم بالمخاطر التي قد تواجه دوائر ضريبة الدخل وتخفيضها إلى نسب مقبولة.
4. تطوير آليات الاتصال والتواصل الالكترونية مع المكلفين بما يواكب التطورات والظروف المختلفة.
5. يوجد حاجة لتفعيل العمل بنظام الشكاوى وفق قرار مجلس الوزراء رقم (8) لسنة 2016 الخاص بنظام الشكاوى، لتعزيز نظام المعلومات والاتصالات في عمل دوائر المكاتب الإقليمية والإدارة العامة لضريبة الدخل.
6. تخصيص خط ساخن لاستقبال شكاوى أصحاب المصلحة، والبلاغات عن حالات الاحتيال الوظيفي، مزود بكادر وأشخاص أكفاء، خروجاً عن وسائل الاتصال التقليدية لتعزيز مجال نظام المعلومات والاتصالات في دوائر ضريبة الدخل، وتحفيزاً للموظفين للأداء الأفضل.

7. ضرورة أن تقوم الإدارة العامة لضريبة الدخل بتفعيل العقوبات المنصوص عليها في قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998م واللوائح المنظمة له، وعدم التهاون في إيقاعها على الموظفين غير الملتزمين بتطبيق قواعد نظام الرقابة الداخلية في دوائرها المختلفة.
8. يوجد أهمية لأن تتعامل الإدارة العامة لضريبة الدخل مع توصيات دائرة التدقيق الداخلي الخاصة بمعالجة نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية بإيجابية مطلقة وأن تعمل على دراستها وتنفيذها؛ لما لها من أثر كبير على تحسينه وتمتينه.
9. ضرورة استمرار الإدارة العامة لضريبة الدخل في صيانة نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل ليتوافق مع التطوير المستمر في العمليات والأنظمة والقوانين والتشريعات، إضافة إلى التطورات التكنولوجية المستمرة.
10. ضرورة قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل بتضمين خططها للتدريب برامج تدريب لموظفي دوائر ضريبة الدخل خاصة ببناء أنظمة الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وإجراءات تطبيقها والإشراف عليها.

دراسات مستقبلية مقترحة:

إن موضوع "العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل" هو موضوع جدير باهتمام الباحثين، خاصة أنه يتعلق بترسيخ أسس الحوكمة الرشيدة وبناء الإدارة الفاعلة في القطاع العام، ولإلقاء المزيد من الضوء سيعرض الباحث مجموعة من الدراسات المستقبلية المقترحة:

1. دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.
2. مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية من وجهة نظر ديوان الرقابة المالية والإدارية.
3. دور المدقق الداخلي في فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.
4. أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر:

الانتوساي. INTOSAI GOV9150 . التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام.

انتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. (2007). الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (Gov9130). فيينا.

تعميم مدير عام ضريبة الدخل رقم 9 لسنة 2019 بخصوص وضع محددات لإصدار براءة ذمة أو خصم بالمصدر إلكترونياً.

جمعية المدققين الداخليين العالمية (2017). "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)". مترجم إلى اللغة العربية من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الاستاذ ناجي فياض.

دائرة ضريبة الدخل (2012). التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011. رام الله، فلسطين: وزارة المالية.

قانون ديوان الرقابة المالية والادارية رقم (15) لسنة 2004، الوقائع الفلسطينية، العدد 2005/02/53،28.

قرار بقانون رقم (8) لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل، الوقائع الفلسطينية، عدد ممتاز (5)، 2011/10/24.

قرار رئيس ديوان الرقابة المالية والادارية رقم (1) لسنة (2010). دليل معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية.

قرار مجلس الوزراء رقم (10) لسنة 2011 بنظام التدقيق المالي الداخلي. الوقائع الفلسطينية. العدد (92). 2011/12/25.

قرار مجلس الوزراء رقم (6) لعام 2012 مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة. الوقائع الفلسطينية. العدد (98). 2012/12/31.

لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (Coso). (1992). *الرقابة الداخلية- إطار متكامل*. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين -يناير/2010.

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة Arabosai. *(دليل الرقابة المالي الحكومي العربي)*. <http://www.arabosai.org/>.

الموقع الرسمي لوزارة المالية والتخطيط www.pmf.ps تم زيارته في الفترة الواقعة من 2020/04/01 – 2020/05/01م.

المراجع باللغة العربية:

إبراهيم، طارق (2019). *تطوير نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل منظومة المعاملات المالية الالكترونية: دراسة ميدانية*. مجلة البحوث المحاسبية. (1)250-312.

أبو كميل، هناء (2014). *تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية*. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الاسلامية. غزة. فلسطين.

الاتحاد الدولي للمحاسبين. *المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/03/20 من موقع <https://fc.lc/Hborga>.

أحمد، أشرف (2018). *فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار Coso في التعليم الجامعي الأهلي (بحث تطبيقي في كلية شط العرب-الجامعة الاهلية)*. مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية. 8(2). 140-156.

الإدارة العامة لضريبة الدخل (2012). *دليل المكلف في ضريبة الدخل*. رام الله، فلسطين: وزارة المالية.

- ارينز، الفين وجيمس، لوبك (2009). *المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)*، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: احمد حجاج، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.
- إسماعيل، محمود وأحمد، ابراهيم (2019). *الرقابة الداخلية للمحاسبة في النظامين اليدوي والالكتروني*. دسوق، الجزائر: دار العلم والايامن للنشر والتوزيع.
- اشتوي، ادريس (2008). *المراجعة معايير وإجراءات الطبعة الخامسة*. بنغازي. ليبيا: دار الكتب الوطنية.
- الامارة، ضمياء (2007). *مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر المصرفية*. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة بغداد. العراق.
- الأمانة العامة للمجلس التنفيذي لإمارة دبي (2015). *تصميم وتطوير الهيكل التنظيمي (دليل إرشادي وأدوات عملية)*. دبي، الامارات العربية المتحدة: حكومة دبي.
- أمشهر، ابراهيم (2017). *الرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات*. مجلة المال والتجارة-نادي التجارة. العدد (574). 38-48.
- البحيصي، عصام والشريف، حرية (2008). *مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة*. مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية). 6 (2). 895-923.
- بروبة، الهام (2015). *تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية*. رسالة دكتوراة غير منشورة. جامعة محمد خضير. سكرة. الجزائر.
- البسطامي، مؤيد (2006). *ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وضريبة المبيعات في الأردن* دراسة مقارنة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.
- البغدادى، صلاح وعودة، أحمد (2016). *كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية (دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية)*. مجلة كلية التراث الجامعة. العدد (20). 176-197.

بلعزوز، بن علي، وآخرون (2013). إدارة المخاطر (إدارة المخاطر، المشتقات المالية، الهندسة المالية) الطبعة الأولى. عمان: الأردن. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

التميمي، هادي (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

التهامي، طواهر وآخرون (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

توفيق، بوحنان والنسور، مروان (2017). تطوير النظام الرقابي للدوائر الحكومية في الوطن العربي-دراسة تطبيقية على بلدية محافظة الكرك في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية في جامعة أم البواقي. 4 (2). 263-283.

الجابري، محمد علي (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن (دراسة ميدانية). (دراسة ماجستير غير منشورة). الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. صنعاء، اليمن.

الجمال، جيهان (2014). المراجعة في البيئة الالكترونية الطبعة الأولى. العين، الامارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.

الحجاوي، طلال (2006). تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات بالعراق. المجلة العربية للإدارة. كلية العلوم والإدارة المالية. 26(1). جامعة الإسراء. الأردن 1-26.

حرب، جهاد (2003). تقرير حول أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني. رام الله، فلسطين: المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية (مفتاح).

حسام الدين، ميمون (2016). دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية-الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

الحسبان، عطا الله (2008). *مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا المعلومات أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الأردنية*. مجلة المنارة. (14) 1 . 221-281.

الحسبان، عطا الله (2014). *علاقة نظم المعلومات المحاسبية بالحاسوب*. عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.

الحصيني، العنود (2019، ايلول). *ما هي علاقة إدارة المراجعة الداخلية بإدارة المخاطر*. مجلة منصة المراجعة الداخلية. العدد 3. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/03/25 من موقع <https://fc.lc/qTUNhPiz>.

حلس، داود (2006). *دليل الباحث في تنظيم وتوضيح البحث العلمي في العلوم السلوكية*. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.

حليمي، نبيل (2016). *تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة-شركة توزيع الكهرباء والغاز بالوسط*. (دراسة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

حمودي، جنان (2016). *دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في ضوء حوكمة تكنولوجيا المعلومات (نموذج مقترح)*. مجلة التقني. (29) 1. ص 61-92.

خالد، مقدم ومايو، عبد الله (2016). *نظام الرقابة الداخلية*. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.

الخطيب، خالد والرفاعي، خليل (1998). *الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات*. عمان، الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف (2005). الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات. المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت عنوان (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية). 2005/4/28-27. عمان- الأردن . www.iefpedia.com

دهيرب، عدنان (2012). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقبم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى امكانية تطبيقه في القطاع العام. كلية الادارة والاقتصاد. جامعة المتنى. العراق.

الدوغجي، على والخيرو، إيمان (2013). تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق النموذج *Coso*. مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية والادارية. 19(70). 398-434.

ديوان الرقابة المالية والادارية (2014). التقرير الربع السنوي الثالث للعام 2014 نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان. رام الله: فلسطين.

ديوان الرقابة المالية والادارية (2018). التقرير السنوي للعام 2018. رام الله: فلسطين.

رجم، خالد، وآخرون (2018). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال على جودة نظام الرقابة الداخلية- دراسة حالة: الشركة الوطنية للتأمينات SSA بورقلة. مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي. العدد العاشر. 377-398.

الرمحي، زاهر (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، ط1. عمان، الأردن: دار المأمون للنشر والتوزيع.

الزعبي، محمد وآخرون (2004). الحاسوب والبرمجيات الجاهزة، الطبعة السادسة، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

الساعدي، محمد والساعدي، حكيم (2019). التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، ط1. بغداد، العراق: دار عشتار الاكاديمية للنشر والتوزيع.

السالمي، علاء (2009). تكنولوجيا المعلومات، عمان، الأردن: دار المناهج.

السبوع، سليمان (2011). أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار كوسو على أهداف الرقابة- حالة الشركات الصناعية الأردنية. مجلة دراسات العلوم الادارية. 38 (1).117-103.

ستينبارت، بول. ج ورومني، مارشال (2009). نظام المعلومات المحاسبية (الكتاب الأول)، ترجمة: قاسم الحسيني، مراجعة: أيمن حداد، مهند عتمة. الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

سعيد، عمر وآخرون (2003). مبادئ الإدارة الحديثة، ط1. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر.

سفيان، أفرن (2015). دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية - دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان/ القنطرة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد خيضر- بسكرة. الجزائر.

السكافي، محمد (2014، آذار). واقع الرقابة في الحكومة الفلسطينية. ورقة عمل. الادارة العامة للرقابة - وزارة المالية تم الاسترجاع بتاريخ 2020/033/23 من موقع <https://fc.lc/ZBcX3>

سلامة، مصطفى (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون.

سلمان، إياد (2015). استراتيجية توحيد ضريبي الدخل والقيمة المضافة في فلسطين وأثر ذلك على الالتزام الضريبي وحصيلة الخزينة العامة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

سليمة، توادري (2015). مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية حالة: بنك الفلاحة والتنمية الريفية - مستغانم. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، الجزائر.

سنا، الغول (2015). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

السيد، ميرفت (2018). حوكمة تكنولوجيا المعلومات ونشاط المراجعة الداخلية. مجلة اوديتورز. العدد (1).

السيد، ميرفت (2019، كانون الثاني). التدقيق الداخلي بالقطاع العام. مجلة منصة المراجعة الداخلية. العدد الرابع. تم الاسترجاع من موقع http://iap.work/?page_id=10355

شاهين، أيمن (2015). مساهمة الاجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتها "تجربة ديوان الرقابة المالية والادارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية". بحث مقدم إلى الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. رام الله، فلسطين.

شاهين، سلام (2012). واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، وأثر ذلك على التهرب الضريبي. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

الشحنة، رزق (2015). تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

شريم، عبيد وبركات، لطف (2011). أصول مراجعة الحسابات. صنعاء، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.

شفور، ساري روجي (2013). تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الفلسطينية، دراسة ميدانية تحليلية. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

صابر، فاطمة وخفاجة، ميرفت (2002). أسس ومبادئ البحث العلمي ط1. الإسكندرية. مصر: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.

أبو صافي، صابرين (2019). مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار Coso (دراسة حالة: شركة السكسك). (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

صالح، جليل (2013). أثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصارف العراقية (دراسة ميدانية في عدد من المصارف التجارية العراقية بمحافظة البصرة). مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية. 3 (2)، 80-107.

صالح، محمد (2016). التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، ط1. عمان. الأردن: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية.

الصباغ، أحمد، وآخرون (2008). أساسيات المراجعة ومعاييرها. القاهرة، مصر: كلية التجارة - جامعة القاهرة.

صبري، نضال (1997). محاسبة ضريبة الدخل الطبعة الأولى. فلسطين: جامعة القدس المفتوحة.

الصحن، عبد الفتاح (2006). المراجعة الرقابة الداخلية، ط1. الإسكندرية. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

الصحن، عبد الفتاح وآخرون (2008). المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. الإسكندرية. مصر: الدار الجامعية.

الطرايرة، جمال (2013). منهاج محاسب عربي قانوني معتمد. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. نشر عن طريق المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. عمان، الأردن.

- طعيمة، رشدي (2004). تحليل المحتوى في العلوم الإنسانية. القاهرة، مصر: دار الفكر العربي.
- الظاهر، مفيد وآخرون (2020). أثر نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل من وجهة نظر العاملين في دوائر ضريبة الدخل. مجلة جامعة الخليل للبحوث. 15 (1). ص56-ص89.
- العامري، صالح والغالبي، طاهر (2007). الإدارة والأعمال، ط1. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- العامري، صالح والغالبي، طاهر (2008). الإدارة والأعمال، ط2. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عبد السلام، اسماعيل (2019). المراجعة الالكترونية. الاسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
- عبد الكريم، نصر (2017). التعديلات المقترحة على قانون ضريبة الدخل للعام 2011 وتعديلاته، الطبعة الأولى. رام الله، فلسطين: المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية - مفتاح.
- عبد الكريم، نصر وآخرون (2015). دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الاولى. رام الله، فلسطين: المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية - مفتاح.
- عبد الله، خالد (1998). التدقيق والرقابة على البنوك، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- عبيد، يحيى وعبد الوهاب طه (2001). أصول المراجعة (الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق)، ط1. المنصورة، مصر: مكتبة الجلاء الجديدة.

عثمان، عبد الرازق (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الاولى. الموصل، بغداد: مديرية دار الكتب للطباعة والنشر.

عثمان، عثمان والبناء، بشير (2012). تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن. المجلة المصرية للدراسات التجارية. 36(3)، 453-490.

عذاري، جاسم وحسن، فاضل (2009). قواعد السلوك الوظيفي وأثرها في مستوى الرقابة الإدارية - دراسة ميدانية في هيئة حقول نفط ميسان. مجلة الاقصادي الخليجي، 26 (16)، 174-194.

عز الدين، عمر (2015). أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي - دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

العلاق، بشير (2008). الادارة الحديثة - نظريات ومفاهيم. عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.

علاونة، عاطف (2014). نشأة المالية العامة الفلسطينية. رام الله، فلسطين: دار الشروق للنشر والتوزيع.

علي، عبد الوهاب نصر (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

علي، عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته (2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل). الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

العمار، عمار (2020). الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية. الرياض، السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر.

غزال، مصباح، وآخرون (2018). أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشهيد حمّة لخضر، الوادي، الجزائر.

غنيمات، عبد الله وصيام، وليد (2011). العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 7 (4)، 625-646.

الفرا، عبد الشكور (2019). قياس فاعلية الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة السعودية لإنتاج المواد الغذائية المدرجة في سوق الاسهم السعودي. المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الابحاث العلمية والتربوية، (11)، 1-39.

فضل الله، معاذ (2018). دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية (بالتطبيق على مكاتب المراجعة ولاية الخرطوم). (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة دنقلا. السودان.

فضيلة، بوطورة (2007). دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك-دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي- بنك. (دراسة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد بوضياف بالمسلية. الجزائر.

فلياشي، سامية (2018). مدخل لإدارة الأعمال. الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

فيني، جاكلين (2020، آذار). أنواع الضوابط وما هي الضوابط الداخلية. مجلة منصة المراجعة الداخلية. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/3/24 من الموقع: <https://fc.lc/1KbUDYzu>

القاضي، حسين ودحدوح، حسين (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.

القاضي، حسين ودحدوح، حسين (2012). مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

قباي، ثناء (2006). المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني. القاهرة، مصر: ديوان المطبوعات الجامعية.

قزع، علاء (2013). مدى كفاءة وملائمة الموارد البشرية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.

قشطة، عصام (2013). علاقة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المصارف الوطنية - قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

قناوي، عزت (2006). أساسيات في المالية العامة. الفيوم، مصر: دار العلم للنشر والتوزيع.

كافي، مصطفى (2014). تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.

الكساسبة، عماد (2011). أثر الرقابة الالكترونية في جودة الخدمات الداخلية في المصارف العاملة في الأردن. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

كشك، محمد (1996). مبادئ الاحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية، ط1. الاسكندرية، مصر: دار الطباعة الحرة.

كلاب، سعيد (2004). واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة). (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة. فلسطين.

مالك، ياسر (2017). المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وأثرها على فاعلية أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي: دراسة تطبيقية في عينة من الجامعات الحكومية. مجلة جامعة الكوفة، العدد (44)، 285-320.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001). مفاهيم التدقيق المتقدمة. عمان، الأردن: مطابع الشمس.

مجموعة عمل الانتوساي لتدقيق تكنولوجيا المعلومات، مبادرة الانتوساي للتنمية INTOSAI (2014). دليل تدقيق تكنولوجيا المعلومات لأجهزة الرقابة العليا. ديوان المحاسبة الكويتي.

محمد، الوليد الطيب (2017). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية "دراسة ميدانية على مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية". (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين. السودان.

محمود، رأفت وآخرون (2011). علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الاولى. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

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

مسعد، محمد والخطيب، خالد (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان، الأردن: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.

مصطفى، عبد العزيز وآخرون (2019). أساسيات تكنولوجيا المعلومات/تطبيقات محاسبية. القاهرة، مصر: كلية التجارة-جامعة القاهرة-قسم المحاسبة.

المطارنة، غسان (2009). تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الثانية. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية والاجتماعية الفلسطيني/ماس (2015). *تعديلات قانون ضريبة الدخل الأهداف والنتائج المتوقعة*. رام الله. فلسطين.

معهد المدققين الداخليين العالمي (2017). *آراء ورؤى عالمية (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أدوار مميزة في الحوكمة المؤسسية)*. العدد (8). المساهمون: جون بندر ماخر.

معهد المدققين الداخليين العالمي (2019). *الاحتيايل والتدقيق الداخلي - تقرير موقف معهد المدققين الداخليين IIA*.

المغربي، محمد الفاتح (2016). *أصول الإدارة والتنظيم - الطبعة الأولى*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

منشورات وزارة المالية (2017). *الاستراتيجية القطاعية لإدارة المال العام 2017-2022*.

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2019). *تقرير حول الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا*. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/04/28 من الموقع <http://www.oecd.org/gov/>.

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة Arabosai. *دليل الرقابة المالية - مرحلة التخطيط*. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/03/30 من موقع <https://fc.lc/CfSE>.

الناصر، الهنوف (2019، آذار). *التدقيق الداخلي وأعمال التدقيق المستمر*. مجلة التدقيق الداخلي/ جمعية المدققين الداخليين الأردنية. العدد (8). تم الاسترجاع بتاريخ 2020/04/02 من موقع: <https://fc.lc/YtSc9>.

نشوان، اسكندر (2017). *استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين - دراسة تحليلية*. مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية). 21(1). 212-258.

نور الدين، أحمد (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

هيرث، روبرت (2015، اذار). *إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو*. مجلة المدقق الداخلي/ الشرق الأوسط. العدد 1. تم الاسترجاع بتاريخ 2020/04/25 من الموقع <https://fc.lc/aOYB1cnJ>

الوردات، خلف (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية*. عمان، الأردن: الوراق للتوزيع والنشر.

الوردات، خلف (2017). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1*. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

وزارة المالية (2014). *معايير ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية الفلسطينية*، الطبعة الأولى. رام الله، فلسطين: وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي.

وزارة المالية (2015). *الكتيب المحاسبي بدعم من البنك الدولي*. رام الله، فلسطين.

وزارة المالية. (2011). *دليل سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي*. رام الله، فلسطين: وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي.

الوقاد، سامي ووديان، لؤي (2010). *تدقيق الحسابات (1)*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

ياسين، سعد غالب (2009). *أساسيات نظم المعلومات الادارية وتكنولوجيا المعلومات*. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

- Abdulai, Y. (2018). *Assessing the Effectiveness of Internal Control Systems in the Public Sector of Ghana on Selected District Assemblies in Northern Region, Ghana*. **Journal finance and accounting**, 9 (22),44-50.
- Abdullahi., M. (2016). *Effect of internal control system on financial performance of higher education institutions in puntland*. **International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kingdom**, 5 (12):762-780.
- Abu Naser, S., Al Shobaki, M., & Ammar, T. (2017). **Impact of Communication and Information on the Internal Control Environment in Palestinian Universities**. Retrieved January, 11, from: <https://fc.lc/Mgf6hbu0>.
- AL-Qudah., G. (2011). *"The Impact of Accounting Information Systems on Effectiveness of Internal Control in Jordanian Commercial Banks: Field Study"*. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business**, 2 (9): 365-377.
- Badara, M., Saidin, S. (2013). *Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level*. **Journal of Social and Development Sciences**, 4 (1),16-23.
- Chandan. S. (1987). **Management: theory & practice**, First edition. Delhi. Vikas publishing house.

- Chang, Y., Chen, H., Cheng, R., & Chi, W. (2019). *The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance*. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**.15 (1).1-19.
- Chen, J. & Chan, K. (2017). *Internal control and stock price crash risk: evidence from china*. **European accounting review**. 26(1).125-152.
- Coso framework. (2013). Retrieved January 22, from: <https://fc.lc/0SAKLw71>.
- Coso (2013). **Internal control- integrated framework**. Executive summary. Aicpa.
- Ejoh, N., & Ejom, P. (2014). *The Impact of Internal Control Activities on Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria*. **Journal of economics and sustainable development**, 5 (16),132-143.
- GAO. (2001). United States General Accounting Office. **Internal Control Management and Evaluation Tool**. New York.
- Hodgetts, R. (1979). **Management's: theory process and practice, second edition**. Philadelphia. saunders company.
- Ibrahim, S., Diibuzie, G., & Abubakari, M. (2017). *Impact of Internal Control Systems on Financial Performance: The Case of Health Institutions in Upper West Region of Ghana*. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences** ,7 (4), 684-696.

Institute of Internal Auditors. (2011). **Internal Auditing's Role in Risk Management: Research Foundation.**

INTOSAI (Gov 9100). (2004). **Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector.** Vienna.

Kinyua, J., Gakure, R, Gekara, R., & ORWA, G., (2015). *Effect of Internal Control Environment on the Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange*, **International Journal of Innovative Finance and Economics Research**, 3(4), 29-48.

Mary, M., Albert, O., & Byaruhanga, J. (2014). *Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane out grower companies in Kenya*. **Journal of Business and Management**, 16 (12): 62 – 7.

Namken, J. & Rapp. G. N. (1997). "**Strategic planning Handbook for Cooperatives**", United States Department of Agriculture, Washington DC, USA.

Nnenna, C., Nnenna, O., &, Carol, N. (2016). *Internal Control System and Working Capital of Manufacturing Firms in Nigeria: An Empirical Review*. **Journal of economics and sustainable development**, 7 (16),182-188.

Rababa' H. M. (2014). *The Factors Effectuated in the Internal Control Systems at the Private Hospitals in Jordan*. **Journal finance and accounting**, 5 (10), 65-73.

Sawyeer. L, Dittenbofer. M, Scheiner. J. (2003). **The practice of modern internal auditing**. The institute of internal auditors IIA. (5th ed).

Sekaran, U. (2006). "**Research Methods for Business: A skill Building Approach**", Fourth Edition, John Wiley and sons, Inc.

Tenbele, N. (2019). *Effectiveness of internal control system in higher learning institution, in Nairobi, Kenya*. **Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues**, 9(3), 143-155.

Whittington O., Ray & Kurt, Pany. (2004). **Priciples of Auditing and Other Assurance services**. McGraw-Hill/Irwin, Inc. (14th ed).

الملاحق

ملحق (1): تسهيل مهمة الباحث

ملحق (2): أسماء محكمي الاستبانة

ملحق (3): الاستبانة بصورتها النهائية

ملحق (4): مخرجات برنامج Spss

ملحق (1)

تسهيل مهمة الباحث

حضرة السيد مدير مكتب ضريبة الدخل في محافظة المحترم

تحية طيبة وبعد،

الموضوع: تعبئة استبانة

نهديكم أطيب التحيات وأجملها، ونرجو من حضرتكم الإيعاز لموظفي المكتب لديكم بتعبئة الاستبانة حول دراسة نقوم بها تحت عنوان:

(العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

دراسة ميدانية على دوائر ضريبة الدخل في فلسطين)

راجين من حضرتكم المساعدة لإتمام هذا المطلوب، الذي نأمل أن يكون لأطروحتي هذه أثر في تحسن وتطوير نظام الرقابة في دوائر ضريبة الدخل، علماً أن البيانات الواردة لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

تنفذ هذه الدراسة

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا

في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين

بإشراف

الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور

ملحق (2)

أسماء محكمي الاستبانة

الرقم	الاسم	المسمى الوظيفي	مكان العمل
1	د. محمد حسن مخلوف	رئيس قسمي المحاسبة والادارة المالية والمصرفية	جامعة الاسراء - عمان/الأردن
2	د. سامح مؤيد لطفي العطعوط	عميد كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية سابقاً	جامعة النجاح الوطنية
3	أ. هشام راضي هاشم التايه	مدير عام مكتب اقليمي لضريبة الدخل	دائرة ضريبة نابلس
4	أ. اياد حسين موسى سلمان	مدير عام مكتب اقليمي لضريبة الدخل	دائرة ضريبة سلفيت
5	أ. فراس أبو التين	مدقق حسابات قانوني	----
6	د. نادر يوسف محمد صلاحات	مدير عام دائرة التدقيق الداخلي سابقاً	وزارة المالية والتخطيط
7	د. مفيد عبد الله محمود الظاهر	استاذ مساعد	جامعة النجاح الوطنية
8	د. اسلام عبد الجواد	استاذ مساعد	جامعة النجاح الوطنية

أولاً: البيانات الديمغرافية:

يرجى وضع اشارة (x) فيما ينطبق عليك:

1. الجنس: ذكر أنثى
2. المسمى الوظيفي: مدير دائرة نائب مدير رئيس قسم رئيس شعبة مقدر مدقق/مراقب مالي/مراقب غير ذلك، أذكره من فضلك:
3. جهة العمل: دائرة ضريبة الدخل دائرة التدقيق الداخلي/رام الله بكالوريوس ماجستير فأعلى
4. المؤهل العلمي: دبلوم متوسط إدارة اعمال اقتصاد مالية ومصرفية تكنولوجيا ونظم المعلومات قانون غير ذلك، اذكره من فضلك:
5. التخصص العلمي: محاسبة
6. سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 - 15 سنوات أكثر من 15 سنة
7. هل لديك دورات متخصصة في أنظمة الرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات: لا يوجد أقل من 3 من 3 - 5 أكثر من 5

ثانياً: العوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل:

يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة:

معارض	معارض بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم
المجال الأول: البيئة الرقابية:						
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟						
					يوجد لجنة تدقيق تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.	1
					يتلاءم الهيكل التنظيمي للدائرة مع طبيعة وحجم عملها.	2
					يوجد نظام واضح مكتوب ومعتمد لسياسات التوظيف لدى الدائرة.	3
					يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة.	4
					تعمل الإدارة العليا على بناء خطة استراتيجية وخطة سنوية (تشغيلية) للدائرة.	5
					يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة.	6
					يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة لحماية كاشفي الفساد Whistleblowing	7
					يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم.	8
					يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة للتعامل مع شكاوى المكلفين.	9
					توجد لجنة مختصة في كل دائرة للنظر في الاختلاف بين المقدر والمكلف أو ممثله.	10
المجال الثاني: تقييم المخاطر:						
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟						
					يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، إجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل.	1
					يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة.	2
					تعمل الإدارة العليا على تحديد احتمالات تعرض الدائرة للمخاطر.	3
					تتخذ الإدارة العليا الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.	4
					يتم تقييم مخاطر الاحتيال (مثل: الفساد، التلاعب بالإقرارات) التي تتعرض لها الدائرة.	5
					يتم تحديد وتقدير احتمالات تعرض الدائرة لمخاطر الاحتيال الوظيفي.	6
					يوجد دائرة مختصة بإدارة المخاطر تتبع الإدارة العليا تعنى بتحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة في دوائر ضريبة الدخل.	7
					يتم تقييم درجة تعرض العناصر التي تشملها الاقرارات الضريبية للتزوير .	8
					يوجد خطة للطوارئ تركز على قدرة الدائرة على اعادة ممارسة وتشغيل الانظمة	9

					اليومية لتأدية المهام وتقديم الخدمات بما يتماشى مع الاستراتيجية في حال حدوث الخطر.
				10	تقيّم المخاطر المتعلقة بالأحداث الخارجية (مثل: التغييرات السياسية، والتغييرات في الأنظمة والقوانين).
المجال الثالث: الأنشطة الرقابية:					
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟					
				1	يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)
				2	يتم تصميم ضوابط للحد من التدخلات اليدوية غير الملائمة في نظام الإيرادات المحوسب.
				3	تتسم الإجراءات الإدارية المعمول بها في الدائرة بالبساطة والوضوح.
				4	تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة.
				5	يوجد إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وفقاً للموازنات والتوقعات.
				6	يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتياطية على الدائرة.
				7	يوجد نظام للمتابعة والتقييم المبني على النتائج لخطة الدائرة الاستراتيجية.
				8	يوجد سياسات تنظم عملية استمرار العمل في وجود حالة الطوارئ.
				9	يتم توزيع صلاحيات التقدير بين الموظفين للملفات الضريبية من فترة إلى أخرى.
المجال الرابع: نظام المعلومات والاتصالات:					
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟					
				1	يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة.
				2	يتم تنفيذ تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة في الدائرة.
				3	يتم إيصال المعلومات إلى المكلفين في الموعد المناسب بحسب القانون الضريبي.
				4	يتوفر لدى الدائرة وسائل اتصال إلكترونية فعالة مع المكلفين.
				5	يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم.
				6	يلبي نظام الاتصال المعمول به احتياجات الإدارة العليا من المعلومات الدقيقة.
				7	يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها.
				8	توفر الإدارة العليا خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال وكشفها.

المجال الخامس: المتابعة				
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟				
				1 يوجد لجنة خاصة لدراسة اجراءات العمل بشكل دوري وتقديم أية اقتراحات حول (اضافة، تعديل، حذف) أية اجراءات معمول بها في دوائر ضريبة الدخل.
				2 تقوم الادارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع إلى أية ملاحظات حول الاجراءات المطبقة في الدائرة.
				3 يوجد هنالك مصفوفة تصعيد Escalation Matrix لمتابعة أي ملاحظات أو فجوات في نظام الرقابة الداخلية.
				4 تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل.
				5 تقوم الادارة العليا بعمل تقييمات مستمرة لأنشطة الدائرة التشغيلية لاكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها في الوقت المناسب.
				6 تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام دوائر ضريبة الدخل بالقوانين المعمول بها.
				7 تقوم الإدارة العليا بوضع اجراءات محددة للإبلاغ عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية تحدد فيها إلى من يتم التبليغ وكيف يتم التبليغ.
المجال السادس: دائرة التدقيق الداخلي- وزارة المالية/ رام الله:				
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟				
				1 تقم دائرة التدقيق الداخلي فعالية الضوابط الرقابية الخاصة بمنع وكشف الاحتيال.
				2 تقوم دائرة التدقيق الداخلي بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمخالفات المالية والإدارية وفق القانون.
				3 تقوم دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة عمليات ادارة المخاطر التشغيلية في الدوائر الضريبية.
				4 تستقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة.
				5 تساهم دائرة التدقيق الداخلي بالإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
				6 تستعين الإدارة العليا بدائرة التدقيق الداخلي عند دراسة الاحتياجات السنوية لدوائر ضريبة الدخل.
				7 تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتمالية.

المجال السابع: تكنولوجيا المعلومات المستخدمة:					
في اعتقادك ما مدى تأثير العوامل التالية في دائرة ضريبة الدخل على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟					
				1	يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة.
				2	يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح.
				3	يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم.
				4	تتوفر ضوابط للتطبيق في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة لمتابعة اجراءات التنفيذ يوما بيوم.
				5	يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والأنشطة بشكل صحيح.
				6	يتوفر تدابير حماية ضد الأخطار المحتملة من استخدام تكنولوجيا المعلومات في الدائرة.
				7	يكشف النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة عن أي تغيير غير مصادق عليه يحدث عند تنفيذ العمليات والأنشطة.
				8	يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن.
القسم الثالث: درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية:					
في اعتقادك ما درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة الدخل؟					
				1	يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
				2	يحدد المخاطر وقيمتها وسبل مواجهتها.
				3	ينبه إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين.
				4	يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
				5	يفي بمتطلبات المساءلة في الدائرة.
				6	ينتح المجال لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة في الدائرة.
				7	يساعد الادارة العليا على مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها.
				8	يوظف نظام تكنولوجيا المعلومات لتحسين السياسات والإجراءات الرقابية.

القسم الرابع: المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكتفاء بالإجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث).					
2	ضعف الاجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواء (موظفي دوائر ضريبة الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين الخ).					
3	استخدام الوساطة والمحسوبية في اختيار الموظفين.					
4	وجود مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين.					
5	عدم استجابة الإدارة العليا بشكل مناسب وسريع لتوصيات دائرة التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية.					
6	التحيز وعدم الموضوعية لدى الموظفين في التعامل مع المكلفين.					
7	إساءة فهم موظفي الدائرة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.					
8	عدم استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع للشكاوى التي تقدم لها.					
9	تخطي الموظفين للتعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج الدائرة لتحقيق مصالح خاصة.					

في اعتقادك ما هي المعوقات والعوامل المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في دوائر ضريبة الدخل التي لم ترد ضمن الأسئلة السابقة؟

.....

.

.....

.

انتهت

ملحق (4)

مخرجات برنامج Spss

أولاً: اختبار كرونباخ الفا:

Reliability Scale: ALL VARIABLES

الأداة ككل:

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	77	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	77	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.937	.941	76

المجال الأول: البيئة الرقابية:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.814	10

المجال الثاني: تقييم المخاطر:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.808	10

المجال الثالث: الأنشطة الرقابية:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.703	9

المجال الرابع: نظام المعلومات والاتصالات:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.626	8

المجال الخامس: المتابعة:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.821	7

المجال السادس: نشاط التدقيق الداخلي:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items

.847	7
------	---

المجال السابع: تكنولوجيا المعلومات:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.847	8

درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.890	8

المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.869	9

ثانياً: الاختبارات الوصفية لفئتي الدراسة والدراسة كاملة:

✓ موظفو دوائر ضريبة الدخل

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.443	3.41	5	3	64	البيئة الرقابية
.425	3.19	5	3	64	تقييم المخاطر
.340	3.63	5	3	64	الأنشطة الرقابية
.403	3.16	4	3	64	نظام المعلومات
.488	3.37	4	2	64	المتابعة
.504	3.61	5	3	64	التدقيق الداخلي
.493	3.59	5	3	64	تكنولوجيا المعلومات
.462	3.48	5	3	64	الفاعلية
.535	3.76	5	3	64	المعوقات
.325	3.42	4	3	64	متغيرات 7
				64	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.473	3.33	4	3	64	يوجد لجنة تدقيق تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
.826	3.22	5	1	64	يتلاءم الهيكل التنظيمي للدائرة مع طبيعة وحجم عملها.
.920	3.30	5	1	64	يوجد نظام واضح مكتوب ومعتمد لسياسات التوظيف لدى الدائرة.
.934	3.13	5	1	64	يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة.
.872	3.53	5	1	64	تعمل الإدارة العليا على بناء خطة استراتيجية وخطة سنوية (تشغيلية) للدائرة.

.739	3.84	5	2	64	يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة.
.635	3.41	5	2	64	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة لحماية كاشفي الفساد Whistleblowing
.711	3.55	5	2	64	يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم.
.664	3.31	5	2	64	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة للتعامل مع شكاوى المكلفين.
.713	3.52	5	2	64	توجد لجنة مختصة في كل دائرة للنظر في الاختلاف بين مأمور التقدير وبين المكلف أو ممثله.
.940	2.08	5	1	64	يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، إجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل.
.614	3.94	5	3	64	يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة.
.826	3.28	5	1	64	تعمل الإدارة العليا على تحديد احتمالات تعرض الدائرة للمخاطر.
.615	3.55	5	3	64	تتخذ الادارة العليا الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.
.706	3.41	5	2	64	يتم تقييم مخاطر الاحتيال (مثل: الفساد، التلاعب بالاقراءات) التي تتعرض لها الدائرة.
.563	3.47	5	3	64	يتم تحديد وتقييم احتمالات تعرض الدائرة لمخاطر الاحتيال الوظيفي.
.924	2.19	4	1	64	يوجد دائرة مختصة بإدارة المخاطر تتبع الإدارة العليا تعنى بتحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة في دوائر ضريبة الدخل.
.548	3.28	5	2	64	يتم تقييم درجة تعرض العناصر التي تشملها الاقرارات الضريبية للتزوير.
.541	3.34	5	3	64	يوجد خطة للطوارئ تركز على قدرة الدائرة على اعادة ممارسة وتشغيل الانظمة اليومية لتأدية المهام وتقديم الخدمات بما يتماشى مع الاستراتيجية في حال حدوث الخطر.
.549	3.38	5	3	64	تقيم المخاطر المتعلقة بالأحداث الخارجية (مثل: التغييرات السياسية، والتغيرات في الأنظمة والقوانين).
.719	4.08	5	3	64	يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)
.764	3.64	5	1	64	يتم تصميم ضوابط للحد من التداخلات اليدوية غير الملائمة في نظام الإيرادات المحوسب.
.597	3.66	5	3	64	تتسم الإجراءات الإدارية المعمول بها في الدائرة بالبساطة والوضوح.

.525	3.30	4	2	64	تتبع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة.
.610	3.59	5	2	64	يوجد إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وفقاً للموازنات والتوقعات.
.616	3.47	5	2	64	يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتياطية على الدائرة.
.642	3.52	5	2	64	يوجد نظام للمتابعة والتقييم المبني على النتائج لخطة الدائرة الاستراتيجية.
.563	3.50	5	3	64	يوجد سياسات تنظم عملية استمرار العمل في وجود حالة الطوارئ.
.628	3.95	5	3	64	يتم توزيع صلاحيات التقدير بين الموظفين للملفات الضريبية من فترة إلى أخرى.
.680	3.83	5	3	64	يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة.
.627	3.64	5	2	64	يتم تنفيذ تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة في الدائرة.
.734	3.47	5	2	64	يتم إيصال المعلومات إلى المكلفين في الموعد المناسب بحسب القانون الضريبي.
.588	3.44	5	3	64	يتوفر لدى الدائرة وسائل اتصال إلكترونية فعالة مع المكلفين.
.591	3.50	5	3	64	يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم.
.610	3.41	5	3	64	يلبي نظام الاتصال المعمول به احتياجات الإدارة العليا من المعلومات الدقيقة.
.906	1.94	4	1	64	يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها.
.950	2.05	4	1	64	توفر الإدارة العليا خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال وكشفها.
.638	3.42	5	2	64	يوجد لجنة خاصة لدراسة إجراءات العمل بشكل دوري وتقديم أية اقتراحات حول (إضافة، تعديل، حذف) أية إجراءات معمول بها في دوائر ضريبة الدخل.
.895	3.16	5	1	64	تقوم الإدارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع إلى أية ملاحظات حول الإجراءات المطبقة في الدائرة.
.479	3.27	4	2	64	يوجد هنالك مصفوفة تصعيد Escalation Matrix للمتابعة أي ملاحظات أو فجوات في نظام الرقابة الداخلية.

.642	3.47	5	3	64	تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبية الدخل.
.706	3.41	5	1	64	تقوم الادارة العليا بعمل تقييمات مستمرة لأنشطة الدائرة التشغيلية لاكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها في الوقت المناسب.
.836	3.50	5	1	64	تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام دوائر ضريبية الدخل بالقوانين المعمول بها.
.804	3.36	5	1	64	تقوم الادارة العليا بوضع اجراءات محددة للإبلاغ عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية تحدد فيها الى من يتم التبليغ وكيف يتم التبليغ.
.655	3.62	5	3	64	تقيم دائرة التدقيق الداخلي فعالية الضوابط الرقابية الخاصة بمنع وكشف الاحتيال.
.734	3.47	5	1	64	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمخالفات المالية والإدارية وفق القانون.
.729	3.41	5	2	64	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة عمليات ادارة المخاطر التشغيلية في الدوائر الضريبية.
.833	3.81	5	2	64	تستقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة.
.627	3.64	5	3	64	تساهم دائرة التدقيق الداخلي بالإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة.
.678	3.62	5	3	64	تستعين الإدارة العليا بدائرة التدقيق الداخلي عند دراسة الاحتياجات السنوية لدوائر ضريبية الدخل.
.706	3.70	5	3	64	تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتمالية.
.645	3.89	5	3	64	يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة.
.710	3.69	5	2	64	يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح.
.714	3.67	5	2	64	يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم.
.734	3.52	5	1	64	تتوفر ضوابط للتطبيق في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة لمتابعة اجراءات التنفيذ يوميا.

.816	3.48	5	1	64	يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والأنشطة بشكل صحيح.
.791	3.41	5	2	64	يتوفر تدابير حماية ضد الأخطار المحتملة من استخدام تكنولوجيا المعلومات في الدائرة.
.642	3.53	5	2	64	يكشف النظام الإلكتروني المستخدم في الدائرة عن أي تغيير غير مصادق عليه يحدث عند تنفيذ العمليات والأنشطة.
.617	3.52	5	3	64	يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن.
.660	3.59	5	3	64	يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
.560	3.44	5	3	64	يحدد المخاطر وقيمتها وسبل مواجهتها.
.639	3.44	5	2	64	يبني إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين.
.615	3.55	5	3	64	يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
.614	3.44	5	2	64	يفي بمتطلبات المساءلة في الدائرة.
.642	3.48	5	2	64	يتيح المجال لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة في الدائرة.
.639	3.44	5	2	64	يساعد الإدارة العليا على مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها.
.666	3.47	5	2	64	يوظف نظام تكنولوجيا المعلومات لتحسين السياسات والإجراءات الرقابية.
.739	3.84	5	3	64	ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكتفاء بالاجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث).
.786	3.78	5	2	64	ضعف الاجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواء (موظفي دوائر ضريبة الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين ... الخ).
.895	3.84	5	2	64	استخدام الوساطة والمحسوبة في اختيار الموظفين.
.701	3.88	5	3	64	وجود مجال للاجتهد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين.
.695	3.66	5	2	64	عدم استجابة الإدارة العليا بشكل مناسب وسريع لتوصيات دائرة التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية.
.710	3.69	5	2	64	التحيز وعدم الموضوعية لدى الموظفين في التعامل مع المكلفين.

.749	3.70	5	2	64	إساءة فهم موظفي الدائرة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
.845	3.72	5	2	64	عدم استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع للشكاوى التي تقدم لها.
.782	3.73	5	3	64	تخطي الموظفين للتعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج الدائرة لتحقيق مصالح خاصة.
				64	Valid N (listwise)

✓ موظفو دائرة التدقيق الداخلي:

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.419	3.82	5	3	13	البيئة الرقابية
.430	3.42	4	3	13	تقييم المخاطر
.367	3.59	4	3	13	الانشطة الرقابية
.229	3.28	4	3	13	نظام المعلومات
.437	3.82	5	3	13	المتابعة
.517	3.93	5	3	13	التدقيق الداخلي
.413	3.81	4	3	13	تكنولوجيا المعلومات
.454	3.88	5	3	13	الفاعلية
.422	3.61	4	3	13	المعوقات
.302	3.67	4	3	13	متغيرات 7
				13	Valid N (listwise)

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.751	3.69	5	3	13	يوجد لجنة تدقيق تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
.630	3.69	5	3	13	يتلاءم الهيكل التنظيمي للدائرة مع طبيعة وحجم عملها.
.689	3.85	5	3	13	يوجد نظام واضح مكتوب ومعتمد لسياسات التوظيف لدى الدائرة.
.599	3.77	5	3	13	يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة.
.577	4.00	5	3	13	تعمل الإدارة العليا على بناء خطة استراتيجية وخطة سنوية (تشغيلية) للدائرة.
.494	3.92	5	3	13	يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة.

.660	3.54	5	3	13	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة لحماية كاشفي الفساد Whistleblowing
.599	4.23	5	3	13	يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم.
.751	3.69	5	3	13	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة للتعامل مع شكاوى المكلفين.
.555	3.85	5	3	13	توجد لجنة مختصة في كل دائرة للنظر في الاختلاف بين مأمور التقدير وبين المكلف أو ممثله.
.599	1.77	3	1	13	يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبة الدخل.
.707	4.00	5	3	13	يوجد لدى الدائرة أهداف واضحة ومحددة.
.801	3.85	5	3	13	تعمل الإدارة العليا على تحديد احتمالات تعرض الدائرة للمخاطر.
.630	3.69	5	3	13	تتخذ الإدارة العليا الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.
.776	3.54	5	2	13	يتم تقييم مخاطر الاحتيال (مثل: الفساد، التلاعب بالاقراءات) التي تتعرض لها الدائرة.
.660	3.46	4	2	13	يتم تحديد وتقدير احتمالات تعرض الدائرة لمخاطر الاحتيال الوظيفي.
.480	2.55	3	1	13	يوجد دائرة مختصة بإدارة المخاطر تتبع الإدارة العليا تعنى بتحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة في دوائر ضريبة الدخل.
.660	3.54	5	3	13	يتم تقييم درجة تعرض العناصر التي تشملها الاقرارات الضريبية للتزوير.
.660	3.46	5	3	13	يوجد خطة للطوارئ تركز على قدرة الدائرة على اعادة ممارسة وتشغيل الانظمة اليومية لتأدية المهام وتقديم الخدمات بما يتماشى مع الاستراتيجية في حال حدوث الخطر.
.519	3.54	4	3	13	تقيم المخاطر المتعلقة بالأحداث الخارجية (مثل: التغيرات السياسية، والتغيرات في الأنظمة والقوانين).
.599	3.77	5	3	13	يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)

.725	3.77	5	3	13	يتم تصميم ضوابط للحد من التدخلات اليدوية غير الملائمة في نظام الإيرادات المحوسب.
.599	3.77	5	3	13	تتسم الإجراءات الإدارية المعمول بها في الدائرة بالبساطة والوضوح.
.776	3.46	5	3	13	تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة.
.519	3.54	4	3	13	يوجد إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وفقاً للموازنات والتوقعات.
.506	3.38	4	3	13	يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتياطية على الدائرة.
.630	3.69	5	3	13	يوجد نظام للمتابعة والتقييم المبني على النتائج لخطة الدائرة الاستراتيجية.
.506	3.38	4	3	13	يوجد سياسات تنظم عملية استمرار العمل في وجود حالة الطوارئ.
.519	3.54	4	3	13	يتم توزيع صلاحيات التقدير بين الموظفين للملفات الضريبية من فترة إلى أخرى.
.506	3.62	4	3	13	يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة.
.660	3.46	4	2	13	يتم تنفيذ تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة في الدائرة.
.660	3.54	5	3	13	يتم إيصال المعلومات إلى المكلفين في الموعد المناسب بحسب القانون الضريبي.
.480	3.69	4	3	13	يتوفر لدى الدائرة وسائل اتصال إلكترونية فعالة مع المكلفين.
.641	4.08	5	3	13	يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم.
.660	2.54	3	1	13	يلبي نظام الاتصال المعمول به احتياجات الادارة العليا من المعلومات الدقيقة.
.506	2.62	3	2	13	يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها.
.480	2.69	3	2	13	توفر الإدارة العليا خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال وكشفها.
.630	3.69	5	3	13	يوجد لجنة خاصة لدراسة اجراءات العمل بشكل دوري وتقديم أية اقتراحات حول (اضافة، تعديل، حذف) أية اجراءات المعمول بها في دوائر ضريبة الدخل.

.630	3.69	5	3	13	تقوم الادارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع إلى أية ملاحظات حول الاجراءات المطبقة في الدائرة.
.776	3.54	5	3	13	يوجد هنالك مصفوفة تصعيد Escalation Matrix لمتابعة أي ملاحظات أو فجوات في نظام الرقابة الداخلية.
.439	4.23	5	4	13	تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل.
.689	3.85	5	3	13	تقوم الادارة العليا بعمل تقييمات مستمرة لأنشطة الدائرة التشغيلية لاكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها في الوقت المناسب.
.555	3.85	5	3	13	تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام دوائر ضريبة الدخل بالقوانين المعمول بها.
.641	3.92	5	3	13	تقوم الادارة العليا بوضع اجراءات محددة للإبلاغ عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية تحدد فيها الى من يتم التبليغ وكيف يتم التبليغ.
.641	4.08	5	3	13	تقيم دائرة التدقيق الداخلي فعالية الضوابط الرقابية الخاصة بمنع وكشف الاحتيال.
.480	3.69	4	3	13	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمخالفات المالية والإدارية وفق القانون.
.641	4.08	5	3	13	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة عمليات ادارة المخاطر التشغيلية في الدوائر الضريبية.
.862	4.08	5	3	13	تستقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة.
.555	3.85	5	3	13	تساهم دائرة التدقيق الداخلي بالإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
.751	3.69	5	3	13	تستعين الإدارة العليا بدائرة التدقيق الداخلي عند دراسة الاحتياجات السنوية لدوائر ضريبة الدخل.
.760	4.08	5	3	13	تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتمالية.
.577	4.00	5	3	13	يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة.

.506	3.62	4	3	13	يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح.
.689	3.85	5	3	13	يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم.
.480	3.69	4	3	13	تتوفر ضوابط للتطبيق في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة لمتابعة اجراءات التنفيذ يوما بيوم.
.555	3.85	5	3	13	يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والانشطة بشكل صحيح.
.599	3.77	5	3	13	يتوفر تدابير حماية ضد الأخطار المحتملة من استخدام تكنولوجيا المعلومات في الدائرة.
.630	3.69	5	3	13	يكشف النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة عن أي تغيير غير مصادق عليه يحدث عند تنفيذ العمليات والأنشطة.
.707	4.00	5	3	13	يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن.
.555	4.15	5	3	13	يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
.641	3.92	5	3	13	يحدد المخاطر وقيمتها وسبل مواجهتها.
.577	4.00	5	3	13	ينبه إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين.
.707	4.00	5	3	13	يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
.599	3.77	5	3	13	يفي بمتطلبات المساءلة في الدائرة.
.650	3.62	4	2	13	يتيح المجال لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة في الدائرة.
.555	3.85	5	3	13	يساعد الإدارة العليا على مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها.
.480	3.69	4	3	13	يوظف نظام تكنولوجيا المعلومات لتحسين السياسات والإجراءات الرقابية.

.506	3.62	4	3	13	ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من اجراءات رقابية للحد منها والاكفاء بالاجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث).
.480	3.69	4	3	13	ضعف الاجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواء (موظفي دوائر ضريبية الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين الخ).
.660	3.54	5	3	13	استخدام الوساطة والمحسوبة في اختيار الموظفين.
.480	3.69	4	3	13	وجود مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين.
.506	3.62	4	3	13	عدم استجابة الإدارة العليا بشكل مناسب وسريع لتوصيات دائرة التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية.
.650	3.62	5	3	13	التحيز وعدم الموضوعية لدى الموظفين في التعامل مع المكلفين.
.660	3.54	5	3	13	إساءة فهم موظفي الدائرة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
.650	3.62	5	3	13	عدم استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع للشكاوى التي تقدم لها.
.660	3.54	5	3	13	تخطي الموظفين للتعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج الدائرة لتحقيق مصالح خاصة.
				13	Valid N (listwise)

✓ الدراسة جميعها كوحدة واحدة:

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.463	3.48	5	3	77	البيئة الرقابية
.431	3.23	5	3	77	تقييم المخاطر
.342	3.63	5	3	77	الانشطة الرقابية
.381	3.18	4	3	77	نظام المعلومات
.507	3.45	5	2	77	المتابعة
.517	3.67	5	3	77	التدقيق الداخلي
.485	3.63	5	3	77	تكنولوجيا المعلومات
.482	3.55	5	3	77	الفاعلية
.518	3.73	5	3	77	المعوقات
.333	3.46	4	3	77	متغيرات 7
				77	Valid N (listwise)

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.542	3.39	5	3	77	يوجد لجنة تدقيق تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
.812	3.30	5	1	77	يتلاءم الهيكل التنظيمي للدائرة مع طبيعة وحجم عملها.
.905	3.39	5	1	77	يوجد نظام واضح مكتوب ومعتمد لسياسات التوظيف لدى الدائرة.
.916	3.23	5	1	77	يوجد سياسات معتمدة لتدريب الموظفين في الدائرة.
.845	3.61	5	1	77	تعمل الإدارة العليا على بناء خطة استراتيجية وخطة سنوية (تشغيلية) للدائرة.
.702	3.86	5	2	77	يوجد دليل لقواعد السلوك الأخلاقي يرسخ قيم النزاهة لدى العاملين في الدائرة.
.637	3.43	5	2	77	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة لحماية كاشفي الفساد Whistleblowing
.736	3.66	5	2	77	يوجد وصف وظيفي موثق كمرجع للموظفين لإعلامهم بواجباتهم.
.689	3.38	5	2	77	يوجد سياسات مكتوبة واضحة ومعتمدة للتعامل مع شكاوى المكلفين.
.696	3.57	5	2	77	توجد لجنة مختصة في كل دائرة للنظر في الاختلاف بين مأمور التقدير وبين المكلف أو ممثله.

.946	2.03	5	1	77	يتوفر إطار مهني معتمد (سياسات، اجراءات، تدريب، دائرة) لتنظيم عملية ادارة المخاطر في دوائر ضريبية الدخل.
.626	3.95	5	3	77	يوجد لدى الدائرة اهداف واضحة ومحددة.
.844	3.38	5	1	77	تعمل الإدارة العليا على تحديد احتمالات تعرض الدائرة للمخاطر.
.616	3.57	5	3	77	تتخذ الإدارة العليا الإجراءات الملائمة لمواجهة المخاطر المحتملة.
.715	3.43	5	2	77	يتم تقييم مخاطر الاحتيال (مثل: الفساد، التلاعب بالاقارات) التي تتعرض لها الدائرة.
.575	3.47	5	2	77	يتم تحديد وتقدير احتمالات تعرض الدائرة لمخاطر الاحتيال الوظيفي.
.960	2.38	4	1	77	يوجد دائرة مختصة بإدارة المخاطر تتبع الإدارة العليا تعنى بتحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة في دوائر ضريبية الدخل.
.572	3.32	5	2	77	يتم تقييم درجة تعرض العناصر التي تشملها الاقرارات الضريبية للتزوير.
.560	3.36	5	3	77	يوجد خطة للطوارئ تركز على قدرة الدائرة على اعادة ممارسة وتشغيل الانظمة اليومية لتأدية المهام وتقديم الخدمات بما يتماشى مع الاستراتيجية في حال حدوث الخطر.
.544	3.40	5	3	77	تقيم المخاطر المتعلقة بالأحداث الخارجية (مثل: التغييرات السياسية، والتغيرات في الأنظمة والقوانين).
.707	4.03	5	3	77	يوجد فصل ملائم بالمهام لموظفي الدائرة (مثل: الفصل بين وظائف التقدير والتحصيل)
.754	3.66	5	1	77	يتم تصميم ضوابط للحد من التدخلات اليدوية غير الملائمة في نظام الإيرادات المحوسب.
.595	3.68	5	3	77	تتسم الإجراءات الإدارية المعمول بها في الدائرة بالبساطة والوضوح.
.572	3.32	5	2	77	تتابع الإدارة العليا المستوى المعيشي للموظفين العاملين في الدائرة.
.593	3.58	5	2	77	يوجد إجراءات لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وفقاً للموازنات والتوقعات.

.597	3.45	5	2	77	يتوفر تفويض مناسب للموظفين للقيام بالأنشطة والعمليات لتخفيض فرص الممارسات الاحتياطية على الدائرة.
.640	3.55	5	2	77	يوجد نظام للمتابعة والتقييم المبني على النتائج لخطة الدائرة الاستراتيجية.
.553	3.48	5	3	77	يوجد سياسات تنظم عملية استمرار العمل في وجود حالة الطوارئ.
.628	3.88	5	3	77	يتم توزيع صلاحيات التقدير بين الموظفين للملفات الضريبية من فترة إلى أخرى.
.656	3.79	5	3	77	يوجد خطة استراتيجية وتشغيلية لتطوير أنظمة المعلومات في الدائرة.
.632	3.61	5	2	77	يتم تنفيذ تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة في الدائرة.
.718	3.48	5	2	77	يتم إيصال المعلومات إلى المكلفين في الموعد المناسب بحسب القانون الضريبي.
.576	3.48	5	3	77	يتوفر لدى الدائرة وسائل اتصال إلكترونية فعالة مع المكلفين.
.634	3.60	5	3	77	يتم الاعلان عن المعلومات الضرورية للموظفين حتى يتمكنوا من القيام بالمهام الموكلة إليهم.
.696	3.26	5	1	77	يلبي نظام الاتصال المعمول به احتياجات الادارة العليا من المعلومات الدقيقة.
.887	2.05	4	1	77	يتوفر صندوق داخل الدائرة لاستقبال الشكاوى التي تتعلق بأدائها وتصرفات الموظفين لديها.
.919	2.16	4	1	77	توفر الإدارة العليا خط ساخن (Hot line) للإبلاغ عن حالات الاحتيال وكشفها.
.640	3.47	5	2	77	يوجد لجنة خاصة لدراسة اجراءات العمل بشكل دوري وتقديم أية اقتراحات حول (اضافة، تعديل، حذف) أية اجراءات معمول بها في دوائر ضريبة الدخل.
.876	3.25	5	1	77	تقوم الإدارة وبشكل دوري بالاجتماع مع كافة الموظفين للاستماع إلى أية ملاحظات حول الاجراءات المطبقة في الدائرة.
.544	3.31	5	2	77	يوجد هنالك مصفوفة تصعيد Escalation Matrix للمتابعة أي ملاحظات أو فجوات في نظام الرقابة الداخلية.

.674	3.60	5	3	77	تستخدم الإدارة العليا تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل في دوائر ضريبة الدخل.
.718	3.48	5	1	77	تقوم الإدارة العليا بعمل تقييمات مستمرة لأنشطة الدائرة التشغيلية لاكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها في الوقت المناسب.
.803	3.56	5	1	77	تقوم الدائرة القانونية بالتأكد من التزام دوائر ضريبة الدخل بالقوانين المعمول بها.
.804	3.45	5	1	77	تقوم الإدارة العليا بوضع اجراءات محددة للإبلاغ عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية تحدد فيها الى من يتم التبليغ وكيف يتم التبليغ.
.670	3.70	5	3	77	تقيم دائرة التدقيق الداخلي فعالية الضوابط الرقابية الخاصة بمنع وكشف الاحتيال.
.700	3.51	5	1	77	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بتزويد ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمخالفات المالية والإدارية وفق القانون.
.754	3.52	5	2	77	تقوم دائرة التدقيق الداخلي بمتابعة عمليات ادارة المخاطر التشغيلية في الدوائر الضريبية.
.838	3.86	5	2	77	تستقل دائرة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام عن الأنشطة التشغيلية داخل الدائرة.
.616	3.68	5	3	77	تساهم دائرة التدقيق الداخلي بالإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
.687	3.64	5	3	77	تستعين الإدارة العليا بدائرة التدقيق الداخلي عند دراسة الاحتياجات السنوية لدوائر ضريبة الدخل.
.724	3.77	5	3	77	تساعد دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا في الحد من الممارسات الاحتياطية.
.632	3.91	5	3	77	يتوفر في البرنامج الالكتروني المستخدم في الدائرة أهداف محددة وواضحة.
.677	3.68	5	2	77	يكفل النظام الالكتروني المستخدم في الدائرة اكتشاف الأخطاء ويرفض معالجتها إلى أن يتم التصحيح.
.708	3.70	5	2	77	يوجد تحديد في الصلاحيات الممنوحة للاستخدام والوصول للبيانات والمعلومات في البرنامج الالكتروني المستخدم.

.699	3.55	5	1	77	تتوفر ضوابط للتطبيق في البرنامج الإلكتروني المستخدم في الدائرة لمتابعة إجراءات التنفيذ يوما بيوم.
.787	3.55	5	1	77	يتوفر ضوابط عامة لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالدائرة تضمن تنفيذ العمليات والأنشطة بشكل صحيح.
.771	3.47	5	2	77	يتوفر تدابير حماية ضد الأخطار المحتملة من استخدام تكنولوجيا المعلومات في الدائرة.
.639	3.56	5	2	77	يكشف النظام الإلكتروني المستخدم في الدائرة عن أي تغيير غير مصادق عليه يحدث عند تنفيذ العمليات والأنشطة.
.654	3.60	5	3	77	يوجد سياسات لدى الدائرة تنظم عملية النسخ الاحتياطي للمعلومات Backup تضمن الاحتفاظ بنسخة في مكان خارجي بشكل آمن.
.674	3.69	5	3	77	يحقق الالتزام بالقوانين واللوائح السارية والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة.
.598	3.52	5	3	77	يحدد المخاطر وقيمتها وسبل مواجهتها.
.661	3.53	5	2	77	ينبه إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين.
.650	3.62	5	3	77	يحمي الأصول من السرقة والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
.620	3.49	5	2	77	يفي بمتطلبات المساءلة في الدائرة.
.641	3.51	5	2	77	يتيح المجال لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة في الدائرة.
.641	3.51	5	2	77	يساعد الإدارة العليا على مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها.
.641	3.51	5	2	77	يوظف نظام تكنولوجيا المعلومات لتحسين السياسات والإجراءات الرقابية.
.708	3.81	5	3	77	ضعف عملية تحديد المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات رقابية للحد منها والاكتماء بالاجراءات الرقابية المتعلقة بإدارة الأزمات (الحدث).
.742	3.77	5	2	77	ضعف الإجراءات التصحيحية والرادعة بحق المخالفين سواء (موظفي دوائر ضريبية الدخل، مكلفين، مدققين، ممثلو المكلفين الخ).

.864	3.79	5	2	77	استخدام الوساطة والمحسوبية في اختيار الموظفين.
.670	3.84	5	3	77	وجود مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات من قبل الموظفين.
.664	3.65	5	2	77	عدم استجابة الإدارة العليا بشكل مناسب وسريع لتوصيات دائرة التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية.
.697	3.68	5	2	77	التحيز وعدم الموضوعية لدى الموظفين في التعامل مع المكلفين.
.733	3.68	5	2	77	إساءة فهم موظفي الدائرة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
.812	3.70	5	2	77	عدم استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع للشكاوى التي تقدم لها.
.762	3.70	5	3	77	تخطي الموظفين للتعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج الدائرة لتحقيق مصالح خاصة.
				77	Valid N (listwise)

ثالثاً: اختبار (ت) لعينة مستقلة لفنتي الدراسة والدراسة جميعها كوحدة واحدة:

One-Sample Test

✓ موظفو دوائر ضريبة الدخل:

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.053	.425	3.19	64	تقييم المخاطر
.055	.443	3.41	64	البيئة الرقابية
.042	.340	3.63	64	الانشطة الرقابية
.050	.403	3.16	64	نظام المعلومات
.061	.488	3.37	64	المتابعة
.063	.504	3.61	64	التدقيق الداخلي
.062	.493	3.59	64	تكنولوجيا المعلومات
.058	.462	3.48	64	الفاعلية
.067	.535	3.76	64	المعوقات
.041	.325	3.42	64	متغيرات 7

One-Sample Test

95% Confidence Interval of the Difference		Test Value = 3		df	t	
Upper	Lower	Mean Difference	Sig. (2-tailed)			
.30	.08	.191	.001	63	3.589	تقييم المخاطر
.52	.30	.413	.000	63	7.453	البيئة الرقابية
.72	.55	.634	.000	63	14.917	الانشطة الرقابية
.26	.06	.158	.003	63	3.141	نظام المعلومات
.49	.25	.368	.000	63	6.036	المتابعة
.74	.49	.612	.000	63	9.716	التدقيق الداخلي
.71	.46	.588	.000	63	9.533	تكنولوجيا المعلومات
.60	.36	.480	.000	63	8.311	الفاعلية
.89	.63	.760	.000	63	11.379	المعوقات
.50	.34	.423	.000	63	10.404	متغيرات 7

✓ موظفو دائرة التدقيق الداخلي:

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.119	.430	3.42	13	تقييم المخاطر
.116	.419	3.82	13	البيئة الرقابية
.102	.367	3.59	13	الانشطة الرقابية
.064	.229	3.28	13	نظام المعلومات
.121	.437	3.82	13	المتابعة
.143	.517	3.93	13	التدقيق الداخلي
.115	.413	3.81	13	تكنولوجيا المعلومات
.126	.454	3.88	13	الفاعلية
.117	.422	3.61	13	المعوقات
.084	.302	3.67	13	متغيرات 7

One-Sample Test

95% Confidence Interval of the Difference		Test Value = 3		df	t	
Upper	Lower	Mean Difference	Sig. (2-tailed)			
.68	.16	.415	.005	12	3.484	تقييم المخاطر
1.08	.57	.823	.000	12	7.089	البيئة الرقابية
.81	.37	.590	.000	12	5.797	الانشطة الرقابية

.42	.14	.279	.001	12	4.389	نظام المعلومات
1.09	.56	.824	.000	12	6.799	المتابعة
1.25	.62	.934	.000	12	6.513	التدقيق الداخلي
1.06	.56	.808	.000	12	7.045	تكنولوجيا المعلومات
1.15	.60	.875	.000	12	6.956	الفاعلية
.86	.35	.607	.000	12	5.183	المعوقات
.85	.49	.668	.000	12	7.976	متغيرات 7

✓ الدراسة جميعها كوحدة واحدة:

T-Test One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.049	.431	3.23	77	تقييم المخاطر
.053	.463	3.48	77	البيئة الرقابية
.039	.342	3.63	77	الانشطة الرقابية
.043	.381	3.18	77	نظام المعلومات
.058	.507	3.45	77	المتابعة
.059	.517	3.67	77	التدقيق الداخلي
.055	.485	3.63	77	تكنولوجيا المعلومات
.055	.482	3.55	77	الفاعلية
.059	.518	3.73	77	المعوقات
.038	.333	3.46	77	متغيرات 7

One-Sample Test

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
.33	.13	.229	.000	76	4.650	تقييم المخاطر
.59	.38	.482	.000	76	9.137	البيئة الرقابية
.70	.55	.626	.000	76	16.049	الانشطة الرقابية
.26	.09	.179	.000	76	4.116	نظام المعلومات
.56	.33	.445	.000	76	7.704	المتابعة
.78	.55	.666	.000	76	11.306	التدقيق الداخلي
.74	.51	.625	.000	76	11.299	تكنولوجيا المعلومات
.66	.44	.547	.000	76	9.968	الفاعلية
.85	.62	.734	.000	76	12.440	المعوقات
.54	.39	.465	.000	76	12.252	متغيرات 7

رابعاً: اختبار (ت) لعينتين مستقلتين للدراسة جميعها كوحدة واحدة:

Independent Samples Test

Group Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	جهة العمل
.119	.430	3.42	13	دائرة التدقيق الداخلي
.053	.425	3.19	64	دائرة ضريبة الدخل
.116	.419	3.82	13	دائرة التدقيق الداخلي
.055	.443	3.41	64	دائرة ضريبة الدخل
.102	.367	3.59	13	دائرة التدقيق الداخلي
.042	.340	3.63	64	دائرة ضريبة الدخل
.064	.229	3.28	13	دائرة التدقيق الداخلي
.050	.403	3.16	64	دائرة ضريبة الدخل
.121	.437	3.82	13	دائرة التدقيق الداخلي
.061	.488	3.37	64	دائرة ضريبة الدخل
.143	.517	3.93	13	دائرة التدقيق الداخلي
.063	.504	3.61	64	دائرة ضريبة الدخل
.115	.413	3.81	13	دائرة التدقيق الداخلي
.062	.493	3.59	64	دائرة ضريبة الدخل
.126	.454	3.88	13	دائرة التدقيق الداخلي
.058	.462	3.48	64	دائرة ضريبة الدخل
.084	.302	3.67	13	دائرة التدقيق الداخلي
.041	.325	3.42	64	دائرة ضريبة الدخل

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means			Levene's Test for Equality of Variances		
Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F	
.087	75	1.736	.652	.205	تقييم المخاطر Equal variances assumed
.103	17.109	1.722			Equal variances not assumed
.003	75	3.074	.338	.929	البيئة الرقابية Equal variances assumed
.005	17.896	3.192			Equal variances not assumed
.676	75	-.419	.803	.063	الانشطة الرقابية Equal variances assumed
.695	16.455	-.399			Equal variances not assumed
.301	75	1.042	.014	6.386	نظام المعلومات Equal variances assumed
.147	29.589	1.488			Equal variances not assumed
.003	75	3.120	.695	.155	المتابعة Equal variances assumed
.003	18.625	3.359			Equal variances not assumed
.039	75	2.096	.904	.015	التدقيق الداخلي Equal variances assumed
.055	16.949	2.059			Equal variances not assumed
.138	75	1.501	.683	.168	تكنولوجيا المعلومات Equal variances assumed
.107	19.635	1.688			Equal variances not assumed
.006	75	2.813	.472	.522	الفاعلية Equal variances assumed
.011	17.455	2.850			Equal variances not assumed
.333	75	-.974	.287	1.148	المعوقات Equal variances assumed
.268	20.673	-1.139			Equal variances not assumed
.015	75	2.496	.975	.001	المتغيرات المستقلة Equal variances assumed
.017	18.147	2.625			مجتمعة Equal variances not assumed

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

**Factors Affecting the Effectiveness of the
Internal Control System: A Field Study on
the Income Tax Departments in Palestine**

**By
Kayed Mohammad Mohammad Al-Tanbour**

**Supervisor
Prof. Dr. Abdalnaser Ibrahim Nour**

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

2020

**Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System:
A Field Study on the Income Tax Departments in Palestine**

By

Kayed Mohammad Mohammad Al-Tanbour

Supervisor

Prof. Dr. Abdulnaser Ibrahim Nour

Abstract

The study aimed to identify the factors affecting the effectiveness of the internal control system in the Income Tax Departments in Palestine, and to determine the impact of both (Control environment, Risk assessment, Control activities, Information & Communication system, Monitoring, Internal Audit Department activity, Information technology used) on the effectiveness of the internal control system in the Income Tax Departments in Palestine, and to achieve the objectives of the study the researcher was used to the descriptive methodology, and to determine the accuracy of the questionnaire with the subject of the study and its objectives, and after testing its Validity and Stability, it was applied to all the individuals of the sample that are suitable for the study which includes two categories: the first category consisted of (66) employees of Income Tax Departments selected in the method of the sample intent, and the second category consisted of (15) employees of the Internal Audit Department of the Ministry of Finance and Planning, from whom the data was collected using the comprehensive inventory method, where (64) questionnaires were retrieved from Income Tax Departments employees and (13) questionnaires from Internal Audit Department staff, collected, encoded, entered into the computer using the social statistical science

package program and processed using the social statistical science package program. The results of the study showed that the most important factors affecting the effectiveness of the internal control system in Income Tax Departments are: an appropriate separation of: tasks for department staff (e.g., separation of assessment and collection functions) in the average of (4.03), and showed that the least effective factors on the effectiveness of the internal control system in Income Tax Department is: Availability of an approved professional framework (policies, procedures, training, department) to regulate the risk management process in the Income Tax Departments in the average of (2.03) from the point of view of the sample all as a single unit, and the most influential factor from the point of view of the sample as a single unit is similar to the point of view of the employees of the Income Tax Departments: the existence of an appropriate Segregation of tasks for the employees of the department (e.g.: Segregation of assessment and collection functions) in the average of (4.08), while Income Tax Departments employees consider that the least impact on the effectiveness of the internal control system in Income Tax Departments is The availability of an internal unit (box) pox to receive complaints concerning the performance and actions of its employees in the center in the average of (1.94), while Internal Audit Department staff consider that the most important factors affecting the effectiveness of the internal control system in income tax departments is the use of the senior management reports control and performance in addressing the deficiencies and development of work in the income tax departments, and the existence of a

documented description as a reference for employees to inform them of their duties in the average of (4.23), and consider that the least influential factor on the effectiveness of the internal control system in the Income Tax Departments is: availability of: An accredited professional framework (policies, procedures, training, department) to regulate the risk management process in the Income Tax Departments in the average of (1.77), the results also showed that there is a statistically significant effect at the level of indication ($\alpha \leq 0.05$) for each of the : (Control environment, Risk assessment, Control activities, Information & communication system, Monitoring, Internal Audit Department activity, Information technology used) on the effectiveness of the internal control system in the Income Tax Departments, and in light of the results the researcher recommended several recommendations, including: The ministry of finance, planning and the General Administration of Income Tax should pay close attention to the internal control system in the Income Tax Departments, by raising awareness of the internal control system, and establishing the principle that the effectiveness and efficiency of this system is the responsibility of all employees in those departments, and there is an urgent need to establish a specialized risk management department in the General Administration of Income Tax, because of its importance in controlling the risks that may be faced by Income Tax Departments and reducing them to acceptable proportions.

Keywords: Effectiveness, Internal Control System, Income Tax Department.