



عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة
الوطنية الفلسطينية

باسم سميح خليل نزال

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1439هـ - 2018م

تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية

إعداد:

باسم سميح خليل نزال

بكالوريوس محاسبة من جامعة النجاح الوطنية/ فلسطين

المشرف الرئيس: د. كامل أبو كويك

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة
والضرائب من كلية الدراسات العليا / جامعة القدس.

1439هـ - 2018م



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والضرائب

إجازة الرسالة

تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية
الفلسطينية

إسم الطالب: باسم سمير خليل نزال

الرقم الجامعي: 21411144

المشرف : د . كامل أبوكويك

نوفشت هذه الرسالة بتاريخ 2018/4/25م، وأجيزت من لجنة المناقشة التالية
أسمائهم وتواقيعهم:

التوقيع
التوقيع
التوقيع

رئيس لجنة المناقشة د . كامل أبوكويك

ممتحناً داخلياً د . فراس بركات

ممتحناً خارجياً د . مروان أبوهلال

القدس - فلسطين

1439هـ - 2018م

الإهداء

الفضل يُهدى لأصحابه، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله،
فإلى أصحاب الفضل عليّ: تربيةً، رعايةً، علماً، وبحثاً.
إلى والديّ الكريمين، إخوتي
وإلى زوجتي وأولادي، جزاء ما قدّموا وتحملّوا.
إليهم جميعاً...
أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع لعلّ فيه ما يسعدهم.

إقرار

أقر أنا معد الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وإنها نتيجة أبحاثي الخاصة، بإستثناء مع تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الدراسة، أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع:

باسم سميح نزال

التاريخ : 25 / 4 / 2018

الشكر والتقدير

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

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

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

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

إلى كل هؤلاء... أهدي هذا الجهد المتواضع.

مصطلحات الدراسة:

الحوكمة: "مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بإسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر" (دليل ممارسات الحوكمة الاردنية في القطاع العام، 2014).

المشاركة: "يجب أن يكون لكل الرجال والنساء صوت في صنع القرار مباشرة أو من خلال مؤسسات وسيطة شرعية تمثل مصالحهم، هذه المشاركة الواسعة مبنية على حرية التعبير وتكوين الجمعيات، وكذلك على القدرة على المشاركة بشكل بناء" (UNDP, 1997).

سيادة القانون: "يجب أن تكون الأطر القانونية عادلة وأن تنفذ بشكل محايد على جميع افراد المجتمع، ولا سيما قوانين حقوق الإنسان" (UNDP, 1997).

الشفافية: "هذا المفهوم مبني على التدفق الحر للمعلومات، ويجب أن تكون متاحة بشكل مباشر للمعنيين وأصحاب المصلحة، كما ويجب أن تكون كافية لجعلها مفهومة ويمكن رصدها من قبلهم" (UNDP, 1997).

الاستجابة: "على جميع المؤسسات والعمليات الإستجابة لخدمة جميع أصحاب المصلحة" (UNDP, 1997).

التوافق: "على الحوكمة الجيدة شمول المصالح المختلفة من أجل الوصول إلى إجماع واسع حول أفضل مصالح للمجموعة، وحيثما أمكن على السياسات والإجراءات الواجب اتخاذها" (UNDP, 1997).

المساواة والعدالة: "حصول جميع أفراد المجتمع من رجال ونساء على فرص متساوية للحفاظ على مستوى الترفيه وتطويره" (UNDP, 1997).

الفعالية والكفاءة: "تقديم العمليات والمعلومات من قبل المؤسسات لتلبية جميع الاحتياجات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد" (UNDP, 1997).

المساءلة: "يجب أن تكون المنظمات التي تحتوي على صناعات القرار في الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني مسؤولة أمام العامة وكذلك أصحاب المصلحة ، وتختلف هذه المساءلة حسب التنظيم وما إذا كان القرار داخل أو خارج المنظمة" (UNDP, 1997).

الرؤية الإستراتيجية : "يجب أن يكون لدى القادة والجمهور منظور واسع وطويل المدى عن الحوكمة الجيدة والتنمية البشرية ، إلى جانب الشعور بما هو مطلوب لتطويرهم، كما يجب أن يكون هناك أيضا فهم للتعقيدات التاريخية والثقافية والإجتماعية التي يتم فيها هذا المنظور" (UNDP, 1997).

الضريبة : هي "قريضة إلزامية نقدية تقتطعها الدولة من الافراد جبراً وبصفه نهائيه وبدون مقابل لتغطيه نفقاتها وتحقيق أهدافها" (قاسم، 2003).

ضريبة القيمة المضافة : "وهي ضريبة تفرض على بيع السلع والخدمات في كافة المراحل سواء تصنيع أو إنتاج بحيث تفرض على مدخلات الإنتاج وكذلك على مخرجات الإنتاج والقيمة المضافة هي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع والخدمات ومشترياتها من مدخلات الإنتاج"(بسطامي، 2006).

ضريبة الدخل : "هي قيمة مقتطعة من الدخل الشخصي تحتسب بنسبة مئوية من إجمالي الدخل بعد خصم الإعفاءات الضريبية" (عمرو، 2010).

ضريبة الأملاك : "هي ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الصافي المقدّر للعقارات المبنية والاراضي وهي عينية وسنوية" (حمدان، 2003).

ضريبة الجمارك: "هي نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة تفرض على السلع التي تدخل أو تخرج من حدود الدولة وإقليمها، ومن خلالها يمكن التمييز بين السلع المستوردة والسلع المحلية المماثلة لها، بشرط عدم التمييز بين المصدرين مع إمكانية تخفيض هذه الرسوم بين الدول النامية" (حنو، 2016).

قائمة الاختصارات

Abbreviation	Meaning
IFC	International Finance Corporation
OECD	Organisation For Economic Co-operation And Development
UNDP	The United Nations Development Programme
CG	Corporate Governance

فهرس المحتويات

أ	إقرار
ب	الشكر والتقدير
ج	مصطلحات الدراسة:
هـ	قائمة الاختصارات
و	فهرس المحتويات
ك	فهرس الجداول
م	فهرس الملاحق
س	الملخص
ع	Abstract

1..... الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1	المقدمة :
2-1	أهمية الدراسة :
3-1	مشكلة الدراسة :
4-1	أهداف الدراسة :
5-1	حدود الدراسة:

6..... الفصل الثاني: الإطار النظري

1-2	المبحث الأول: الحوكمة
1-1-2	المقدمة :
1-1-1-2	ماهية الحوكمة
2-1-1-2	تعريف الحوكمة
3-1-1-2	أهمية الحوكمة
4-1-1-2	أهداف الحوكمة
5-1-1-2	مبررات الحوكمة
2-1-2	معايير الحوكمة

13.....	1-2-1-2: معايير الحوكمة في القطاع الخاص
14.....	2-2-1-2: معايير الحوكمة في القطاع العام
17.....	3-1-2: واقع الحوكمة في فلسطين والدول المجاورة
17.....	1-3-1-2: واقع الحوكمة في الاردن، ومصر، وسوريا
18.....	2-3-1-2: نشأة الحوكمة في فلسطين
21.....	4-1-2: التشريعات القانونية ذات العلاقة في الحوكمة للقطاع العام
21.....	1-4-1-2: القانون الأساسي المعدل
22.....	2-4-1-2: قانون الخدمة المدنية
23.....	3-4-1-2: مدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة
26.....	2-2: المبحث الثاني: الضرائب
26.....	1-2-2: أهمية الضرائب
27.....	1-1-2-2: تصنيف الضرائب
27.....	2-1-2-2: ضريبة وحيدة أو ضرائب متعددة:
28.....	3-1-2-2: الضريبة العينية والضريبة الشخصية:
28.....	4-1-2-2: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:
28.....	5-1-2-2: الضريبة على الدخل ورأس المال والانفاق:
29.....	2-2-2: : الضرائب في فلسطين
29.....	1-2-2-2: تاريخ الضريبة في فلسطين
30.....	2-2-2-2: النظام الضريبي في فلسطين
34.....	3-2: المبحث الثالث: الإيرادات العامة للسلطة الفلسطينية
34.....	1-3-2: تطور الإيرادات والنفقات في فلسطين
36.....	1-1-3-2: تطور الإيرادات الضريبية خلال الفترة (2009-2016)
38.....	2-1-3-2: دور الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات العامة
40.....	4-2: المبحث الرابع: العلاقة بين الحوكمة والإيرادات الضريبية
40.....	أولاً: تأثير الحوكمة على أداء موظفي الإدارات الضريبية
41.....	ثانياً: تأثير الحوكمة على الاطراف ذات العلاقة
42.....	الفصل الثالث: الدراسات السابقة
42.....	1-3: الدراسات السابقة باللغة العربية

56.....	2-3 الدراسات السابقة باللغة الانجليزية
66.....	3-3 التعليق على الدراسات السابقة
67.....	4-3 مميزات الدراسة
68.....	5-3 مصفوفة الدراسات

73..... الفصل الرابع: طريقة وإجراءات الدراسة

73.....	1-4 منهجية الدراسة :
73.....	2-4 فرضيات الدراسة :
75.....	3-4 أنموذج الدراسة:
76.....	4-4 الأساليب الإحصائية
76.....	5-4 مجتمع الدراسة
76.....	6-4 عينة الدراسة :
77.....	7-4 وصف أداة الدراسة
77.....	8-4 صدق أداة الدراسة
77.....	1-8-4 صدق الأداة في قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية
78.....	2-8-4 الصدق البنائي لقياس مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية
78.....	9-4 ثبات أداة الدراسة
79.....	10-4 محاور الدراسة
81.....	11-4 وصف عينة الدراسة
83.....	12-4 فحص التوزيع الطبيعي

84..... الفصل الخامس: تحليل البيانات وعرض النتائج ومناقشتها

84.....	1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية
84.....	1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لجميع الإدارات الضريبية
85.....	1-1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الدخل
86.....	2-1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة القيمة المضافة
87.....	3-1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة الجمارك والمكوس
88.....	4-1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الأملاك
89.....	2-5 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة

- 89.....5-2-1 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة حسب كل إدارة
- 90.....5-3 إختبار فرضيات الدراسة
- 90.....5-3-1 الفرضية الرئيسية الأولى : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارات الضريبية المختلفة.
- 90.....5-3-2 الفرضية الرئيسية الثانية : لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات العامة الضريبية على الإيرادات الضريبية
- 90.....5-3-2-1 الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل
- 93.....5-3-2-2 الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة.
- 94.....5-3-2-3 الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الجمارك والمكوس على إيرادات ضريبة الجمارك والمكوس.
- 95.....5-3-2-4 الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك على إيرادات ضريبة الأملاك
- 96.....5-4-4 مناقشة النتائج ومقارنتها مع الدراسات السابقة
- 97.....5-4-1 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية
- 97.....5-4-1-1 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل
- 98.....5-4-1-2 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة
- 99.....5-4-1-3 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس
- 100.....5-4-1-4 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك
- 100.....5-4-2 أثر تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية
- 100.....5-4-2-1 أثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل للسلطة الوطنية.
- 100.....5-4-2-2 أثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة للسلطة الوطنية .
- 101.....5-4-2-3 أثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس على إيرادات الجمارك والمكوس للسلطة الوطنية .
- 102.....5-4-2-4 أثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك على إيرادات ضريبة الأملاك للسلطة الوطنية .
- 103.....5-4-3 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية المختلفة

105	الفصل السادس: الإستنتاجات والتوصيات
105	1-6 الإستنتاجات
106	2-6 التوصيات
107	المراجع
114	الملاحق

فهرس الجداول

جدول (2-1): العمليات المالية - الإيرادات والنفقات و نسبة نموها (مليون شيكل).....	35
جدول (2-2 أ): نسبة نمو الإيرادات الضريبية (مليون شيكل)	36
جدول (2-2 ب): نسبة نمو الإيرادات الضريبية (مليون شيكل)	37
جدول (2-3): نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات (مليون شيكل).....	38
جدول (3-1 أ): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية.....	68
جدول (3-1 ب): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية....	69
جدول (3-1 ج): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية.....	70
جدول (3-1 د): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية.....	71
جدول (3-1 هـ): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية...	72
جدول (4-1): نتائج معامل ارتباط بيرسون بين كل محور وبين الدرجة الكلية لمدى تطبيق معايير الحوكمة	78
جدول (4-2): نتائج إختبار كرونباخ ألفا بين كل محور وبين الدرجة الكلية لمدى تطبيق معايير الحوكمة	79
جدول (4-3): الأوزان النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة	80
جدول (4-4): يوضح مفاتيح التصحيح	80
جدول (4-5 أ): وصف عينة الدراسة تبعا لمتغيراتها	81
جدول (4-5 ب): وصف عينة الدراسة تبعا لمتغيراتها	82
جدول (4-6): جدول التوزيع الطبيعي	83
جدول (5-1): مدى تطبيق معايير الحوكمة لجميع الإدارات الضريبية.....	84
جدول (5-2): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الدخل.....	85
جدول (5-3): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة القيمة المضافة	86
جدول (5-4): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة الجمارك والمكوس.....	87
جدول (5-5): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الأملاك	88
جدول (5-6): مدى تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارات الضريبية	89
جدول (5-7): يوضح الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة بالإدارات الضريبية المختلفة	91
جدول (5-8): نتائج نموذج الانحدار الخطي (Panel Regression) لجميع الإدارات الضريبية	92
جدول (5-9): نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة ضريبة الدخل	93

جدول (5-10) : نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة ضريبة	
القيمة المضافة.....	94
جدول (5-11) : نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة الجمارك	
والمكوس.....	95
جدول (5-12): نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة ضريبة	
الأملك.....	96

فهرس الملاحق

ملحق رقم (1) الإستبانة.....	114
ملحق رقم (2) اسماء المحكمين.....	119
ملحق 3: نتائج معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الإستبانة وبين الدرجة الكلية للمحور.....	120
ملحق 4: نتائج فقرات محاور الدراسة لجميع الإدارات الضريبية.....	123
ملحق 5: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل.....	127
ملحق 6: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة.....	131
ملحق 7: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس.....	135
ملحق 8: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك.....	139
ملحق 9: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار المشاركة حسب الإدارة الضريبية..	143
ملحق 10: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار سلطة القانون حسب الإدارة الضريبية.....	143
ملحق 11: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار المساءلة حسب الإدارة الضريبية..	143
ملحق 12: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الشفافية حسب الإدارة الضريبية..	143
ملحق 13: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار العدالة والمساواة حسب الإدارة الضريبية.....	143
ملحق 14: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الإستجابة حسب الإدارة الضريبية..	144
ملحق 15: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الكفاءة والفاعلية حسب الإدارة الضريبية.....	144
ملحق 16: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الرؤية الاستراتيجية حسب الإدارة الضريبية.....	144
ملحق 17: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار توافق الاراء حسب الإدارة الضريبية.....	144
ملحق 18: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارة الضريبية..	144
ملحق 19: إختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب الجنس.....	145
ملحق 20: إختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب العمر.....	145

ملحق 21: إختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب المؤهل العلمي.....	145
ملحق 22: إختبار تحليل التباين الأحادي مدى معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب التخصص.....	145
ملحق 23: إختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب المسمى الوظيفي.....	145
ملحق 24: إختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب عدد سنوات الخبرة.....	146

الملخص

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق الإدارات الضريبية المختلفة في وزارة المالية الفلسطينية لمعايير الحوكمة (المشاركة، سلطة القانون، المساءلة، الشفافية، العدالة والمساواة، الإستجابة، الكفاءة والفاعلية، الرؤية الاستراتيجية، توافق الآراء)، ومدى تأثير ذلك التطبيق لمعايير الحوكمة كمتغير مستقل على إيراداتها الضريبية المحلية من الإدارات المختلفة (الدخل، المضافة الأملاك، الجمارك والمكوس) كمتغير تابع، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، ووزعت إستبانه على عينة عشوائية مكونة من 260 موظف من موظفي الإدارات الضريبية المختلفة والبالغ إجمالي عددهم 690 موظفاً، ولفحص فرضيات الدراسة استخدم الباحث تحليل الانحدار الخطي (Panel Regression) لفحص اثر تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية، وإختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لفحص الفروقات في تطبيق تلك المعايير بين الإدارات المختلفة.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة (1) يوجد إلتزام من قبل الدوائر الضريبية المختلفة بتطبيق معايير الحوكمة. (2) يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق معايير الحوكمة بين الإدارات الضريبية المختلفة، (3) هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية وإيجابي بين تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية من (ضريبة الدخل، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الجمارك والمكوس)، (4) لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية في تطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة الأملاك.

و على ضوء النتائج الواردة اعلاه أوصت الدراسة ب (1) ضرورة قيام المشرع بإستحداث دليل لممارسات الحوكمة في القطاع العام في فلسطين، (2) ضرورة إنشاء وتهيئة بيئة مناسبة لتطبيق معايير الحوكمة بما يتلاءم مع أهميتها في التأثير على الإيرادات الضريبية، (3) ضرورة قيام الإدارات الضريبية بوضع إجراءات تكفل من رفع مدى الإلتزام بتطبيق معايير الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة القطاع العام، معايير الحوكمة في القطاع العام، الإدارات الضريبية، الإيرادات الضريبية.

The Effect of Governance Standards on Local Tax Revenue (Palestinian Authority)

Prepared by: Basem Sameeh Khalil Nazzal

Supervised by: Dr. Kamel Abu- Kuwiek

Abstract

The study aim to measure the extent of the rules application of public governance in various tax directorates under the Palestinian Ministry of Finance and then test the effect of these application rules. The independent variables include (1) participation, (2) rule of law, (3) accountability, (4) transparency, (5) justice and equality, (6) responsiveness, (7) efficiency and effectiveness, (8) strategic vision, and (9) consensus. The dependent variables includes (1) revenues from income tax, (2) revenues from value added tax, (3) revenues from equity tax, and (4) revenues from customs and excise tax.

In order to achieve the study objective descriptive statistics was used to express the extent of the applications of rules governance, in addition the study measured the significant statistical variance of the rules applications of public governance in various tax directorates by using ANOVA test and examine the impacted of this application on local tax revenues by using Panel Regression model. Toward that end a questionnaire was distributed for the study sample which size 260 employees from various tax directorates out of total 690 employees.

The most important finding of this study reveal that there are four main results (1) the various tax directorate committed in applying the rules of public governance, (2) the ANOVA tests express that there is significant statistical variance of the rules applications of public governance for participation, accountability, transparency, justice and equality, responsiveness, efficiency and effectiveness, strategic vision, and consensus, but insignificant statistical variance of rule of law in the various tax directorate, (3) the Panel Regression models show that there are significant statistical and positive effect for the adoption the rules of public governance for income Tax revenues, value added Tax revenues, customs and excise tax revenues, and (4) there isn't significant statistical effect for property Tax revenues.

With reference to the above results, the study recommended (1) The legislatives should develop a manual about practices and conducts of governance in public sector in Palestine, (2) The need to establish, develop and adopt proper environment in order to implement the standards of governance, in line with their importance in influencing Tax revenues; and (3) the need for Tax directorates to establish procedures that will guarantee the raise in the level of compliance in the implementation of governance standards.

Keywords: Public Governance, Governance public rules, tax directorates, Tax revenues.

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة :

تعرضت الشركات والأسواق المالية في عدة دول في العالم إلى إنهيارات إقتصادية وأزمات مالية، وعزيت هذه الإنهيارات إلى الفساد المالي والإداري المنتشر في تلك الشركات والأسواق المالية، وكانت هناك محاولات عديدة لمحاصرة هذا الفساد، والوقوف على أسبابه، ومنع حدوثه، أو الحد منه، وتمخضت هذه المحاولات بظهور مضامين جديدة منها مفهوم الحوكمة (يوسف، 2007).

والحوكمة "تعتبر من أبرز وأهم الموضوعات المتداولة على مستوى المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، لذلك بات من الضروري التعاطي بجدية ووعي مع مفهوم الحوكمة وخلق الإطار المناسب لوضعها في حيز التطبيق" (نصبة، 2015).

وتهدف الحوكمة إلى تحقيق عناصرها الأساسية والمتمثلة في الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة، بالإضافة إلى الالتزام باحكام القوانين وضمان الرقابة على أداء المنظمة من خلال وضع تسلسل إداري محكم لتحديد الصلاحيات والمسؤوليات وتسلسل القرارات الإدارية داخل المنظمة مع ضروره تطبيق ذلك بهدف الحد من الفساد المالي والإداري واستغلال السلطة في غير مصلحة المنظمة (الشواورة، 2009).

والحوكمة في القطاع العام تهدف إلى المحافظة على المال العام والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للدولة، وهذا يقودنا إلى مفهوم المالية العامة والتي تعنى "بدراسة إقتصاديات القطاع العام، وكما عرفها اخرون بأنها هي ذلك العلم الذي يبحث في نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل والأساليب المالية بشقيها، الإيرادي والإنفاقي، لتحقيق أهداف المجتمع بمختلف إتجاهاتها الإقتصادية والإجتماعية والمالية" (المهياني، 2013).

و تستخدم الدولة القوانين لتحسين وضعها المالي وذلك إستناداً لوجود "علاقة وثيقة تربط بين علم المالية والقانون، فالقانون هو الأداة التنظيمية الأساسية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد الملزمة، التي يجب السير على هداها، في مختلف المبادئ، ومنها ميدان المالية العامة، فالقانون يحول الجوانب النظرية للمالية العامة، كالنفقات العامة والضرائب إلى قواعد قانونية قابلة للتطبيق" (المهياني، 2013).

وترتكز أهم أدوات السياسة المالية للدولة على الضرائب فهي أحد أهم المصادر الرئيسية لإيرادات الدول لتغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها، ويكاد يكون في العصر الحديث إلى اعتماد الدول بشكل كامل على إيراداتها الضريبية لإشباع الإحتياجات الأساسية للمواطنين (ليلي، مسعودة، 2008).

وبما أن السلطة الوطنية الفلسطينية حديثة العهد وتعاني باستمرار من العجز في موازنتها وإعتمادها على الدول المانحة، فاصبح من الضرورة بمكان أن تقوم بإتخاذ كافة الإجراءات والوسائل التي من شأنها الحد من العجز المالي وزيادة إعتمادها على ذاتها من خلال تنفيذ أحدث الأساليب الإدارية والتي تقوم على أساس الحوكمة والتي من شأنها توفير بيئة تسمح بزيادة كفاءة تحصيل الضرائب المحلية.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على مشكلة جوهرية وهي تحسين البيئة المحيطة في الإيرادات من أجل تحسينها لتغطية النفقات المستمرة والدائمة والمتزايدة، وخصوصا في ظل عزوف كثير من الدول المانحة عن تقديم الدعم المالي، وتحاول الدراسة فحص مدى تأثير تطبيق معايير الحوكمة على تحسين الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

1-2 أهمية الدراسة :

بعد الإطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، فإنه من الأهمية بمكان دراسة بيئة وظروف واليات تحسين الإيرادات، حيث تواجه السلطة الوطنية منذ نشأتها تحديات كبيرة تؤثر سلبا على إستدامتها المالية، تتمثل بالعجز المتراكم في موازنتها، وعلى السلطة

الفلسطينية العمل على معالجة هذه التحديات، من خلال زيادة الإيرادات أو تقليل النفقات، لتتمكن من تجاوز هذه التحديات وتحقيق الإستدامة المالية.

وعليه تتجلى أهمية الدراسة بما يلي :

1. مدى تطبيق معايير الحوكمة في المؤسسات العامة لدى السلطة الوطنية .
2. مدى رفع كفاءة الأداء المالي للسلطة الوطنية من خلال تطبيق معايير الحوكمة .
3. مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات العامة الضريبية لدى وزارة المالية التي تجبي الإيرادات الضريبية، (ومنها الإدارة العامة التي تجبي إيرادات ضريبة الدخل، الإدارة العامة التي تجبي إيرادات ضريبة القيمة المضافة، الإدارة العامة التي تجبي إيرادات ضريبة الأملاك، الإدارة العامة التي تجبي إيرادات الجمارك والمكوس).
4. قد تشكل هذه الدراسة وتوصياتها أرضية يمكن الإعتماد عليها من قبل أصحاب القرار في السلطة الوطنية الفلسطينية في تحسين ورفع إيرادات السلطة الوطنية.

1-3 مشكلة الدراسة :

تسعى السلطة الوطنية الفلسطينية لتطوير أدائها المالي، وإجراء العديد من الإصلاحات المالية التي تمكنها من أداء دورها العام من الناحية الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وخصوصا في ظل إنخفاض وتراجع الدعم الخارجي الذي أدى إلى تشكل العجز في موازنة السلطة، حيث يدفعها هذا العامل وبشكل جدي للبحث عن تحسين البيئة الخاصة والعامه، لتطوير الأداء في تحصيل الإيرادات الضريبية.

وعلى ذلك تكمن مشكلة الدراسة الرئيسية في السؤال الرئيس الأول: ما مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية ؟

السؤال الرئيس الثاني: ما هو تأثير تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية على الإيرادات الضريبية المحلية؟

وينتفرع عن ذلك مجموعة من الاسئلة :

- 1: ما هو تأثير تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل للسلطة الوطنية؟
- 2: ما هو تأثير تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة للسلطة الوطنية؟
- 3: ما هو تأثير تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك على إيرادات ضريبة الأملاك للسلطة الوطنية؟
- 4: ما هو تأثير تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس على إيرادات الجمارك والمكوس للسلطة الوطنية؟

1-4 أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على مدى تطبيق معايير الحوكمة في السلطة الوطنية، وتأثيرها على الإيرادات الضريبية المحلية في السلطة الوطنية الفلسطينية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تم صياغة الأهداف الفرعية الآتية :

1. التعرف على مدى تطبيق معايير الحوكمة في المؤسسات العامة لدى السلطة الوطنية .
2. التعرف على مدى رفع كفاءة الأداء المالي للسلطة الوطنية من خلال تطبيق معايير الحوكمة .
3. التعرف على مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات العامة الضريبية التابعة لوزارة المالية وتأثيرها على الإيرادات الضريبية، (متمثلة بالإدارة العامة لضريبة الدخل والتي تجبي إيرادات ضريبة الدخل، الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة والتي تجبي إيرادات ضريبة القيمة المضافة، الإدارة العامة لضريبة الأملاك والتي تجبي إيرادات ضريبة الأملاك، الإدارة العامة للجمارك والمكوس والتي تجبي إيرادات الجمارك والمكوس).

1-5 حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في المحاور التالية:

- 1- الحدود البشرية : واشتملت على موظفي الإدارات الضريبية التابعة لوزارة المالية الفلسطينية.
- 2- الحدود المكانية : واشتملت على موظفي الإدارات الضريبية في المحافظات الشمالية فقط.
- 3- الحدود الزمنية : 2017 – 2018م.
- 4- الحدود المالية : فقد تم الإعتماد على البيانات المالية التي أصدرتها وزارة المالية الفلسطينية للاعوام 2009-2016.

الإطار النظري

2-1 المبحث الأول: الحوكمة

2-1-1 المقدمة :

إن وجود العناصر الأساسية للحوكمة تعود منذ ان قامت البشرية حيث دعت كافة الديانات السماوية إلى التعامل وفق القيم الاخلاقية كما ان الرسول صلى الله عليه وسلم بنى اعظم إمبرطوريه إستنادا للامانه والصدق والشورة وجميعهم يمثلون أساس للقيم الاخلاقية (مطير،2013)، ومع تطور البشرية تطرق المفكرين لعدد من الامور والتي تعتبر أحد عناصر الحوكمة حيث تطرق كل من دافيد هيوم و جون جاك رسو إلى مجموعه من الافكار التي تعزي بان الحرية والديموقراطية لا تتحقق إلا بوجود رضى الفرد عن الحاكم واحترام الإدارة العامة والاحتكام إلى العقل الرشيد (نصبة،2015)، ومن ثم تطورت عناصر الحوكمة مع تطور الادوات الإقتصادية وظهور العولمة والتجارة العالمية حيث اصبحت تلك الدول والشركات بحاجة إلى قوانين تنظم العلاقات الناتجة عن ذلك وفي عام 1932 قام Berle & Means وهم من أوائل من تناولوا الفصل بين صاحب المشروع وادارة المشروع مع الإعتماد على وجود مدقق خارجي لضمان عمل الإدارة حيث ان الإهتمام بعناصر الحوكمة وكيفية تطبيقها يعود إلى إحتياجات القطاع الخاص إلا ان جميع هذه العناصر تطبق بشكل فردي وغير منظم وغير واضح المعالم، وبعد حدوث الكثير من الإنهيارات على مستوى القطاع العام والخاص دعت الحاجة إلى وضع معايير ملموسة للعمل الإداري لتجنب مثل هذه الإنهيارات وعلى ضوء ذلك ظهر مفهوم الحوكمة في بداية عام 1999 (سلامة،2012)، وتم تطبيقها في دول العالم المتقدمة والتي تطبقت نظام الديمقراطية الليبرالية، اما الدول النامية فقد اجبرت على تطبيق معايير الحوكمة من خلال ما الزمتهم به المنظمات الدولية لتقدم الدعم والمنح لها حيث اشترطت تلك المنظمات على الدول النامية تحقيق إصلاح إقتصادي والذي لا يتحقق إلا بتطبيق معايير الحوكمة(الداعور، عابد،

(2008). ومن الامثلة على الدول النامية فلسطين، حيث أن العديد من القوانين والتي تحكم القطاع الخاص والقطاع العام ومنها قانون هيئة سوق رأس المال وقانون مكافحة غسل الاموال وقانون الخدمة المدنية وقواعد حوكمة الشركات، والقانون الأساسي قد شملت على بنود تلزم بتطبيق بعض معايير الحوكمة (مصري، 2009).

2-1-1-1: ماهية الحوكمة

بسبب حداثة مفهوم الحوكمة فلا بد من التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الحوكمة وأهميتها وأهدافها ومبرراتها.

2-1-1-2: تعريف الحوكمة

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، اما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي إتفق عليها، فهي: "أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة".

وتعرف الحوكمة لغويا بأنها "عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد واسس الضبط بهدف تحقيق الرشد".

وتعرف قانونا بأنها "الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة أو الشركة" (علي، منصور، 2013).

وتعرف اصطلاحا بأنها "مجموعه من القواعد و القوانين والمعايير والإجراءات التي تجري بموجبها إدارة المنظمات والرقابة الفاعلة عليها ويقع على عاتقها مسؤولية تنظيم العلاقة بين الاطراف الفاعلة في المؤسسة واصحاب المصالح وتساعد القائمين على تحديد توجه وأداء المنظمة" (صلاح، 2017).

وقد تعددت التعريفات المقدمة للحوكمة، بحيث يدل كل تعريف عن وجهة نظر التي يتبناها مقدم التعريف، فعرفت مؤسسة التمويل الدولية (International Finance Corporation, IFC) الحوكمة بأنها: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"، وعرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (Organisation For Economic Co-operation And Development OCED) بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين" (يوسف، 2007). وتعرفها لجنة CADBURY الصادره عن سوق لندن للادوات المالية بأن الحوكمة هي "مجموعه من انظمة الرقابة الماليه وغير الماليه والتي عن طريقها يتم إدارة الشركة وتوجيهها والرقابة على شؤونها" (www.kibs.edu.kw). ويعرف البنك الدولي الحكم الرشيد بانه "التقاليد والممارسات التي من خلالها تتم ممارسة السلطة في الدول من أجل الصالح العام وهذا يشمل الاختيار المحكم للقائمين على السلطة ورصدهم واستبدالهم وقدرة الحكومات على إدارة الموارد بكافه انواعها وتنفيذ السياسات السليمة بفاعلية عالية". وعرف تقرير التنمية الانسانية العربية لعام 2002 الحكم الرشيد بانه "الحكم الذي يعزز ويدعم ويصون رفاهية الإنسان ويقوم على توسيع قدرات البشر وخياراتهم وفرصهم وحرياتهم الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ويسعى إلى تمثيل كافة فئات الشعب تمثيلا كاملا ولا سيما بالنسبة لأكثر افراد المجتمع فقرا وتكون مسؤولة امامة لضمان مصالح جميع افراد الشعب". وعرف برنامج الامم المتحدة الانمائي (The United Nations Development Programme, UNDP)، مفهوم الحاكمية الرشيدة هو "ممارسة السلطة الإقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات ويشمل الاليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يعبر المواطنون والمجموعات عن مصالحهم ويمارسون حقوقهم القانونية ويوفون بالتزاماتهم ويقبلون الوساطة في كل خلافاتهم" (عمرو، 2010).

إن مدونة الحوكمة في فلسطين عرفت الحوكمة بأنها مجموعه القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين واصحاب المصالح الاخرين وكذلك المسؤولية الإجتماعية البيئية للشركة (منشورات امان، 2013).

2-1-1-3: أهمية الحوكمة

لقد ساهمت الإنهيارات الاقتصادية منذ عام 1997 إلى تعزيز أهمية الحوكمة في تحقيق الإصلاح الإداري والمالي ومن الأمثلة على تلك الإنهيارات الازمة الماليه التي شهدتها عدد من دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات، كما كان للفساد الحكومي المنتشر في العديد من الدول العربيه اثر كبير في أهمية ظهور الحوكمة حيث إن تقرير منظمة الشفافية الدولية لسنة 2014 اعتبر كل من السودان والعراق وليبيا واليمن وسوريا من أكثر الدول التي تعاني من الفساد في القطاع العام (www.transparency.org، 2014)، كما شهد القطاع الخاص العديد من الإنهيارات والمتمثله بدول جنوب شرق اسيا عام 1997 وازمة الرهن العقاري عام 2007 وازمة الديون الاوروبيه الحاليه كما شهد العالم إنهيار للشركات العملاقه مثل شركة ارثر اندرسون للتدقيق وشركات الاتصالات العملاقة وقد فسر الكثير من المحللين والباحثين هذه الإنهيارات إلى اشكال مختلفه من الفساد الاداري وغياب النزاهة والشفافية مما زاد أهمية اضافية للحوكمة كونها ركزت على اشكال الفساد المختلفة وتأثيرها على البطالة والفقر والنمو الإقتصادي (موقع الحوكمه، 2013).

وتكمن أهمية الحوكمة في القطاع العام بما يلي(عمرو، 2010)

1. القضاء على الفساد الإداري و عدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
2. توفير قيادات للإدارات الضريبية بمختلف المستويات الاداريه ذات كفاءه عاليه متمثله بجوده انتاجها وتتميز بنزاهتها.
3. توضيح التسلسل الاداري بين المستويات الإداريه المختلفه وتحديد دقيق للمسؤوليات والمهام والواجبات لكل مسمى وظيفي.
4. تحقيق رغبات المجتمع وتطلعاته من خلال القضاء على الفساد بمختلف أشكاله وضمان وضع الرجل المناسب في المكان المناسب.
5. حق الإطلاع للجمهور على المعلومات اللازمه لاتخاذ القرارات المناسبه.
6. القدره على المنافسه الشريفه بين الموظفين من خلال توفير معايير دقيقه للحصول على المسمى الوظيفي بما يضمن حصول الموظف الاجدر على هذا المسمى في ظل وجود الشفافية.

7. منع تعرض الدولة لآزمات مالية وعجز مستمر في موازنتها نتيجة الفساد المالي والإداري
8. تحسين الاستراتيجيات المتبعة من قبل الإدارات الضريبية.
- وأشار كل من (علي، ومنصور، 2013) إلى وجود أهمية أخرى للحكومة تكمن في الأمور التالية:
 1. تفادي وجود أي أخطاء أو انحرافات عمدية أو غير عمدية و منع استمرارها وبذلك تحقق رقابه وقائي.
 2. تحقيق أقصى قدر ممكن من الأهداف المنشودة من استخدام نظم المحاسبة و الرقابة الداخلية و فاعلية الإنفاق و ربطه بالإنتاج.
 3. التأكد من كون مدقي الحسابات الخارجيين على أعلى درجة من الاستقلالية و بذلك تحقيق فاعلية كبيرة للأداء.
 4. جذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية و تخفيض تكلفة التمويل.
 5. مكافحة الفساد المالي و الإداري و ما يترتب عليه من فقر و بطالة.

2-1-1-4: أهداف الحوكمة

إزدادت أهمية الحوكمة بشكل كبير في الأونة الأخيرة وخاصة بعد ظهور العولمة وذلك لتحقيق عدة أهداف منها الإجتماعية والإقتصادية والسياسية حيث ان التطبيق الجيد للحوكمة يساعد في رفع الأداء والطاقة الإنتاجية والحد من الفساد مما يخلق بيئة إقتصادية سليمة وحمايه المال العام من الهدر (عمرو، 2010).

- وتكمن أهداف الحوكمة في المؤسسات العامة بالنقاط التالية: (باجسير، عبد الكافي، 2015).
1. التوعية بأهمية تطبيق القوانين ذات علاقه في الوظيفة العمومية على موظفي الإدارات الضريبية و تطبيق القوانين الضريبية على المكلفين بحيث تكون لغة التعامل على أساس القانون.
 2. تحقيق التوازن في القوى بين موظفي الإدارات الضريبية بالإضافة إلى تحقيق التوازن في القوى بين إداره الضريبية والمكلف.

3. المساءلة المالية لأداء إدارات المؤسسات المختلفة من خلال التأكد من إتخاذ القرارات الصحيحة والهادفة والإقتصادية بحيث يجب عند إتخاذ اي قرار سواء في الجانب الضريبي أو غير مقارنة التكلفة بالمنفعة.
4. تحسين و تفعيل أداء الإدارات و رفع كفاءتها من اجل تفادي ارتكاب اي أخطاء مقصوده أو غير مقصوده.
5. توضيح وتحديد أهداف الإدارات الضريبية ونظرتها المستقبلية مع توفير جميع الوسائل الإدارية اللازمة والتي من شأنها تمكين الإدارات الضريبية من تحقيق هدفها.
6. توضيح التسلسل الإداري داخل الإدارات الضريبية والمستويات الإدارية المختلفة مع تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل مستوى إداري.
7. الحد والتقليل ومحاربه الفساد والغش والإحتيال الإداري أو المالي وخاصة في الإدارات الضريبية والتي تتعامل في جبايه الاموال، و توفير معلومات بدرجة كبيرة من الشفافية.

2-1-1-5: مبررات الحوكمة

- تكمن ضرورة وجود نظام حوكمة فعال داخل المنظمات سواء التابعه للقطاع العام أو القطاع الخاص إلى مايلي (صلواتشي، وآخرون، 2011).
1. تجنب السماح للمسؤولين من اختلاس الاموال وإنفاقها على مصالحهم الخاصة.
 2. تجنب إتخاذ قرارات تخدم مصالح جهات خاصة دون وجه حق.
 3. تجنب إنهيار إقتصاد الدول وإفلاسها والناتج عن الفساد المالي والإداري وخاصة في زمن عصر العولمة.
 4. كما تعد من أهم مبررات الحوكمة في دول العالم الثالث هو تطوير إقتصادها من خلال جذب رؤوس اموال أجنبية والمحافظة على رؤوس الاموال المحلية بهدف انعاش إقتصادها وتقليل البطالة.
 5. ضمان فاعلية الرقابه الخارجية مع التأكد من كونهم مستقلين.

ومن أهم مبررات توفير وتطبيق نظام حوكمة سليم في المؤسسات العامة مايلي: (العزاوي، جاسم، 2016)

1. توفر قيادة وإدارة رشيدة تستطيع تنفيذ عناصر الحوكمة وبشكل سليم لتستطيع تحديد شكل العلاقة بين كافة الاطراف المختلفة.
2. توفير نظام يحقق الرقابة الذاتية والداخلية والخارجية لضمان بذل الموظفين كامل العناية الوظيفية في أداء عملهم والالتزام بما تشترطه مدونة السلوك واحساسهم بالمساءلة.
3. توفير منظومه إدارية وقانونية تضمن تحقيق تدفق للمعلومات مابين المستويات الإدارية المختلفة.
4. مقارنة الأهداف المطلوب تحقيقها مع ما تم تحقيقه و وضع الاليات التي تقوم على دراسة أسباب عدم تحقيق الأهداف المرجوه و وضع الحلول اللازمة مع ضمان عدم المساس بالحقوق القانونية لكافة الاطراف.

وذكر مركز ابو ظبي للحوكمة عام 2013 مجموعه من مبررات الحوكمة في القطاع العام تتمثل بالنقاط التالية (دليل مركز ابو ظبي للحوكمة، 2013).

1. إن الحوكمة في المؤسسات الحكوميه تؤدي إلى حمايه المال العام وعدم إنهيار مؤسسات الدوله.
 2. عدم تمركز السلطه بيد فئة قليله وضمان وجود نظام رقابه فعال على أداء المستويات الإداريه المختلفه.
 3. تضمن كفاءة وفعالية أداء المستويات الإدارية المختلفه وتطبيقهم للقوانين والانظمة.
 4. اقناع دافعي الضرائب بان ما يتم دفعه سيعود عليهم بمنفعه بطريقه غير مباشره.
 5. شعور الموظفين بالراحه والطمأنينه والامان الوظيفي وغير ذلك.
- اما مبررات توفير وتطبيق معايير الحوكمة داخل الإدارات الضريبية فتكمن بالنقاط التالية: (باجسير، عبد الكافي، 2015).

1. بقاء السلطه بيد فئة قليله تقوم باتخاذ قراراتها لتحقيق مصالح ومكاسب شخصيه.
2. ضعف الرقابه الداخليه والذي من شأنه ضمان عدم إلتزام الموظفين بالقوانين ذات العلاقه.
3. تمكين المسؤولين من اختلاس واستغلال المال العام لمكاسب شخصيه.
4. عدم وجود ضمان وظيفي للموظفين بسبب تعسف الإداره في إتخاذ قراراتها في حال لم يتم الموظف بتنفيذ أوامرهم حتى لو كانت مخالفه للقانون.

5. عدم توفر الرضى الوظيفي من خلال حصول من لا يستحق على ترقية وحوافز دون غيره من الموظفين المتميزين.

6. الرشوة والمحسوبية، وعدم قناعه المكلفين في دفع الضرائب المستحقة عليهم كون هذه الضرائب المدفوعة سوف تستغل لتحقيق اغراض شخصيه من قبل المسؤولين.

2-1-2: معايير الحوكمة

فبعد التطرق إلى المفاهيم الأساسية للحوكمة فلا بد من التطرق إلى معاييرها في القطاع العام والقطاع الخاص.

2-1-2-1: معايير الحوكمة في القطاع الخاص

في البداية لا بد من الإشارة إلى وجود خلاف في وجهات النظر بين استخدام مصطلح معايير أو مبادئ أو محددات الحوكمة ولكن في هذه الدراسة تم استخدام كلمة معايير كدليل على القواعد الأساسية للحوكمة.

وبسبب الإهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة فقد قامت المؤسسات على تحليل هذا المفهوم وتحديد الركائز الواجب توفرها ليتم تطبيق مفهوم الحوكمة بشكل جيد حيث إن المعايير العامه للحوكمة هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تضمن تحقيق التوازن بين صناع القرار والمستويات الإدارية الدنيا والاطراف ذات علاقه (علي، ومنصور، 2013)، ومن هنا فإن المعايير التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999 وتعديلاتها عام 2004 قد تمحورت في النقاط التالية (الشواورة، 2009).

1. ان توافر أسس و أطر فعالة لحوكمة الشركات يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الاشراف و الرقابة و مسؤوليات كل مسمى وظيفي داخل الهيكل التنظيمي و بالتالي رفع مستوى الشفافية و كفاءة الاسواق.

2. ضمان حقوق المساهمين من حيث إختيار مجلس الإدارة، و نقل ملكية الاسهم و المشاركة في اجتماعات الهيئة العامة.

3. احترام اصحاب المصالح ذو العلاقة مع المؤسسات (مساهمين، مقرضين، مجلس إدارة، إدارة تنفيذية، القوى العاملة، المجتمع).

4. ابرام حقوق و واجبات مجلس الإدارة و كيفية اختيار أعضاء المجلس.

5. المعاملة المتساوية للمساهمين حيث ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهموا الأقلية والمساهمون الأجانب. كما ينبغي أن يكون لكافة الأسهم الحقوق نفسها، ضمن صنف معين من الأسهم، وينبغي أن يحصل كافة المساهمين على تعويض مناسب، يجب حماية مساهمي الأقلية من تعرض حقوقهم للإنتهاك. وأخيرا إساءة الاستغلال من قبل أصحاب النسب الحاكمة.

كما اضاف (باجسير، عبد الكافي، 2015) معايير اخرى تمحورت في النقاط التالية:

1. الافصاح والشفافية : ان الالتزام بتوفير معلومات كامله وصحيحه و واضحه بالقوانين واللوائح التنفيذيه وبالوقت المناسب سواء للعاملين أو للاطراف ذات علاقه هو دليل على موثوقيه نظام الحوكمة.

2. نظام الضبط الداخلي : وجود تقييم مستمر لنظام الحوكمة المطبق يهدف إلى تطويره وتحسينه مما يؤدي إلى زياده موثوقيه النظام المطبق.

3. الانظمه والتشريعات القانونيه : وهو من أهم المعايير حيث أن أي معيار من معايير الحوكمة عند تطبيقه يجب أن يتوافق مع القوانين والانظمه ذات علاقه فمثلا لايمكن أن يتم الافصاح عن معلومات كان قد أوجب أحد القوانين ذات علاقه بمنع افصاحها بسبب السريه أو لإسباب اخرى.

2-2-1-2: معايير الحوكمة في القطاع العام

يعتبر تحديد معايير محدده للحوكمة وتعميمها على دول العالم معوقا حيث تختلف تلك المعايير بناء على مستوى تطور الدولة وثقافتها كما إنها يجب ان ترتبط بالهدف الذي تريد الدولة تحقيقه ولذلك يوجد العديد من المؤسسات العالمية التي تطرقت إلى تحديد معايير للحوكمة لتحقيق هدف معين (مطير، 2013).

ومن هذه المنظمات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) فقد حددت معايير للحكومة تتمثل في حكم القانون، المساواة، المشاركة، وتأمين فرص متساوية للإستفادة من الخدمات التي توفرها الدولة، التمثيل، التنافسية، الشفافية، المساءلة، كما حددت أيضا منظمة التعاون الإقتصادية والتنمية معايير للحكومة تتمثل في دولة القانون، إدارة القطاع العام، السيطرة على الفساد، خفض النفقات العسكرية، اما منظمة (UNDP) فتمحورت معايير الحوكمة في المشاركة، الشفافية، العدالة، المساواة، المساءلة، تعزيز سلطة القانون، الكفاية، الفاعلية في استخدام الموارد، التوجه نحو بناء توافق الآراء، الإستجابة، الرؤية الإستراتيجية،(الداعور، عابد، 2008).

اما المعايير التي سيعتمدها الباحث في دراسته هي المعايير الصادرة والمعتمدة من برنامج الامم المتحدة الانمائي (The United Nations Development Programme, UNDP) وذلك لشمولها أغلب معايير الحوكمة والتي اشار اليها (مطير، 2013) في النقاط التالية:

1- المشاركة وبناء توافق للآراء: حق جميع من له علاقة في شأن معين المشاركة وإبداء آرائهم للمسؤولين قبل أن يتم اتخاذ القرار من قبل المسؤولين أما في المجال الضريبي فيجب على المسؤولين وقبل اتخاذ القرار أن يشارك الموظفين في مختلف المستويات الإدارية لما لكل منهم خبراته المختلفة التي من شأنها مساعده المستويات الإدارية العليا من إتخاذ القرارات الصائبة، كما عليهم مشاركة المكلفين في تلك القرارات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال جهات تمثلهم حتى تكون هذه القرارات صائبة ومنصفة للجميع كونهم الحلقة المتممه لعمل الإدارة الضريبية.

2- سلطه القانون : ويقصد بذلك إن المرجع الأول والآخر في تنظيم علاقه داخل مؤسسات القطاع العام و علاقه مع الجمهور هو القانون ولا غير ذلك وتطبيقه على الجميع دون استثناء وضمن سياده القانون.

3- الشفافية: أن تكون السياسات الإقتصادية وحسابات الخزينة ومنها الإيرادات الضريبية أو الإنفاقات وقرارات المستويات الإدارية العليا وتدفق المعلومات مكشوفه و واضح ومفهومه امام المعنيين حتى يستطيعوا ألالمام بكافه المجريات والامور التي تحدث حتى تزيد مصداقية هذه الإدارات، كما انه من حقهم مساءلة المسؤولين في هذه الإدارات سواء من قبل الموظفين أو من قبل افراد المجتمع.

4- الإستجابة: بحيث يجب على المؤسسات الحكومية ومنها الإدارات الضريبية ان تلبي احتياجات موظفيها من اجل ان يستطيعوا ممارسة اعمالهم بكفاءة وجداره بالاضافه ايضا إلى الاستجابة إلى مصالح المكلفين وعدم تعقيدها والمماطلة في الاستجابة لمتطلباتهم الشرعية وفقا للقوانين والانظمة المعمول بها.

5- التوافق: العمل قدر المستطاع على وضع حلول ترضي جميع الاطراف التي يوجد بها تضارب قدر الامكان.

6- المساواة: حصول جميع موظفي الإدارات الضريبية على فرصة لتحسين رواتبهم من خلال الحصول على مسميات وظيفية عليا ،أو مكافئات تحكمها ضوابط محدده وفقا للقانون ومنها الكفاءة، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة ،أما بخصوص المساواة في التعامل مع المكلفين فيجب التعامل مع جميع المكلفين بحيادية وتجرد دون التميز من حيث اللون، أو الدين، أو العرق ،أو حزب، وتقديم كافة الخدمات التي يستحقونها وفق القانون بشكل متساوي كون ذلك من أهم عوامل رقي الدول.

7- الكفاءة والفاعلية : وهو استخدام الإدارات الضريبية للموارد المالية والبشرية افضل إستخدام بهدف تحقيق أهداف المؤسسة بافضل فاعليه وكفاءة ممكنه في ظل الموارد المتاحة حيث يتخللها وضع الرجل المناسب في المكان المناسب ومحاولة التأقلم مع الظروف المحيطة وتطويرها.

8- المحاسبة: هي أن يكون جميع المسؤولين ومتّخذي القرار والموظفين في الدولة أو القطاع الخاص أو مؤسسات المجتمع المدني، خاضعين لمبدأ المحاسبة امام الجهات المختصة بالاضافه أمام الرأي العام ومؤسساته دون استثناء ومعاملتهم جميعا حسب القانون. وتعد آلية المحاسبة أهم سبل مكافحة الفساد.

9- الرؤية الاستراتيجية : بحيث يجب أن يكون صناع القرار في المؤسسات العامه وصناع القرار في القطاع الخاص أو ممثلين عن القطاع الخاص لديهم توافق في تغير النهج الإداري القائم وتحقيق تطوير إداري يضمن من خلاله حقوق وواجبات المؤسسات الحكومية مع ضمان حقوق و واجبات كافة الاطراف المعنية.

كما اضاف (نصبة، 2015) في دراسة إلى وجود معايير اخرى للحوكمة يمكن أن تتبناها أي منظمة أو دولة حسب ما تراه مناسباً لها و تمحورت في النقاط الثلاث التالية:

1. الانضباط: ويقصد بذلك التعامل مع الغير بكامل الادب والاحترام والتعامل بموضوعية ولبقائه وتحمل واستيعاب كافه أنماط الموظفين والمكلفين في طريقة تعاملهم مع الغير دون احساسهم بالإهانة وخاصة إن المكلف سوف يقوم بدفع اموال للدولة.
2. الاستقلالية: عدم التدخل في عمل الموظف أو الضغط عليه من قبل المستويات الإدارية العليا ومحاولة ترهيب الموظف للقيام بالعمل حسب ما تراه المستويات الإدارية العليا وتزداد أهمية هذا المعيار في العمل الضريبي لما له من أهمية بالغه واثر كبير على إيرادات الدولة.
3. المسؤولية الاجتماعية: يجب على المؤسسة زيادة الوعي الإجتماعي من خلال تبني المسؤولية الإجتماعية.

2-1-3: واقع الحوكمة في فلسطين والدول المجاورة

2-1-3-1: واقع الحوكمة في الاردن، ومصر، وسوريا

تعد البلدان النامية حديثة العهد بتطبيق معايير الحوكمة وعلى الرغم من الجهود المبذولة في هذا المجال إلا أنه يبقى هناك الكثير امامهم ليتم عملة، ففي الاردن تم تشكيل فريق وطني بمبادرة من البنك الدولي لعمل دراسة لتقييم ودراسة البيئة التشريعية في الاردن ومدى التزام الاطر القانونية والتنظيمية والرقابية للقوانين الاردنية بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات وتبين أن القوانين السارية نصت في بنودها على معايير الحوكمة إلا أنها بحاجة إلى تعديلات للرفع من كفاءة الحوكمة والتي تبلورت في إصدار دليل ممارسات الحوكمة الاردنية في القطاع العام عام 2014 بالإضافة إلى مدونة ممارسات الحوكمة للقطاع الخاص وهذا ما أوضحت دراسة (نور، وغادور، 2014)، وفي جمهورية مصر العربية بدأ الاهتمام في الحوكمة منذ عام 2001 حيث تعتبر مصر أول دولة عربية اهتمت بتطبيق الحوكمة في المجتمع المدني وذلك بهدف إكمال برنامج الإصلاح الاقتصادي، والذي لا يتم الا بوضع إطار عام لعمل القطاع الخاص، حيث قامت مجموعه من الجهات ومنها البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق راس المال بتقييم الحوكمة في مصر حيث اظهرت نتائج التقييم الا أن اغلبية القواعد المنظمة لعمل الشركات في

مصر تتماشى مع المبادئ الدولية للحوكمة إلا أن جزء منها غير مطبق بشكل عملي وقد تم إصدار مدونة لحوكمة الشركات في مصر عام 2005 (يوسف، 2007)، وفي الجمهورية العربية السورية فقد هدفت إلى الإرتقاء بعمل المؤسسات الحكومية والخاصة بهدف الحد من الفساد المالي الموجود فيها، والقيام بالاصلاح الإداري من خلال تطبيق حوكمة فعلية إلا إن الازمة السورية والنزاع المسلح كان اكبر عائق اما جهود برنامج الحوكمة في الجمهورية العربية السورية، وفضلا عن القوانين والتشريعات والجهود المبذولة من قبل الجهات المعنية بالحوكمة الذي أوضحت تقرير البنك الدولي في عام 2008، إلا أن مبدأ الافصاح والشفافية جاءت بشكل متوسط أما حماية المستثمر كانت أقل من المستوى المطلوب (ندة، 2010).

2-3-1-2: نشأة الحوكمة في فلسطين

اطلق مركز المشروعات الدولية الخاصة بتعاون مع مبادرة شراكة الشرق الأوسط في عام 2003 مشروع يهدف إلى تحقيق الاصلاح المؤسسي وتنمية القطاع الخاص حيث تخلل هذا المشروع عمل دراسات من قبل مركز تطوير القطاع الخاص مع رجال الاعمال وقد تمحورت في البيئة الهيكلية للشركات ومستوى الحوكمة لديها (دراوشة، 2014) كما أشار ممثل مؤسسة التمويل الدولي أن مؤسسة بادرت منذ عام 2005 إلى دعم جهود هيئة سوق رأس المال الفلسطيني وسلطه النقد والسوق المالي لإعداد وإقرار مدونة حوكمة الشركات (<http://www.pcma.ps>). وفي عام 2007 عقد أول إجتماع للجنة الوطنية للحوكمة لوضع الخطوط العريضة لحوكمة الشركات، (<http://www.hawkama.ps>) وقد تخلل هذه الجهود إصدار مدونه الحوكمة عن اللجنة الوطنية للشركات بتعاون بين هيئة سوق رأس المال مع سوق فلسطين للأوراق المالية و مؤسسة التمويل الدولية و سلطة النقد في عام 2009، وهدفت هذه المدونه إلى نشر ثقافه الحوكمة في فلسطين وإسترشاد الشركات بها لتحقيق أعلى ربح، وطبقت هذه المدونه على الشركات التي تخضع لرقابه سلطه النقد حيث شملت المدونه على مجموعه من القواعد والتي تمثلت في إجتماع الهيئة العامة، حقوق المساهمين المتكافئة، إدارة الشركة، التدقيق، الافصاح والشفافية، اصحاب المصالح الاخرين في الشركة، والتي استمدت من النصوص التشريعيه أو روح القانون أو تنسجم مع المعايير الدوليّه دون التعارض مع التشريعات القائمة أو قد تكون متعارضة حيث تم التوصيه في المدونه

بتعديل تلك التشريعات، مع مراعاة المبادئ التالية والتي تمثلت بمبدأ العدالة والنزاهة في معاملة اصحاب المصالح المختلفة، الشفافية والافصاح عن الامور المالية وغير المالية ليتمكن المساهمين والمستثمرين من تقييم وضع الشركة، بالإضافة إلى مبدأ المساءلة بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة وبين مجلس الإدارة والجمهور، فصل المهام وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات (مصري، 2009).

وتبعاً للجهود السابقة والتي هدفت إلى وضع أسس لحوكمة الشركات منها اجباري ومنها إسترشادي فقد تم عقد ورشة عمل في عام 2005 وهي الأولى من نوعها بوجود سلطة النقد، وهيئة سوق رأس المال، ومنظمة التعاون الإقتصادية والتنمية الإدارية، مؤسسة التمويل الدولي (International Finance Corporation) بهدف العمل على وضع أسس لحوكمة البنوك في فلسطين من خلال لقاءهم بالخبراء الدوليين ومناقشة افضل السبل لتكييف وتطبيق المعايير الدولية التي أصدرتها منظمة بازل على الصعيد المحلي وفي عام 2008 عقد مركز القطاع الخاص مؤتمراً حول حوكمة الشركات في القطاعات البنكية (الداعور، وعابد، 2013)، وقد قامت سلطه النقد بالمشاركة في ورشات عمل مع كل من مؤسسة التمويل الدولي وهيئة سوق راس المال في سنة 2007 وتركزت على كيفية تطبيق المبادئ والمعايير الخاصة بحوكمة المصارف والشركات في فلسطين وقد تكلفت تلك الجهود بإصدار دليل لحوكمة المصارف في عام 2009 (العزايزة، 2009).

أما في عام 2011 فقد تم انشاء موقع معهد الحوكمة في فلسطين وهو منظمه غير حكوميه تهدف إلى تحديث الحوكمة في منشآت القطاع الخاص والقطاع العام ذات العلاقة وذلك بناء على التشريعات الساريه ومدونه الحوكمة في فلسطين كما يهدف هذا المعهد لتحقيق مجموعه من الأهداف أهمها نشر وتعميق ثقافه الحوكمة وتعميق الوعي الضريبي للمكلفين وتسهيل إجراءات الحصول على الخدمات المقدمه من قبل المؤسسات الحكوميه وذلك من خلال ورشات عمل في الغرف التجاريه في محافظات الضفة الغربيه وتم التركيز بشكل أساسي على القطاع الخاص من خلال الشركات التجاريه بشكل عام والشركات العائليه، أما فيما يتعلق في القطاع العام فتم التطرق إلى الحوكمة في الضابطة الجمركية وأساس علاقتها مع القطاع الخاص ومدى توفر معايير الحوكمة في الانظمة والقوانين التي تطبقها (<https://www.cipe-arabia.org>).

أما فيما يتعلق بالقطاع العام لم يكن هنالك تطرق واضح للحوكمة داخل المؤسسات الرسمية ولكن كثيرا من مؤسسات الدولة بدأت بتناول مفهوم الحوكمة من خلال الإسترشاد بالقوانين النازمة فمثلا ديوان الموظفين العام هو الجهة الرسمية التي تهتم بالرقابة على شؤون الخدمة المدنية وإجراءاتها ووضع مجموعه من الضوابط منها كيفية اختيار الموظفين أو تحديد كفاءة الموظفين وأسس تحديد كفائتهم كما تقوم بالرقابة من اجل التأكد من تطبيق قانون الخدمة المدنية ومدونه السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة،بالإضافة إلى تحقيق التنمية الإدارية وتطوير الجهاز الإداري في فلسطين حيث يستمد ديوان الموظفين العام كل هذه الصلاحيات وغيرها من خلال ما منحها إياه القانون الأساسي في المواد 86،87 وما منحها إياه المادة 7 في قانون الخدمة المدنية لسنة 2005 المعدل (<http://www.gpc.pna.ps>).

ومن أهم انجازات ديوان الموظفين هي مدونه السلوك حيث تم التفكير في إعدادها منذ عام 2010 بالتعاون مع منظمة OECD حيث تم تشكيل لجنة لإعداد مدونة السلوك،(www.arado.org) وفي عام 2012 وتبعا للجهود المتواصلة تم إصدار قرار من مجلس الوزراء بتاريخ 2012/10/23 بخصوص إقرار مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة(مدونة السلوك،2012)، وتبعا لذلك قام ديوان الموظفين في عام 2013 باطلاق برنامج تدريبي لتطبيق مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة على كافة مؤسسات الدولة (<https://www.gpc.pna.ps>).

وقد تمحورت أهم النقاط الرئيسية التي قامت عليها مدونة السلوك باحترام الموظف للقانون، والحيادية في تصرفاته، والنزاهة والاجتهاد في تاديه عملهم، والاقتصادي والفعاليه حتى يتم الحفاظ على ممتلكات الدولة وتقديم الخدمات بفاعليه وسرعه، وقد هدفت النقاط الرئيسية للمدونة إلى عدم ترك أداء وتصرفات الموظفين إلى المزاجية والاجتهاد الشخصي، والحفاظ على الثقة المتبادله بين الأطراف ذات العلاقة، وتحقيق مبدئ المنافسة العادلة بين الموظفين لاثبات جدارتهم (<https://www.aman-palestine.org>).

كما اهتمت السلطة الوطنية الفلسطينية ومنذ وجودها إلى تكوين الهيئات وايجاد الإدارات في الوزارات الحكوميه التي من شأنها تعزيز معايير الحوكمة الا انه وفي هذا المبحث سنتطرق إلى

الهيئات التي تمس الإدارات الضريبية بشكل مباشر ومنها انشاء هيئة مكافحة الفساد وإقرار قانون هيئة مكافحة الفساد والذي يهدف إلى الكشف والحد من الفساد الذي عانت منه مؤسسات الدولة خلال السنوات السابقة ومعاقبة كل من خالف القانون واستغل منصبه لأغراض شخصية أو لهدر المال العام (<http://www.pgi.ps>).

كما تم انشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية استناداً إلى القانون الأساسي بتزامن مع إنشاء المؤسسات الحكومية حيث من أهم أهدافه هو تحقيق الإستقلالية والشفافية والنزاهة والموضوعية وهي تشكل أهم معايير الحوكمة كما يعتبر أعلى جهة رقابية تهدف إلى ضمان تطبيق القوانين والانظمة ذات العلاقة في العمل الحكومي وكشف أي إنحرافات أو تجاوزات تتم من قبل الموظف العام (<http://www.saacb.ps>).

2-1-4: التشريعات القانونية ذات العلاقة في الحوكمة للقطاع العام

بما ان الحوكمة احد أهم ركائزها القوانين السارية فإننا نجد الكثير من معايير الحوكمة موجوده في هذه القوانين ومن هذه القوانين القانون الأساسي وقانون الخدمة المدنية.

2-1-4-1: القانون الأساسي المعدل

وفي مايلي أهم النقاط التي وردت في القانون الأساسي المعدل لعام 2005 والتي تؤشر وتدل على معايير الحوكمة.

1. أوضحت المادة (6) ضمان تطبيق القانون على الجميع ولا يوجد أحد فوق القانون حيث نصت المادة وبشكل صريح على "مبدأ سيادة القانون أساس الحكم في فلسطين، وتخضع للقانون جميع السلطات والجهزة والهيئات والمؤسسات والاشخاص".
2. أوضحت المادة (9) بانه لا يحق التمييز بين الاشخاص على أساس الدين والعرق أو الجنس أو اللون حيث إن الجميع سواسية امام القانون.
3. أوضحت المادة (25) بضمان تنظيم العمل بشكل يحقق العدالة والشفافية للجميع دون استثناء أو تمييز.

4. أوضحت المادة (30) بأنه لا يوجد قرار إداري محمي من الرقابة القضائية وذلك بهدف التأكد من عدم وجود إجحاف بحق الموظف عند اتخاذ القرار الإداري.
5. أوضحت المادة (72) بضمان وجود جهة عليا تتمثلها بمجلس الوزراء لتحديد الهياكل التنظيمية للإدارات الحكومية ومتابعه تنفيذ القوانين والإشراف على أداء الوزارات ومشاركة ذوي الاختصاص في المقترحات.
6. أوضحت المادة (87) باختصاص ديوان الموظفين العام وبالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة تطوير الانظمة واللوائح التي من شأنها الرقي في المؤسسات الحكومية والعاملين بها
7. أوضحت المادة (96) بإنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية للرقابة على كافة اجهزه السلطة الوطنية الفلسطينية حيث يعتبر نوع من أنواع الرقابة الخارجية.

حيث يلاحظ مما سبق ان القانون الأساسي ومن خلال المواد السابقة كان حريص على تحقيق مجموعه من المعايير والمتمثلة في سيادة القانون، وضمان حق المشاركة، والشفافية، المساواة والعدالة، المساءلة، حيث تشكل تلك الخصال بعض معايير الحوكمة.

2-4-1-2: قانون الخدمة المدنية.

- لقد تناول قانون الخدمة المدنية لعام 1998 عدة مفاهيم ودلائل على معايير الحوكمة منها:
1. أوضحت المادة رقم (4) بأن الدوائر الحكومية عليها توضيح أهدافها ومهامها بشكل واضح وعلمي للجميع سواء للموظفين أو للمواطنين، كما عليها وضع مقترح للهيكل التنظيمي لها ومستوياته الادارية واختصاصها بالإضافة إلى وصف طبيعة كل وظيفة من حيث المؤهلات المطلوبة لشاغريها ومسؤولياتهم و واجباتهم.
2. أوضحت المادة رقم (5) مهام وحدات شؤون الموظفين، حيث تقوم بتحديد الإجراءات والنماذج اللازمة والسجلات التي تستخدم في الوحدة ووضع سياسات خاصة بالموظفين تضمن تطورهم ومتابعه تنفيذها.
3. أوضحت المادة رقم (66) بوجوب قيام الموظف بتأدية عمله باخلاص ودقة وباسرع وقت ممكن وامانه وان يكرس وقته لتحقيق المصلحة العامة، ويجب عليه الإحاطة بكافة القوانين

ذات العلاقة واحترام التسلسل الاداري والمحافظة على الممتلكات العامة، كما ألزمته بأن يتصرف باخلاق حميدة مع المراجعين والموظفين.

4. أوضحت المادة رقم (67) المحظورات على الموظفين. ومن أهمها عدم مخالفه القوانين والانظمة والمحافظة على سريه المعلومات التي يطلع عليها خلال قيامه بعمله.

يلاحظ مما سبق بأن قانون الخدمة المدنية ومن خلال المواد السابقة كان حريص على تحقيق مجموعه من المعايير وهي سيادة القانون و الذي هو أساس العمل، الشفافية، الإستجابة، التوافق، المساواة والعدالة، الفعالية والكفاءة، حيث تشكل هذه الخصال أهم أسس ومعايير الحوكمة حيث بدون وجود انظمه وقوانين تلزم بقيام الموظف العام بتلك الخصال لايمكن تطبيق الحوكمة.

2-1-4-3 : مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة

واشارت مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العمومية لعام 2012 للقضايا الرئيسية التالية:

1. أوضحت المادة (5) المبادئ الأساسية التي يجب مراعاتها في العمل الحكومي حيث يجب ان تتوفر العدالة والحيادية والمساواة واحترام حقوق الآخرين من ذوي الإحتياجات الخاصة واحترام كرامة كافة افراد المجتمع.

2. أوضحت المواد من (6) إلى (10) واجبات الموظفين مع جميع الاطراف حيث يجب ان يلتزم الموظفون أثناء تأدية عملهم بأمانة والنزاهة والدقة والمهنية والتجرد والالتزام باصول اللباقة والاحترام والاخلاق بالإضافة إلى ذلك عليهم احترام التسلسل الاداري في تدفق المعلومات داخل المؤسسة مع مراعاة تنفيذ كافة القوانين ذات العلاقة دون اي تجاوزات وذلك بهدف تحقيق المصلحة العامة وتغليبها على اي مصلحة اخرى.

3. أوضحت المادة (7) بأن على الموظف عند تعامله مع متلقي الخدمة أن يحترم حقوق الجمهور والتعامل معهم باحترام وحيادية وتجرد وموضوعية ودون التمييز بينهم مع مراعاة اعطاء الأولوية في تقديم الخدمات وانجاز المعاملات إلى ذوي الإحتياجات الخاصة كما أوضحت طريقه تعامل الموظف في حال تعرضه للإهانة حيث على المسؤول المباشر معالجة الاشكالية مع ضمان الحفاظ على كرامته واحترامه.

4. أوضحت أوضحت المادة (8) واجبات الموظف مع رؤسائه من خلال التعامل معهم باحترام ووفق الأسس المهنية المتبعة في العمل الإداري كما يجب عليه القيام بمهام وظيفته المحددة وتنفيذ الأوامر والتعليمات وفي حال كانت تلك الأوامر مخالفة للقوانين فعليه تبليغ مسؤوله المباشر بذلك كما لا يجوز خداع أو تضليل رؤسائه بهدف التأثير على القرارات المتخذة.

5. أوضحت المادة (9) يجب التعامل مع الزملاء بصدق واحترام وان تكون كافة التصرفات والاعمال تراعي المحافظة على الاداب العامة وتجنب تشوية سمعه اي منهم ويجب التعاون معهم وتقديم المساعدة لهم لحل أي اشكاليات.

6. أوضحت المادة (10) ان يراعي المسؤول المباشر عند التعامل مع مرؤوسية احترام حقوقهم والتعامل بالقيم الاخلاقية وان تكون التعليمات الصادرة متفقه مع التشريعات السارية وتمكين الموظف من الحصول على حقوقه وفق التشريعات السارية والعمل على ان يكون القدوة الحسنة لمرؤوسية بالاضافه إلى مساءلتهم عن اعمالهم بموضوعيه وتجرد.

7. أوضحت المادة (13) إلى ضرورة الإلتزام بالشفافية من خلال ان تكون كافة الخدمات المقدمة مستندة إلى قانون أو نظام أو تعليمات وعدم معاملة اي شخص بأفضليه مختلفة مالم تكن مستنده إلى قانون كما أوضحت وجوب الإلتزام بالسريه حيث ان جميع المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بحكم الوظيفة يجب ان تحاط بالسريه.

8. أوضحت المادة (14) على الموظف إبلاغ مسؤولة المباشر عن أي تجاوزات بهدف تصويب الوضع أما في حال علم عن فعل من افعال الفساد عليه ابلاغ الجهات المختصة بذلك ومساعدتهم. أوضحت المادة (15) على الموظف استخدام المال العام الاستخدام الامثل وبكفاءة وفاعلية لما خصص له وان تستخدم الممتلكات العامة لإغراض العمل فقط وليس لتحقيق مكاسب خاصة ويجب المحافظه على المال العام وعدم التفريط به.

9. أوضحت المادة (18) ان مخالفه الموظف لاحكام المدونة سيتم استجوابه وملاحقته قانونيا.

وعليه فإن مدونة السلوك وضعت العديد من المعايير التي كانت حريصه على تطبيقها ومنها العدالة والحيادية والمساواه والنزاهة والصدق والامانة والشفافية والمساءلة سواء في علاقه الموظفين مع بعضهم أو مع علاقتهم بالمستويات الاداريه الاخرى والاطراف ذات العلاقة، الا ان هذه المعايير لم تكن واضحة المعالم.

وبناء على ماسبق من نصوص القانون الأساسي، وقانون الخدمة المدنية، ومدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة بالاضافة إلى الهيئات الادارية التي تم إنشائها من خلال نصوص في القانون الأساسي فإن السلطة الوطنية الفلسطينية ومنذ وجودها وهي تسعى بشكل مستمر إلى تكوين منظومة متناسقة لتبني معايير الحوكمة في المؤسسات الحكومية وضمان تطبيقها، لما لها من أهمية في ضمان كفاءه الخدمات المقدمة إلى كافة المواطنين وكفاءه إدارة المال العام بشقية الإيرادات والنفقات.

2-2: المبحث الثاني: الضرائب

يشكل النظام الضريبي للدول أحد أهم أدوات السياسة المالية ، ويتشكل النظام الضريبي من مجموعه من القواعد والتشريعات القانونية التي تستند اليها الدولة في فرض الضرائب وتحديد نسبتها وكيفية تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين والمواعيد المحددة لتحويلها (التايه، 2004).

تحدد القوانين والتشريعات لإي دولة طبيعه الإيرادات العامة لها، ومن يدفعها، وطرق تحويلها، والجهات الحكومية المختصة بذلك، حيث ان الإيرادات العامة في اي دولة هي احد السياسات المالية لها، وبعد تطور الفكر الاقتصادي ودور الدولة في تلبية الحاجات الأساسية للمواطنين وتحقيق الرفاهية، حيث انعكس ذلك على مفهوم الإيرادات العامة وذلك بسبب الترابط بينهما حيث تعتمد الدولة على إيراداتها في تغطية نفقاتها، وتختلف مصادر الإيرادات العامة من دولة إلى أخرى حسب النظام الاقتصادي لها، كما وتحدد أهمية تلك المصادر بمدى تحقيقها لأهداف الدولة (ابو زعتر، 2012).

2-2-1 أهمية الضرائب

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات لمعظم الدول المتقدمة و النامية وذلك لتغطية نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ففي الدول المتقدمة تحتل إيرادات الضرائب المباشرة أهمية كبيرة كونها تتمتع بقوة القطاع الصناعي ومتوسط دخول الافراد مرتفعه وتتميز بنظام ضريبي متناسق ومتربط بين الاجهزة الضريبية المختلفة (الرضيع، 2014)، ويتم استخدام حصيلتها بشكل فعال في معظم النواحي الاقتصادية حيث لاتقتصر أهميتها على تغطية نفقات الدولة وانما تستخدم للتأثير والتحكم باسعار البيع وتكلفة مدخلات الإنتاج بالاضافه إلى تشجيع الاستثمار حسب المناطق الجغرافية وتشجيع قطاعات اقتصادية مهمة للدولة ومن الامثلة على هذه الدول امريكا ومعظم دول اوروبا (منصور، 2004)، الا ان هذه الأهمية تختلف بشكل كبير في دول الخليج حيث تعتمد دول مجلس التعاون الخليجي والدول النفطية الاخرى في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها على الإيرادات المتولدة من بيع النفط، ولا يوجد في هيكل موازنتها إيرادات

ضريبية، ولكن بسبب تدني اسعار النفط إنخفضت إيراداتها مما اجبرها على التفكير في ايجاد موارد مالية لتغطية الانخفاض الناتج عن تدني اسعار النفط، وفي الوقت الحالي تسعى تلك الدول إلى فرض الضرائب حيث يتم العمل حالياً على وضع نظام لضريبة القيمة المضافة وسيتم تطبيقه في بداية عام 2018 (<https://www.mof.gov.ae>)، اما في الدول النامية فانها تعتمد على الإيرادات الضريبية بشكل أساسي ووحيد كونها لا تملك موارد مالية أخرى يمكن الإعتماد عليها لرشد خزينة الدولة وعلى الرغم من هذه الأهمية لها الا ان حصيلتها من الضرائب المباشره منخفضة بسبب تدني مستويات المعيشة وعدم وجود قطاعات انتاجية واقتصادها على القطاع الزراعي والذي يحتاج إلى إعفاءات ضريبية للمحافظة على، اما الضرائب غير المباشرة فهي تتميز بحصيله عالية كونها تفرض على استعمال الدخول وان ما يميز الدول النامية انها استهلاكية وليست انتاجية، وقد انحصر استخدام الإيرادات الضريبية في الدولة النامية لتغطية نفقات الدولة فقط دون المقدرة على استعمالها في توجية الاستثمار أو استقطاب استثمارات محلية أو اجنبية (الرضيع، 2014).

2-1-2-2 تصنيف الضرائب

لقد صنفّت الضرائب على عدة اسس مختلفة، فمنها من صنفها على أساس المكلف بدفعها أو حسب طريقة احتسابها ومنها من صنفها حسب وعائها الضريبي أو حسب تعددها، كما يمكن تصنيفها حسب تحقق أو استعمال الدخل وسيتم اجمال طرق تصنيفها على النحو التالي:

2-1-2-2 ضريبة وحيدة أو ضرائب متعددة:

يقصد بالضريبة الوحيدة هو فرض نوع واحد من الضرائب الا ان صعوبة تطبيقها تكمن في اختيار العنصر الذي سيخضع للضريبة كما انها ستفرض على فئة معينة من المكلفين مما يبعدها عن قاعدة العدالة بالإضافة إلى قلة حصيلتها، اما الضرائب المتعددة ويقصد بها فرض اكثر من نوع من الضرائب على سبيل المثال (ضريبة دخل، وضريبة القيمة المضافة، والجمارك).

2-2-1-3 الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية الضريبة التي تفرض دون النظر للمكلف وظروفة ومنها ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجمارك، اما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على شخص المكلف وتأخذ بعين الاعتبار ظروفه، حيث ان معظم دول العالم تتجه إلى الضرائب الشخصية وتبتعد عن الضرائب العينية (موسى، 2006).

2-2-1-4 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تفرض على دخل المكلف المتحقق كما لا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر ومن الامثلة على ذلك ضريبة الدخل، اما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي تفرض على استخدام الدخل ويتم نقل عبئها إلى شخص آخر ومن الامثلة على ذلك ضريبة القيمة المضافة، (إيلي، مسعودة، 2008).

2-2-1-5 الضريبة على الدخل ورأس المال والانفاق:

1- الضريبة على الدخل: تشكل ضريبة الدخل أهمية كبيرة في الدول المتقدمة بعكس الدول النامية

كونها دول صناعية والدخول مرتفعه بها عكس الدول النامية التي تعتمد على القطاع الزراعي والدخول لديهم منخفضة، ويمكن فرض ضريبة الدخل باحد الاسلوبين التاليين:

أ- ضريبة نوعية على الدخل: وهذا النوع يقوم على أساس التمييز في نسبة الضريبة المفروضة وفقا لطبيعته مصدر الدخل، ويتميز هذا النوع كون المكلف لا يستطيع التهرب من كافة مصادر دخلة اما أهم عيوبها امكانية تحقق الازدواج الضريبي.

ب- الضريبة الموحدة: يقوم هذا الاسلوب على فرض نسبة ضريبة واحدة على الدخل المتحقق من كافة المصادر، ويتميز هذا الاسلوب بتخفيض الإجراءات على المكلف في تقديم إقرارة الضريبي، بالإضافة إلى مراعاة المقدرة المالية للمكلف.

2- الضريبة على رأس المال: ويقصد بذلك فرض ضريبة على نفس رأس المال وليس على الدخل المتولد منه ولكن يعتبر هذا النوع من اخطر الانواع لفرض الضريبة حيث تكرر فرضها يؤدي إلى القضاء على رأس المال ويفرض استخدامها في الحالات الاستثنائية.

3- **الضريبة على الانفاق:** وهي الضريبة التي تفرض على استعمال الدخل بشرط ان يكون الهدف من الاستعمال استهلاكيا اما اذا كان الانفاق استثماري أو رأس مالي فتصبح الضريبة المفروضة نوع من انواع الضرائب على رأس المال ويتم استخدام هذا النوع من خلال رفع سعر بيع السلعة أو الخدمة مما يؤدي إلى زيادة المبلغ الذي سيتم انفاقه ومن الامثلة على هذا النوع الضرائب الجمركية (ليلي، مسعودة، 2008).

2-2-2 : الضرائب في فلسطين

2-2-2-1 تاريخ الضريبة في فلسطين

لقد مرت فلسطين بمجموعه من الانظمة الضريبية بسبب تنوع اشكال الحكم فيها حيث خلال الفتره من العصور الوسطى وحتى عشرينيات القرن العشرين كان يطبق النظام الضريبي العثماني، وبعد انهيار الدولة العثمانية جاء الانتداب البريطاني واصدر قوانين ضريبية جديده تمثلت بقانون ضريبة الأملاك لسنة 1940 وقانون ضريبة الدخل رقم 13 لعام 1947 حيث تم تطبيقهم على جميع اراضي فلسطين التاريخية و تمثلت الضرائب المفروضة في عهد الانتداب البريطاني من ضرائب مباشرة تكونت من ضريبة الدخل وضريبة الأملاك في القرى والمدن وضريبة على الحيوانات و الضرائب غير المباشرة التي تمثلت بالرسوم الجمركية ورسوم المكوس ورسوم الطوابع (تكروري، 2014) وقد شكلت نسبة الضرائب للدخل القومي 14% وكانت النسبة الاكبر للرسوم الجمركية خلال الفتره 1939-1944، واستمر العمل في ذلك حتى قيام الكيان الصهيوني على اراضي عام 1948، وقد خضعت المحافظات الشمالية لولاية الاردن وتم تطبيق القوانين الاردنية لغاية صدور قانون ضريبة الدخل رقم 25 لعام 1964 اما قطاع غزة فاستمر في العمل بالقوانين الضريبية الصادرة خلال فترة الانتداب البريطاني وهي ضريبة الأملاك في المدن رقم 42 لسنة 1940 وقانون ضريبة الأملاك في القرى رقم 5 لسنة 1942 بالإضافة إلى تعليمات يصدرها الحاكم العسكري المصري، وقد كانت حصيلة الضرائب غير المباشرة هي الاكثر حيث شكلت نسبتها من الإيرادات الضريبية خلال العامين 1965-1966 بنسبة 50% و 43% (مسيحي، 2006)، واستمر النظام الضريبي على هذا الحال حتى تم اخذ ما تبقى من اراضي فلسطين للاحتلال الاسرائيلي، وبعد ذلك استمر العمل في القوانين السابقة مع إصدار أوامر عسكرية اضافية لتعديل القوانين

السابقة واخرى جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة والذي طبق عام 1976، استنادا للقانون الاردني رقم 16 لعام 1963 ومن ثم تم إصدار امر عسكري وهو النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1985، وبعد قدوم السلطة الفلسطينية وتسلمها للضفة الغربية وقطاع غزة استمر العمل في القوانين السابقة مع الغاء بعض الأوامر العسكرية باستثناء الامر الخاص بضريبة القيمة المضافة، وقد تم العمل في عهد السلطة بقانون الجمارك الاردني رقم 1 لعام 1962 مع بعض التعليمات التي ينفذها الاحتلال الاسرائيلي بسبب استمرار السيطرة على المعابر الخارجية والتي فرضت اتفاقية باريس الاقتصادية حيث أوضحت بان الجانب الاسرائيلي والفلسطيني تحت غلاف جمركي واحد، بالاضافه إلى قانون الابنية والاراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية رقم 11 لعام 1954 وقانون رقم 30 لعام 1955 للاراضي خارج حدود البلديات وفي عام 2004 تم إصدار أول قانون ضريبة دخل فلسطيني وهو قانون رقم 17 لعام 2004 وفي بداية العام 2011 تم إصدار القرار بقانون رقم 8 لعام 2011(تكروري، 2014).

2-2-2-2 النظام الضريبي في فلسطين

يعتمد النظام الضريبي في فلسطين على نوعين أساسيين من الضرائب أولهما الضرائب المباشرة ويتفرع منها ضريبة الدخل وضريبة الأملاك، وثانيهما الضرائب غير المباشرة ويتفرع منها ضريبة القيمة المضافة و الجمارك.

أولاً: الضرائب المباشرة

1- ضريبة الدخل:

يعاني نظام ضريبة الدخل الفلسطيني من عدم استقرار في القوانين المنظمة له حيث خضع هذا النظام للعديد من القوانين منذ الزمن العثماني وتمخض اخرها بالقرار بقانون رقم 8 لعام 2011 وتعديلاته (<http://www.pmf.ps/>) حيث يهدف المشرع من فرضة إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والمتمثلة بتوفير تمويل لمشاريع الدولة وجذب وتوجيه الاستثمار حيث استخدم المشرع الفلسطيني ضريبة الدخل كأساس للحوافز التي يقدمها قانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني وتعديلاته، اما الأهداف الإجتماعيه والمتمثلة باعاده توزيع الدخل فقد حقق المشرع الفلسطيني هذا الهدف من خلال الشرائح والنسب الضريبية التصاعدية التي فرضها على الشخص الطبيعي، اضافه إلى ذلك

الاعفاءات المقدمة للشخص الطبيعي وتشجيع التعليم، اما الأهداف السياسيّة والمتمثلة بتحقيق الامن الاقتصادي والذي يحمي الدولة من الابتزاز السياسي من المانحين (ميالة، 2006)، ومن اجل تحقيق تلك الأهداف فلا بد من مراعاة مجموعه من القواعد عند فرض ضريبة الدخل والتي اخذ بها المشرع الفلسطيني عند فرضه حيث فرض المشرع الفلسطيني ضريبة الدخل على جميع الافراد سواء شخص طبيعي أو شخص معنوي استنادا للمادة (3) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011، بالإضافة إلى إعماده نسب ضريبية تصاعدية لمراعاة المقدرة الماليه للمكافين وذلك استنادا للمادة (16) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011، كما ان المشرع الفلسطيني حدد موعد دفع ضريبة الدخل خلال الثلاث شهور التالية للسنة المالية المنتهية وذلك استنادا للمادة (19) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 لضمان تحقق الدخل للمكلف.

2- ضريبة الأملاك:

تعتبر ضريبة الأملاك من الضرائب التاريخية التي عرفتھا الحضارة القديمة، وتستند عملية جباية ضريبة الأملاك في السلطة الوطنية الفلسطينية الى القانون الاردني رقم 11 لسنة 1954 و قانون رقم 30 لعام 1955 (<http://www.pmf.ps/92>) وتعتبر ضريبة الأملاك نوعا من انواع الضرائب المباشرة وهي من اقل انواع الضرائب المفروضة في فلسطين تحصيلها على الرغم انها تحقق دخل مرتفع لمالكها ويتميز هذا النوع من الضرائب بانه يفرض على عنصر لديه نوع من الثبات، وتفرض بنسبه ثابتة 17% من صافي قيمه الايجار السنوي الفعلي أو المقدّر وتفرض بنسبة 10% من صافي قيمه الايجار السنوي المقدّر للأرض، ويهدف هذا النوع من الضرائب الي رفق خزينة الدولة لتستطيع تغطيه نفقاتها، وتحقيق عدالة إجتماعيه كون من يملك العقارات والمباني من الاثرياء كما لا يتم نقل عبئها على احد حيث من يدفعها هو مالك العقار وفي حال عدم وجود اثبات ملكيه يدفعها من يتقاضى قيمه الايجار كما يمكن اسخدامها في توجيه البناء في المناطق الجغرافيه النائية من خلال التمييز في نسبة الضريبة المفروضة على تلك الابنية والاراضي، كما تتبع أهميتها في فلسطين من خلال الحركة العمرانية المتزايدة (حمدان، 2003).

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

1- ضريبة القيمة المضافة:

تعتمد الدول النامية بشكل عام على الإيرادات الضريبية وأهمها الضرائب غير المباشرة كونها دول استهلاكية ومن أهم هذه الضرائب ضريبه القيمة المضافة، وقد فرضت ضريبة القيمة المضافة ولأول مرة في زمن الاحتلال الاسرائيلي في سنة 1976، وتتميز ضريبة القيمة المضافة بنقل عبئها للمستهلك النهائي، وتفرض في كافة مراحل الإنتاج حتى وصولها للمستهلك النهائي، وتفرض على كافة المستهلكين دون تمييز، وتفرض بنسبه ثابتة على جميع السلع والخدمات وتدفع بشكل شهري مما يشعر المكلف بعدم وجود عبء عند استحقاقها، كما شكلت هذه الضريبة من الإيرادات الضريبية نسبه مرتفعه تستطيع الدوله استخدامها بشكل فعال في تشجيع الاستثمار وتغطية نفقات الدوله الا ان تكلفه جبايتها مرتفعه كونها تفرض على استخدام الدخل وليس عند تحققه وعدم وجود إدارة حسابات لدى المكلفين (محمد، 2014).

2- الضرائب الجمركية:

فرضت الرسوم الجمركية على الواردات إلى فلسطين وضريبة الإنتاج على بعض المنتجات في فلسطين، وبعد قدوم السلطة وتوقيع اتفاقية باريس الإقتصادية فقد اعتبرت اسرائيل وفلسطين تحت غلاف جمركي واحد، واصبح المرجع القانوني للضرائب الجمركية في فلسطيني قانون الجمارك رقم 1 لسنة 1962، بالإضافة إلى اتفاقية باريس الإقتصادية، والاتفاقيات الدوليّه ذات العلاقة (علاونه، 2003).

وتتمتع الضرائب الجمركية بمجموعه من الخصائص أهمها انها تفرض على السلع المستورده أو المصدرة فور دخولها أو خروجها من اقليم الدوله، كما تفرض على السلع المنتجه محليا اذا كان استيرادها خاضع للضرائب الجمركية، كما وتفرض اما على شكل نسبه مئويه أو بشكل كمي أو كليهما، كما وتستخدم لحماية السلع المحلية من خلال اضافته قيمه الضرائب الجمركية على تكلفه السلع المستورده، بالإضافة إلى ذلك فإن الضرائب الجمركية تتميز عن باقي الضرائب الاستهلاكية بأنها تفرض على السلعه وليس على الشخص، كما ان تكلفه جبايتها منخفضة كونها تحصل عند

وصول البضاعة لأول مركز جمركي، وتهدف الضرائب الجمركية إلى رفد خزينة الدولة وحمايه المستهلك النهائي والسلع المحليه (حنو، 2016).

وخلاصة ما عرض اعلاه فإن النظام الضريبي في فلسطين يعاني من وجود مجموعه من القوانين التي صدرت قبل الاحتلال الاسرائيلي وتم الحفاظ عليها مع إضافة أوامر عسكرية ومع قدوم السلطة استمر العمل بالكثير من هذه القوانين في ظل الاتفاقيات التي تم ابرامها مع الجانب الاسرائيلي وقد قامت السلطه الفلسطينية ايضا بتغيير بعض من هذه القوانين مثل قانون ضريبة الدخل وتشكيل نظام ضريبي جديد، ويستشف من ذلك ان النظام الضريبي في فلسطين في بداياته ويوجد عدة مرجعيات له بحيث اصبح النظام الضريبي في فلسطين مزيج من الانظمة الضريبية للدول مما اثر بشكل سلبي على مدى إلتزام المكلف بالقوانين الضريبية.

حيث نتج عن هذا المزيج قصور في التشريعات الضريبية مما ترتب عليه كثير من الارتياح والشك في عملية تطبيق هذه الانظمة والذي ساهم في تقويض عوامل الاستقرار في التشريع الضريبي، مما انعكس على حجم الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها على أساس هذه القوانين والتي تعاني من عدم الاستقرار والتذبذب في حصيلتها، ويعتبر النظام الضريبي الفلسطيني من اكثر الانظمة تعقيدا من الناحية الادارية حيث يتطلب ادارة ضريبية متطورة وتستخدم اساليب ادارية حديثة.

2-3 المبحث الثالث: الإيرادات العامة للسلطة الفلسطينية

لقد مرت فلسطين في العديد من المراحل والحقبات فبعد الانتداب البريطاني وخلال فترة الاحتلال الاسرائيلي استمر تطبيق القوانين السارية وتم إصدار أوامر عسكرية لزيادة الجباية الضريبية وعلى ذلك فقد شكلت الضرائب غير المباشرة الجزء الأكبر من حصيلة الضرائب خلال الفترة من 1968-1992، حيث شكلت ربع إيرادات موازنة الكيان الاسرائيلي وقد كانت حصيلة ضريبة القيمة المضافة لها النصيب الأكبر اما الضرائب المباشرة فكانت حصيلتها منخفضة (جمعة، 2005)، اما بعد مجيء السلطه في عام 1994 ارتبط الوضع المالي الاقتصادي الفلسطيني مع الجانب الاسرائيلي من خلال بروتوكول باريس الاقتصادي حيث اصبح الاقتصاد الفلسطيني تابع للاقتصاد الاسرائيلي وبقيت القوانين المعمول بها سارية ، ومنذ قدوم السلطة لا يوجد مصادر إيرادات لها سوى الضرائب بالإضافة إلى اعتمادها على المساعدات الخارجية والمنح والقروض، الا ان إيراداتها الضريبية في حالة تذبذب مستمر نتيجة الأوضاع السياسية والإقتصادية والاحتلال الاسرائيلي حيث خلال الفترة من 1994-1999 كان هناك إنخفاض في عجز الموازنة وصولاً إلى تحقيق فائض في عام 1999، اما خلال الفترة من عام 2000 ولغاية 2007 كان هنالك تذبذب في حصيلة الضرائب وتراجع دورها في تغطيه النفقات العامة، حيث في بدايات هذه الفترة قامت السلطة باستيعاب العمالة الناتجة عن انتفاضة الأقصى مما ترتب عليه زيادة في عدد الموظفين، وفي نهايات هذه الفترة قامت اسرائيل بحجز إيرادات المقاصة بالإضافة إلى الانقسام الذي حدث في عام 2006 وإصدار مرسوم رئاسي باعفاء قطاع غزة من الضرائب، اما بعد عام 2008 فان الإيرادات الضريبية في تصاعد مستمر وذلك ناتج عن تحسن أداء الإدارات الضريبية بشكل عام (قباجه، 2012).

2-3-1 تطور الإيرادات والنفقات في فلسطين

تعاني السلطه الوطنية الفلسطينية من تذبذب في إيراداتها في ظل استمرار العجز في موازنتها وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول (1-2): العمليات المالية - الإيرادات والنفقات و نسبة نموها (مليون شيكل)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
13598.2	10931.3	9817.4	8347.6	7957.6	7320.7	7188.1	6294.2	إجمالي صافي الإيرادات
24.40%	11.35%	17.61%	4.90%	8.70%	1.84%	14.20%	100%	نسبة النمو
5023.2	3542.4	3114.3	3078.5	2774.8	2641.9	2777.7	2305.3	إجمالي الإيرادات المحلية
%41.80	%13.75	%1.16	%10.94	%5.03	%-4.89	%20.49	%100	نسبة النمو
2391.1	2354.1	2148.8	2157.2	1844.3	1726.8	1769.1	1187.9	الإيرادات الضريبية
%1.57	%9.55	%-0.39	%16.97	%6.80	%-2.39	%48.93	% 100	نسبة النمو
2309.1	968.6	965.6	921.3	930.5	915.2	1008.6	1117.4	الإيرادات غير الضريبية
%138.40	%0.31	%4.81	%-0.99	%1.67	%-9.26	%-9.74	% 100	نسبة النمو
323	219.7	0	0	0	0	0	0	تحصيلات متخصصه
%47.02	%0.00	%0.00	%0.00	%0.00	%0.00	%0.00	% 100	نسبة النمو
8930.2	7988.2	7331	6102.8	5616.8	5095.2	4695.3	4346.6	إجمالي إيرادات المقاصة
%11.79	%8.96	%20.13	%8.65	%10.24	%8.52	%8.02	% 100	نسبة النمو
355.2	599.3	628	833.7	434	416.4	284.6	357.8	الارجاعات الضريبية
%-40.73	%-4.57	%-24.67	%92.10	%4.23	%46.31	%-20.45	% 100	نسبة النمو
1029.1	1169.2	1022.3	759.9	1092.9	500.9	879.9	1474.3	صافي الاقراض
%-11.98	%14.37	%34.53	%-30.47	%118.19	%-43.07	%-40.32	% 100	نسبة النمو
15430.8	14503.4	13533.8	12575.7	12310.1	11396.1	10592.8	11093.5	النفقات
%6.39	%7.16	%7.62	%2.16	%8.02	%7.58	%-4.51	% 100	نسبة النمو
1286.5	893.3	937.5	673.6	1003.6	1324.9	1113.4	849.1	النفقات التطويرية
%44.00	%-4.7	%39.18	%-32.88	%-24.25	%18.99	%31.13	% 100	نسبة النمو
-4148.2	-5634.6	-5676.3	-5661.5	-6449.1	-5901.2	-5398.1	-7122.7	صافي الرصيد
%-26.38	%-0.73	%0.26	%-12.21	%9.28	%9.32	%-24.21	% 100	نسبة النمو
2905.6	3104.8	4402.4	4915.1	3586.6	3519.9	4763.2	5522.7	المنح
%-6.42	%-29.47	%-10.43	%37.04	%1.89	%-26.10	%-13.75	% 100	نسبة النمو

منشورات وزارة المالية الفلسطينية (2009-2016)

نلاحظ من الجدول رقم (1.2) السابق إلى ان إجمالي صافي الإيرادات في زيادة غير مستقره خلال الفترة (2009-2016)، كما نلاحظ ايضا إلى ان الإيرادات الضريبية تعاني من تذبذب في حصيلتها خلال الفترة (2009-2016)، حيث إنخفضت حصيلتها في سنة (2011) وسنة (2014)، اما باقي السنوات كانت حصيلتها متزايدة بشكل مضطرب وذلك في ظل زياده مستمره في حجم الانفاق العام خلال الفتره (2011-2016)، كما وتعاني النفقات التطويرية من تذبذب شديد في مقدارها في ظل العجز المستمر في موازنة السلطة، كما ونلاحظ ايضا ان مقدار المنح في انخفاض مستمر في اغلب السنوات وهذا يستوجب على السلطة الوطنية الفلسطينية العمل على وضع الحلول المناسبة لتغطية العجز المستمر في موازنتها وانخفاض المنح المقدمه لها وذلك بإعتمادها على ذاتها لتجنب التعرض للضغوط السياسية الخارجية، من خلال التوجه نحو زياده إيراداتها المحلية وبالأخص الضريبية منها اذا ما علمنا انها تشكل المورد المالي الأساسي التي تتحكم به السلطة الوطنية الفلسطينية ، وذلك من خلال تطبيق احداث الاساليب الادارية.

2-3-1-1 تطور الإيرادات الضريبية خلال الفترة (2009-2016)

لقد عانت الإيرادات الضريبية من حالة عدم استقرار في نموها حيث لم تتطور بعض انواع الضرائب بشكل ايجابي خلال هذه السنوات بالإضافة الا ان نسبة تطورها في بعض السنوات الاخرى كانت متذبذبة بشكل كبير ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (2-2 أ): نسبة نمو الإيرادات الضريبية (مليون شيكل)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
646.7	700.7	684.6	714.2	659.1	474.4	521.1	312.8	ضريبة الدخل
%7.7-	%2.3	%4.1-	%8.3	%38.9	%8.9-	%66.5	%100	نسبة نمو ضريبة الدخل
924.6	1002.9	950.9	852.3	670.3	677.3	614.7	546.1	ضريبة القيمة المضافة
%7.8-	%5.4	%11.5	%27.1	%1-	%10	%12.5	%100	نسبة نمو ض.ق.م
621.3	454.1	266.8	192.9	158.7	250.7	271.2	67.4	الجمارك
%37	%70.2	%38.3	%21.5	%36.6-	%7.5-	%302	%100	نسبة نمو الجمارك
4.6	4.4	3.3	5.7	8.6	3.4	19.3	0.8	مكوس المشروبات
%4.5	%33.3	%42.1-	%33.7-	%152	%82-	%2312	%100	نسبة نمو مكوس المشروبات

جدول (2-2-ب): نسبة نمو الإيرادات الضريبية (مليون شيكل)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
172.3	183.1	234.4	378.2	337.2	310.8	304.4	253.3	مكوس السجائر
%5.9-	%21.8-	%38-	%12.1	%8.4	%2.1	%20.1	%100	نسبة مكوس السجائر
21.6	9	8.8	13.8	10.3	10.2	38	6.7	ضريبة الأموال
%140	%2.2	%36.2-	%33.9	%0.98	%73.1-	%467	%100	نسبة نمو ضريبة الأموال
2391.1	2354.2	2148.8	2157.1	1844.2	1726.8	1769.2	1187.1	إجمالي الإيرادات الضريبية
%1.5	%9.5	%0.38-	%16.9	%6.7	%2.4-	%49	%100	نسبة نمو إجمالي الإيرادات الضريبية

منشورات وزارة المالية الفلسطينية (2009-2016)

يلاحظ من الجدول (2.2) السابق إلى وجود حالة من التذبذب وعدم الاستقرار في حصيللة الإيرادات الضريبية حيث لا يوجد أي نوع من أنواع الضرائب المفروضة في فلسطين بشكل عام زادت جبايتها بشكل مستمر خلال الفترة 2009-2016، حيث كانت ضريبة القيمة المضافة الأكثر استقراراً ولم تعاني إلا في عام 2012 من انخفاض في حصيلتها ثم جاءت الجمارك أكثر استقراراً من ضريبة الدخل والأموال حيث بعد عام 2012 حافظت على زيادته حصيلتها وبنسب نمو كبيرة ومن ثم جاءت ضريبة الدخل حيث عانت كثيراً من عدم استقرار في حصيلتها ففي بعض السنوات إنخفضت حصيلتها بنسب متفاوتة وبعض السنوات زادت حصيلتها وبنسب نمو كبيرة أما ضريبة الأموال والمكوس والمشروبات كانت غير مستقرة و في حالة تذبذب شديد، وعلية يجب على الإدارات الضريبية العمل بشكل مكثف لتفعيل دور الضرائب المباشرة في ردف خزينة السلطة الفلسطينية وخاصة ضريبة الأموال كون حصيلتها خلال الأعوام السابقة منخفضه جداً أما ضريبة الدخل فيجب محاولة زيادة دورها في تغطية الانفاق العام والعمل على تحقيق ثبات في معدلات نموها، كما يجب أيضاً زيادة كفاءة وفاعلية الإدارات الضريبية التي تنظم وتنفذ عمل الضرائب غير المباشرة لزيادة حصيلتها كونها من أهم الضرائب التي تعتمد عليها السلطة الوطنية الفلسطينية.

2-3-1-2 دور الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات العامة

على الرغم من أهمية الإيرادات الضريبية في ردف خزينة السلطة الوطنية الفلسطينية الا انها لم تلعب دورا كبيرا في تغطية النفقات العامة ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (2-3): نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تغطية النفقات (مليون شيكل)

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
2391.1	2354.20	2148.80	2157.10	1844.20	1726.80	1769.20	1187.10	إجمالي الإيرادات الضريبية
646.7	700.70	684.60	714.20	659.10	474.40	521.10	312.80	ضريبة الدخل
924.6	1002.90	950.90	852.30	670.30	677.30	614.70	546.10	ضريبة القيمة المضافة
621.30	454.10	266.80	192.90	158.70	250.70	271.20	67.40	الجمارك
4.60	4.40	3.30	5.70	8.60	3.40	19.80	0.80	مكوس المشروبات
172.30	183.10	234.40	378.20	337.20	310.80	304.40	253.3	مكوس السجائر
21.60	9.00	8.80	13.80	10.30	10.20	38.00	6.70	ضريبة الأملاك
16717.30	14762.40	14471.30	13249.30	13313.70	12721.00	11706.21	11942.57	مجموع النفقات
%3.8	%4.7	%4.7	%5.3	%4.9	%3.7	%4.4	%2.6	مساهمة ضريبة الدخل للنفقات
%5.5	%6.7	%6.5	%6.4	%5	%5.3	%5.2	%4.5	مساهمة ض.ق.م للنفقات
%3.7	%3	%1.8	%1.4	%1.1	%1.9	%2.3	%0.5	مساهمة الجمارك للنفقات
%0.03	%0.03	%0.02	%0.04	%0.06	%0.03	%0.17	%0.01	مساهمة مكوس المشروبات اننفقات
%1	%1.2	%1.6	%2.8	%2.5	%2.4	%2.6	%2.1	مساهمة مكوس السجائر للنفقات
%0.13	%0.06	%0.06	%0.10	%0.08	%0.08	%0.32	%0.06	مساهمة ضريبة الأملاك للنفقات
%14.3	%15.9	%14.8	%16.2	%13.8	%13.5	%15.1	%9.94	مساهمة لإيرادات الضريبية للنفقات

منشورات وزارة المالية الفلسطينية (2009-2016)

يتضح من الجدول (3.2) السابق إلى ان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي النفقات والنفقات التطويرية متدنية حيث تراوحت خلال الفترة من 2009-2016 بين 9%- 16% وقد كانت الزيادة في هذه النسبة غير منتظمة ومتذبذبة وهو ما يعني إلى الحاجة الماسة في الاهتمام بالإيرادات الضريبية لزيادة مساهمتها في تغطية النفقات، كما يتضح أيضا إلى اعتماد السلطة على إيرادات ضريبة الدخل و الجمارك وضريبة القيمة المضافة بشكل كبير جدا الا ان نسبة مساهمتها في تغطية النفقات والنفقات التطويرية متدنية جدا حيث تراوحت نسبة مساهمه ضريبة الدخل للنفقات من 2%-5% وقد كانت هذه الزيادة متذبذبة اما ض.ق.م فقد تراوحت نسبة مساهمتها من

4%-6% والجمارك من 0.5%-3% اما مساهمة مكوس السجائر فقد تراوحت نسبة مساهمتها من 1%-2%، اما ضريبة الأملاك ومكوس المشروبات فقد كانت شبة معدومة مما يعطي الحاجة الماسة إلى تفعيل دور ضريبة الأملاك في زيادة إيرادات الدولة وزيادة مساهمتها في تغطية النفقات بالإضافة إلى العمل الجاد على تطوير جباية ضريبة الدخل والجمارك والمضافة من اجل ان تستطيع السلطة القيام بواجباتها اتجاة المواطنين مع التقليل من الإعتماد على المنح المقدمة من الدول كون يرافقها ابتزاز سياسي.

وخلاصه ماسبق عرضه من جداول يتضح وجود حاله من عدم الاستقرار في جانب الإيرادات والنفقات بشكل عام، حيث أن نمو الإيرادات الضريبية بشكل عام كان غير مستقرا وكان اكثر الضرائب حصيلة هي ضريبة القيمة المضافة ثم جاءت حصيلة ضريبة الدخل وتلاها الجمارك ومكوس السجائر واخيرا حصيلة ضريبة الأملاك ومكوس المشروبات، كما ان نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية للنفقات لم تتجاوز 15.9% وهي نسبة قليلة جدا اذا ما علمنا ان الإيرادات الضريبية المحلية من أهم الموارد المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية، كما ان جانب المنح يعاني من حالة تذبذب شديد كونه يعتمد على طبيعه العلاقات السياسية للدول، وعلية فلا بد من قيام السلطة الوطنية الفلسطينية بشكل جاد العمل على زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية سواء من خلال تفعيل جباية ضريبة الأملاك وزيادة حصيلة انواع الضرائب الاخرى بهدف زيادة مساهمتهم في تغطية الانفاق العام ولتحقيق ذلك فقد اعتمدت السلطة على العديد من الوسائل بهدف زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية ومن أهمها إعتماد اسلوب الحوكمة داخل الإدارات الضريبية من خلال إعداد مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العامة.

2-4 المبحث الرابع: العلاقة بين الحوكمة والإيرادات الضريبية

يتمحور نجاح أي مؤسسة سواء حكومية أو غير حكومية في مدى قوة ادارتها فكلما كانت الإدارة رشيدة وذات منظومة متكاملة تحكمها القوانين والانظمة الخاصة بها كلما أدى إلى تحقيقها للنجاحات، وتعتبر القوانين الالزامية مؤشر على الإلتزام بمعايير الحوكمة حيث ان تطبيق كافة معايير الحوكمة وبشكل صحيح يشكل أساسا لعمل الإدارات الضريبية وزيادة جبايتها، كونها تقوم على ابراز سياسة عمل الإدارات الضريبية وأهدافها وآلية تحقيقها بجانب الإلتزام بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة (ابو حمام، 2009) وهذا يدل إلى وجود علاقة وثيقة بين تطبيق معايير الحوكمة و حصيللة الإيرادات الضريبية كون زيادتها يعتبر احد أهم أهداف الإدارات الضريبية، حيث ان تطبيق معاييرها يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية أداء موظفي الإدارات الضريبية، وان وجود الشفافية والنزاهة في عمل الإدارات الضريبية سيجلب على شعور الموظفين بالمسؤولية والمساءلة وتحقيق العدالة الضريبية اثناء تادية عملهم والذي ينعكس ايجابا على الإلتزام الطوعي للمكلفين وعدم لجوئهم للتهرب الضريبي(عمرو، 2010). إن تطبيق الحوكمة يساهم في التأثير على الإيرادات الضريبية في عدة مجالات منها:

أولاً: تأثير الحوكمة على أداء موظفي الإدارات الضريبية من خلال:

1. الحد والكشف المبكر عن حالات الفساد من خلال توفر عنصر المساءلة وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات وتوفير عنصر الرقابة الداخلية، والعمل على اتخاذ الإجراءات الوقائية وعدم تفاقمها مما ينعكس على تخفيض مخاطر التعرض للالزامات المالية.
2. تساهم الحوكمة من خلال الشفافية والعدالة إلى زيادة الولاء لدى الموظفين مما يؤدي إلى زيادة انتاجيتهم لتحقيق أهداف الإدارة الضريبية والمتمثلة بزيادة حصيللة الإيرادات الضريبية.
3. توفر الحوكمة للموظفين عنصر الاستقلالية اثناء تاديتهم لعملهم مما يترتب عليه قيام الموظف بتأدية عمله على اكمل وجه ودون الاخذ بالحسبان ارضاء كبار المسؤولين مما يؤدي إلى تحصيل كامل الضرائب المستحقة على كل مكلف.
4. ان سياسة المشاركة في اتخاذ القرار تجعل العاملين اكثر ايمان بقدراتهم مما يزيد اهتمامهم برفع ادائهم كونهم يشعرون بأهمية وجودهم وانتمائهم لمؤسستهم.

5. شعور الموظف باهتمام الإدارة وتقديرها لابداعه سيؤدي إلى تحفيز الموظفين بالالتزام بالقوانين والاخلاق الحميدة وبذل أقصى طاقة لديهم لتحقيق أهداف الإدارة الضريبية وتحقيق انجازات وابداعات كبيرة.

6. توفر عنصر الاستقلالية لموظفي الرقابة الداخلية والخارجية ينعكس على جوده مهنتهم مما يترتب عليه شعور الموظفين باختلاف مستوياتهم الادارية بالمساءلة والقيام بواجباتهم من خلال الالتزام بالقوانين والانظمة ، توفر عنصر المساءلة يؤدي إلى إلتزام الموظفين بواجباتهم وبذلهم كامل طاقتهم عند تأدية عملهم.

7. توفر عنصر الكفاءة والفاعلية يؤدي إلى استخدام الموارد المالية والبشرية افضل استخدام بحيث يتحقق اعلى انتاجية ممكنة في العمل والتي تتمحور بالتأكد من تحصيل كامل الضرائب المستحقة على المكلفين.

8. توفر سياسة المشاركة مع الاطراف ذات العلاقة من خارج الإدارة الضريبية عند وضع إجراءات العمل وآلية التحصيل سينعكس ذلك على تحقيق التوافق من خلال وضع الحلول المناسبة لكافة الاطراف مما يزيد من إلتزام المكلفين بدفع كامل الضرائب المستحقة.

ثانيا: تأثير الحوكمة على الاطراف ذات العلاقة من خلال:

1. بناء الثقة مع المكلفين من خلال شعورهم بان أساس التعامل مع جميع المكلفين هو القانون ولا شيء غير ذلك، و الإعتماد على سياسة التوسع الافقي لتحقيق العدالة في تطبيق الضريبة على كافة المكلفين، واطلاعهم على آلية انفاق الإيرادات الضريبية، كل ذلك يزيد من إلتزامهم الطوعي في دفع كامل الضريبة المستحقة عليهم وعدم اللجوء للتهرب الضريبي.

2. كما تؤثر الحوكمة على جذب الاستثمار المحلي والاجنبي، فوجود عدالة ضريبية وشفافية في التعامل مع المكلفين وان أساس حل النزاعات هو القانون سينعكس ايجابا على اطمئناتهم على مشاريعهم مما يؤدي إلى زيادة عدد المكلفين والذي يعود بالنفع على حصيله الإيرادات الضريبية.

3. توفر سياسة المشاركة مع الاطراف ذات العلاقة من خارج الإدارة الضريبية عند وضع إجراءات العمل وآلية التحصيل سينعكس ذلك على تحقيق التوافق من خلال وضع الحلول المناسبة لكافة الاطراف مما يزيد من إلتزام المكلفين بدفع كامل الضرائب المستحقة.

4. توفر عنصر المساءلة يؤدي إلى إلتزام المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم اذا ما علمنا ان عدم إلتزامهم سيترتب عليه ايقاع العقوبة عليهم.

الدراسات السابقة

3-1 الدراسات السابقة باللغة العربية

دراسة العزاوي، جاسم (2017) بعنوان: "تأثير الحوكمة في جودة الأداء، بحث تحليلي تطبيقي في الهيئه العامه للضرائب في العراق".

تسعى المنظمات بمختلف انواعها إلى مواكبة التطورات السريعه بشتى الاساليب والوسائل لمواجهة الفساد الذي يحاول السيطرة على تلك المنظمات مما دفع تلك المنظمات إلى التحول من الاساليب الاداريه التقليديه إلى الاساليب الحديثه والتي تعتمد على تطبيق معايير الحوكمة لرفع جوده الأداء وعليه فقد تمحورت مشكله الدراسه في محدوديه الاهتمام بقواعد الحوكمة وإعتماد المنظمات العراقيه على الاساليب الاداريه التقليديه، وهدفت الدراسه إلى رصد وتفحص مدى تطبيق قواعد واليات الحوكمة في المنظمة المبحوثه على المستويات المختلفه والتعرف ايضا على علاقه والتأثير بين متغيري البحث بالاضافه إلى اختبار فرضيات الدراسه والتي تنص ترتبط الحوكمة بابعادها الرئيسيه (الشفافيه المساءلة المشاركة العداله المساواه سياده القانون) بجوده الأداء وقد اعتمد الباحث ابعاد الحوكمة كمتغير مستقل وجوده الأداء كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسه فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل المعلومات التي تم جمعها من خلال المقابلات التي تم إجرائها مع 14 موظف من خبراء فنيين ومدراء اقسام كما قام الباحث ببناء استبيان أعد خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه وتم توزيعها على عينه بلغ حجمها 140 فردا من الهيئه العامه للضرائب شملت على (مدير عام معاون مدير عام الخبير مدير قسم مدير فرع وكيل مدير قسم وكيل مدير فرع مسؤول شعبه مخمن مدقق) من اصل مجتمع الدراسه الذي تكون من 612 فردا، وقد توصلت الدراسه إلى مجموعه من النتائج أهمها وجود علاقه ايجابيه قويه بين ابعاد الحوكمة و جوده الأداء ووجود هرم اداري واضح لتنفيذ اليات المساءلة . كما اعتمدت الهيئه على الشفافيه في التعامل مع كافه الاطراف المختلفه بالاضافه إلى افصاحها عن المعلومات لكافه الاطراف كما تعمل الهيئه في ظل اجواء يسودها سياده القانون عند تقديمها

للخدمات . بالاضافه إلى ان المنظمة لا تتيح مبدأ المشاركة على المستوى المطلوب.بالاضافه إلى حاجتها الماسه لتعديل الاسس والإجراءات ذات العلاقة لتحقيق مبدأ العدالة والمساواه بين جميع الموظفين بالاضافه لنظام الحوافز المعمول به في الهيئه كما ان الهيئه لاتراعي بالمستوى المطلوب رضى زبائنها، وقد أوصت الدراسه إلى ضرورة استثمار ادارة الضرائب العلاقة بين معايير الحوكمة وجوده الأداء للراقي في الخدمات المقدمة، وضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتوظيف مبدأ الشفافيه لما لها من دور في انسياب المعلومات وتحقيق التواصل الفعال بين الاطراف ذات العلاقة . وضرورة ادراك الهيئه بأهميه مشاركة الموظفين والمستفيدين في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبليه، واتباع الإجراءات التي تضمن تحقيق مبدأ المساواه والعداله بين جميع الاطراف ذات العلاقة، واعاده تفعيل نظام الحوافز الذي يعزز الرضى لدى الموظفين مما يؤدي إلى تحسين ادائهم.

دراسة جلد، (2017): بعنوان: "العلاقة بين تطبيق الحوكمة والأداء ممثلاً بالإنتاجية والانتماء" (دراسه حالة مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية).

توازي نشوء الحوكمة مع ظهور الإنهيارات الكبيره لدول اسيا وكبار الشركات العملاقه. حيث قامت الحوكمة على الفصل بين الملكيه والإدارة وتحقيق التوازن في المصالح بين كافة الاطراف ذات العلاقة . ويعتبر الأداء واحداً من أهم المفاهيم الاداريه التي حظيت باهتمام كبير وذلك لانه يعبر عن كيفيه توظيف المنشأ لمواردها المتاحة وفق معايير محدده وكون مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية مؤسسه خدماتيه فهي تسعى إلى تحقيق مبادئ الحوكمة لما لها اثر في رفع مستوى ادائها، وتهدف الدراسه إلى قياس درجه تطبيق الحوكمة في مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية وقياس درجه الأداء ممثلاً في الإنتاجيه والانتماء. والبحث عن علاقته تطبيق معايير الحوكمة على الأداء. وماهي درجه تطبيقها في مؤسسه المواصفات والمقاييس وقد اعتمد الباحث مبادئ الحوكمة كمتغير مستقل والأداء كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسه فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم تجميعها من اداه الدراسه والمتمثله باستبيان أعد خصيصاً لقياس ما وضعت لقياسه وتم توزيعها على عينه بلغ حجمها 100 موظف باستثناء موظفي الخدمات الاداريه وتم استرداد 93 استبانة استبعد منها 11 استبانة لموظفين تقل خبرتهم عن سنه بحيث اصبح العدد النهائي للاستبانات الصالحه للتحليل

82 استبانته وتشكل مجتمع دراسته من كافة الموظفين العاملين في مؤسسه المواصفات والمقاييس، وقد توصلت دراسته إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية إيجابية بين تطبيق (سياده القانون. المشاركه . المساءله. الشفافيه. الرؤيه الاستراتيجية) وبين الأداء، بالإضافة إلى ان مستوى تطبيق مبدأ الرؤيه الاستراتيجية قد حصلت على اعلا درجه، كما ان درجه تطبيق الحوكمة في مؤسسه المواصفات والمقاييس الفلسطينيه من وجهه نظر موظفيها حصلت على نسبة 77% وهي درجه كبيره، كما أوصت الدراسة إلى حث موظفيها وتعزيز قدراتهم في مجال تطبيق معايير الحوكمة باختلاف مسمياتهم الاداريه، وتعزيز مبدأ المشاركه من خلال السماح لكافة الاطراف ذات علاقه في رسم السياسات وتطوير مدونه السلوك لموظفي الخدمه المدنيه وتبنيها كدليل ارشادي لتطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسسات القطاع العام.

دراسة باجسير، وعبد الكافي(2015) بعنوان: "اثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات" (دراسة حالة على عينة من ادارات مصلحة الضرائب في ليبيا).

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات في ليبيا الا انها تواجهه مجموعه من المعوقات في تحصيلها، منها تدني الإلتزام الطوعي للمكفين لعدم وجود اليات واضحة في ادارة مصلحة الضرائب، بسبب عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات المصدق عليها، مما انعكس بشكل سلبي على ثقة المكلفين بدفع الضرائب، وهدفت الدراسة إلى معرفة اثر تطبيق الحوكمة في الإدارات الضريبية على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية في ليبيا، بالإضافة إلى معرفة اثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على كفاءة النظام الضريبي في ليبيا، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي تطبيق نظام الحوكمة في ادارة مصلحة الضرائب يؤثر على رفع كفاءة النظام الضريبي ويؤثر على الإجراءات المتبعه في التحصيل الضريبي، وقد اعتمد الباحث الحوكمة كمتغير مستقل والتحصيلات الضريبية كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة، استخدم الباحث المنهج الاستنباطي من اجل تحديد محاور المشكلة، ووضع الفرضيات، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة، والمنهج الاستقرائي من اجل اختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي لمعرفة اثر تطبيق نظام الحوكمة على رفع كفاءة النظام الضريبي في تحصيل الإيرادات وقام ببناء إستبانه اعدت خصيصا لقياس ما

وضعت لقياسة، وتم توزيعها على عينة مكونة من (42) من العاملين في مصلحة الضرائب في مصراتة وسرت-ليبيا من اصل مجتمع الدراسة والبالغ عدده 61 عامل، وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية معامل الفا كرونباخ، و اختبار مربع كاي لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق نظام الحوكمة في ادارات الضريبة يؤثر على كفاءة النظام الضريبي ويحسن إجراءات تحصيل الإيرادات، بالإضافة إلى ان تطبيق نظام الحوكمة يزيد من ثقة المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية من خلال الشفافية والافصاح المالي، كما ان تبني وتطبيق نظام الحوكمة يؤثر على إجراءات وسائل التحصيل، وقد أوصت الدراسة إلى ان تطبيق نظام الحوكمة في الإدارات الضريبية يؤثر ايجابا ويقوم برفع كفاءة النظام الضريبي من خلال العمل على الالتزام بالتشريعات والقوانين والإجراءات والتوجيهات التي تحدد مهام وصلاحيات المسؤولين بادرارة الضرائب، وضرورة تحسين أوضاع العاملين ووضع اسس ومعايير للتعيينات والترقيات والتدريب حيث ان هذه الإجراءات تؤدي إلى الالتزام بالقيم الاخلاقية ويحفز العاملين على تنمية قدراتهم العملية.

دراسه العيني، (2015) بعنوان: "دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي في العراق" (دراسه ميدانية).

شهدت نهايات القرن الماضي العديد من الازمات الماليه لبعض الدول الاسيويه مما ترتب عليها ازمة ثقة بين علاقه المؤسسات والقوانين المختلفه فيما بين القطاع المالي والاعمال من جهة والحكومات من جهة اخرى وبناء عليه فربما يكون لتطبيق ما يسمى بالحوكمة محافظة على حقوق كافه المكلفين مما يعتبر أساس لحل مشكله الفساد المالي والاداري في الحكومات على اعتبار ان دوائر ضريبه الدخل هي مؤسسه من مؤسسات الدوله، وهدفت الدراسه إلى استعراض أهم اليه من اليات الحوكمة وهي الرقابه الضريبية (المباشرة، وغير المباشره) بالاضافه إلى التعرف على دور اليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري. بالاضافه إلى اختبار فرضيات الدراسه التي تنص إلى انه لا يوجد دور للرقابه المباشره وغير المباشره كأليه من اليات الحوكمة الضريبية للحد من الفساد الحكومي وقد اعتمد الباحث الرقابه المباشره وغير المباشره في دوائر ضريبه الدخل كمتغير مستقل والفساد المالي والاداري كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والاحصاء الوصفي لتحليل البيانات التي تم جمعها من اداة الدراسة والتي تعلقت ببناء استبيان اعد خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه وقد تم توزيعها على عينه بلغ حجمها 154 مدقق ضريبي ومدقق خارجي من اصل 508 مدقق ضريبي وخارجي، وقد توصلت الدراسة إلى ان الرقابة المباشرة وغير المباشرة تلعب دور مهم في الحد من الفساد المالي والاداري الحكومي. كما اظهرت الدراسة الميدانية على قدرة الرقابة المباشرة وغير المباشرة السيطره على اشكال الفساد المالي والاداري الحكومي، وقد أوصت الدراسة على التركيز على عمل هيكل تنظيمي للرقابة في دائرة ضريبه الدخل على كافة المستويات ، وزياده الوعي الضريبي والثقافه الضريبية من خلال وسائل الاتصال الحديثه ،تحسين الظروف الاقتصادية للموظفين . بيان إجراءات الفحص الضريبي للمكلفين من خلال تعليمات واضحة وسهله ومعلنة .

دراسة نصبة، (2015) بعنوان: "أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام"، دراسة حالة - بلدية قمار الوادي".

لقد اصبح تطبيق مبادئ الحوكمة إتجاه دولي للحد من الفساد الاداري وقد تم تطبيقها في الجزائر كأمر ضروري لمواجهة حالات الفساد الاداري التي تعاني منه معظم المؤسسات الحكومية وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة في معرفة مدى الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الادارية في الجزائر، وهدفت الدراسة التعرف إلى أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية لضمان التحسين المستمر في الأداء ورفع جودة الخدمات المقدمة والعمل على تطويرها، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي يعد تبني مفهوم الحوكمة بصفة عامة امر ضروري لمواجهة حالات الفساد، كما اعتمد الباحث مجموعه متناسقة من المتغيرات لضرورة الدراسة متغيرات كمية وهي أساس الدراسة الميدانية، متغيرات نوعية وهي بيانات شخصية لتحليل بعض الظواهر وتدعيم نتائج المتغيرات الكمية.

ولتحقيق هدف الدراسة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقام ببناء إستبانة اعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وتم توزيعها على عينة مكونة من (42) موظف منهم (10) من اعضاء المجلس الشعبي البلدي و (32) من الموظفين، وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية التكرار والنسب المئوية لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى أن تبني مفهوم

الحوكمة امر ضروري لمواجهة الفساد الاداري في المؤسسات الحكومية، بالإضافة إلى عدم وجود دور فعال للدولة لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العامة، بالإضافة لم يرقى تطبيق مبادئ الحوكمة إلى المستوى المطلوب في المؤسسات العامة، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة وضع نظام للحوكمة معن لجميع الاطراف ويتم من خلاله تحديد الواجبات والمسؤوليات لكل موظف، والبدء في التطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة، و تفعيل دور الرقابة في المؤسسات الحكومية وتفعيل حق المساءلة.

دراسة البسام، (2014) بعنوان: "الحوكمة الرشيدة" : دراسة حالة المملكة العربية السعودية.
اظهرت الدراسة أن مستويات الحوكمة في دول الخليج متفاوتة على الرغم من تقارب وضع تلك الدول من بعضها وتعاونها في تحقيق نمو اقتصادي مشترك ولذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة بمدى وجود علاقة بين النمو الاقتصادي والحوكمة الرشيدة في المملكة العربية السعودية، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الحوكمة الرشيدة، بالإضافة إلى معرفة ما يقدمه مبدأ الحوكمة الرشيدة في مجالات دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية، وهل يوجد علاقة بين الناتج المحلي الإجمالي والحوكمة الرشيدة في اقطار الخليج (البحرين، الامارات، المملكة العربية السعودية، قطر، عمان، الكويت).

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بالاعتماد على استعراض الناتج المحلي للاقطار الستة كمؤشر للنمو الاقتصادي ومقارنتها مع مستويات الحوكمة الرشيدة، وستغطي الدراسة الفترة الواقعة من 1996 إلى 2011، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة قوية بين النمو الاقتصادي وتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات الحوكمة الرشيدة على الاقل في المدى القصير، وجود حركة اصلاح وتطوير في الانظمة والوائح الداعمة لنظام الحوكمة في المملكة العربية السعودية، وضعف ادارة الحكم والمتمثل في الإدارة العامة والإدارة المالية في السعودية، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تفعيل حركة الاصلاح الاداري والسياسي في العربية السعودية، وضرورة وجود تنسيق بين الجهات المختلفة مثل جهات الرقابة المالية والادارية، وتحديث الانظمة المتعلقة بالموظفين لتحفيزهم وتطويرهم .

دراسة مسعد، (2014) بعنوان: "دور وأليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والاداري مع الاشارة للوضع في مصر" .

تعاظم الاهتمام بموضوع الحوكمة بعد سلسلة الازمات المالية المختلفة حيث تبين ان احد أهم اسباب هذه الإنهيارات هو الفساد المالي والاداري مما أدى إلى بحث المستثمرين عن الشركات التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات، وهدفت الدراسة الى التعرف على كيفية قيام الحوكمة بالحد من الفساد المالي والاداري، بالإضافة إلى الاطلاع على دور الحكومة المصرية في تطبيق اليات الحوكمة، وقد إعتد الباحث اليات الحوكمة كمتغير مستقل، ومكافحة الفساد المالي والاداري كمتغير تابع. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والكمي العام، وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق حوكمة الشركات هو المخرج والحل الفعال لضمان حقوق اصحاب المصالح في داخل الشركات وخاصة المستثمرين، وان الإلتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على مكافحة الفساد المالي والاداري، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بشكل اكبر بمفهوم الحوكمة للوصول إلى ارساء مبادئ الحوكمة بشكل سليم في مصر، وجوب العمل على زيادة الافصاح والشفافية في الشركات، وجوب سن وتطوير العديد من التشريعات والانظمة والقوانين في مصر للارتقاء بالأداء المالي والاداري.

دراسة علي، منصور (2013) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان" (دراسة تحليلية ميدانية).

يشكل التهرب الضريبي احد أهم التحديات للادارات الضريبية في السودان ولذلك فقد عملت جاهدة على دراسته اسباب هذه الظاهرة ومن واقع التطبيق العملي لضريبة ارباح الاعمال فإن اغلب المكلفين غير ملتزمين في مسك سجلات محاسبية أو أن نظامهم المحاسبي يشوبه الضعف مما يؤدي إلى ايجاد فرص للتهرب وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة في اثر تطبيق الحوكمة في الشركات على الحد من التهرب الضريبي، وهدفت الدراسة إلى معرفة امكانية تطبيق الحوكمة في ديوان الضرائب، واثرها في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى معرفة دور الحوكمة في زيادة الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي، تطبيق مبادئ الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبي، إجراءات ربط ضريبة الارباح يؤثر

على مبادئ حوكمة الشركات، كما اعتمد الباحث الحوكمة كمتغير مستقل، والتهرب الضريبي كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة، استخدم الباحث المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث، والمنهج الوصفي التحليلي لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي لضريبة ارباح الاعمال، وقام ببناء إستبانه اعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وتم توزيعها على عينة مكونة من (111) موظف من العاملين في ديوان الضرائب الاتحادي، من اصل مجتمع الدراسة والذي بلغ عدده 184 وقد استخدم الباحث اسلوب مربع كاي لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق مبادئ الحوكمة يحد من التهرب الضريبي ويزيد من ثقة المكلفين، بالإضافة إلى ان حوكمة الشركات تزيد من اعتماد ديوان الضرائب على التقدير الذاتي للمكلف، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات في ادارة الضرائب الاتحادية، وتعميم نظام حوكمة الشركات على كافة اقسام ادارة الضرائب الاتحادية، وتعميق ثقافة الإلتزام بالقوانين والمعايير والشفافية.

دراسة علي، وحسين (2013) بعنوان: "دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية".

تعتبر الضرائب احد أهم ادوات السياسة المالية للدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والسياسية والتي لا تتحقق الا في ظل وجود ادارة ضريبية ذات كفاءة وفاعلية وان تاخذ بعين الاعتبار التوسع في الاعمال التجارية والتجاره الالكترونية في تحقيقها لأهداف السياسه الضريبية في العراق وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكله الدراسه في وجود قصور في الأداء الاستراتيجي وذلك لافتقادها إلى آلية عمل تحكم وتنظم العمل داخل المنظمة وخارجها مما يؤثر على رسم وتحقيق أهداف السياسه الضريبية، وهدفت الدراسه إلى بيان الاليات المتاحة لدى الهيئه العامه للضرائب لامكانيه تطبيق قواعد ودعائم حوكمة الشركات ثم بيان المتطلبات الأساسية لتطبيقها بالاضافه إلى بيان دور قواعد واليات الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية . كما هدفت إلى اختبار فرضيات الدراسه والتي تنص على ان تطبيق قواعد الحوكمة من خلال الياتها في الهيئه العامه للضرائب يؤدي إلى تحسين أدائها الاستراتيجي وتحقيق رسالتها وأهدافها

المنشوده وقد اعتمد الباحث خصائص الحوكمة ومتطلباتها الأساسية كمتغير مستقل وتحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية كمتغير تابع.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث على التحليل في تفسير المعلومات التي تم جمعها من أداة الدراسة والتي تمثلت ببناء استبيان أعد خصيصاً لقياس ما وضعت لقياسه وقد تم توزيعها على عينة بلغ حجمها 86 موظف من أكاديميين ومهنيين ومدراء وموظفي الهيئة العامة للضرائب من أصل كافه هؤلاء الموظفين، وقد توصلت الدراسة إلى أهميه تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب لما تلعبه من دور مهم في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة كما أن خصائص الحوكمة (الإفصاح والشفافية المسؤليه المساواة العدالة الانصاف الاستقلاليه المسؤليه الإجتماعيه) متوفره بشكل محدد مما يؤثر على أداء الهيئة والمكلفين، وأوصت الدراسة إلى تبني مفهوم الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب لما له من اثر في تحسين أداء الهيئة وحمايه حقوق الاطراف ذات علاقه، ضرورة توفير الاستقلاليه للإدارة الضريبية في تنفيذ السياسه الضريبية وفق الاستراتيجيات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، كما ينبغي مراعاة العدالة في تطبيق الانظمة والتعليمات والإجراءات بحق العاملين من جهة والمكلفين من جهة أخرى والذي سيعزز روح التعاون ، تخصيص نسبه من الحصيله الضريبية لتحفيز العاملين . تبني الإدارة الضريبية لخاصيه الإفصاح والشفافية واعاده النظر بمقياس الأداء المعتمد لدى الهيئة العامة للضرائب.

دراسة الرزي، (2012) بعنوان: "مبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة المؤسسات ومكافحة الفساد" : دراسة تطبيقية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة .

يعتبر تطبيق الموظفين للاخلاق الحميدة اثناء تأدية عملهم من منطلق اخلاقي أو تربوي لا يكفي للحد ومكافحة الفساد وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة بعدم اقتصار تطبيق قواعد واخلاقيات العمل حسب مزاجية الموظف وانما يجب الزامهم بها لمكافحة الفساد، وهدفت الدراسة إلى الوقوف على أهمية تطبيق مدونة قواعد السلوك الاخلاقي في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، ومعرفة مدى إلتزام موظفي الوزارات بتلك المبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي مدى إلتزام الموظفين في القطاع العام في غزة لمدونة قواعد السلوك والمعايير الاخلاقية، كما اعتمد الباحث تطبيق مدونة السلوك كمتغير مستقل، ومكافحة الفساد كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة، قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقام ببناء إستبانة أعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وتم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من (120) موظفا من جميع موظفي وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وتم استرداد (88) إستبانة فقط صالحة للتحليل وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية معاملة ارتباط سبيرمان براون، الفا كرونباخ، اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov Test"، ، وتوصلت الدراسة إلى ان معظم افراد عينة الدراسة والذين يعملون في الوزارات الحكومية في قطاع غزة يعتمدون مدونة قواعد السلوك والمعايير الاخلاقية لموظفي القطاع العام، ولكن بنسب مختلفة، حيث (احترام الانظمة والقوانين، المحافظة على اسرار العمل، المحافظة على اموال الوزارة، الاحترام والحيادية بين الموظفين، دعم الابلاغ) يتوفر وبشكل كبير داخل الوزارات الحكومية، اما بنسبة للنزاهة فهي متوفرة بشكل منخفض جدا، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على اطلاع الموظفين على مدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة بشكل رسمي، والتزام الموظف بمبادئ الوفاء والاخلاص لوزارته وعدم اطاعه الأوامر المخالفة للقوانين، واختيار المدراء وفق معايير اخلاقيه بجانب معيار الكفاءة، والتطوير المستمر للمدونة.

دراسة ابو قاعود، (2011) بعنوان: "اثر ابعاد الحوكمة في عمليات الاصلاح المؤسسي في الإدارة الحكومية" (دراسة حالة وزارة الصناعة والتجارة في الاردن).

تعتبر الحوكمة احد أهم ركائز عملية الاصلاح المؤسسي وفي ظل سعي الاردن المتواصل لتحقيق الاصلاح المؤسسي فقد تحول الفكر الحاكم لدور الحوكمة من النظام القديم للنظام الجديد وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة بالتعرف على مدى تبني المنظمات العامة لمفهوم الحوكمة كمدخل لعمليات الاصلاح المؤسسي، وهدفت الدراسة إلى تحديد اثر ابعاد الحوكمة في عمليات الاصلاح المؤسسي في وزارة الصناعة والتجارة الاردنية من وجهة نظر الإدارة العليا، بالإضافة إلى مستوى توفر عناصر الحوكمة في وزارة الصناعة والتجارة الاردنية، بالإضافة إلى اختبار العلاقة الارتباطية لابعاد الحوكمة (المشاركة، المساواة، الشرعية، الكفاءة، الفاعلية، الشفافية، الإستجابة) في جوانب عمليات الاصلاح المؤسسي في وزارة الصناعة والتجارة الاردنية، كما اعتمد الباحث ابعاد الحوكمة كمتغير مستقل، وجوانب عمليات الاصلاح المؤسسي كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الميداني بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي، وقد قام ببناء إستبانة اعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسة، وتم توزيعها على عينة مكونة من (102) موظف من مدراء ومساعدتهم ورؤساء اقسام في وزارة الصنائه والتجارة الاردنية، من اصل مجتمع الدراسة والبالغ عدده 102 موظفا، وقد استخدم الباحث اسلوب تحليل الانحدار المتعدد، مصفوفة معامل ارتباط بيرسون لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى ان المتوسط العام لتصورات المبحوثين حول ابعاد الحوكمة جاء مرتفعا وبلغ (3.83)، وان المتوسط العام لتصورات المبحوثين حول جوانب عمليات الاصلاح المؤسسي جاء مرتفعا (3.91)، كما ان هناك تأثير للمتغير المستقل أبعاد الحوكمة مجتمعة في المتغير التابع جوانب عمليات الاصلاح المؤسسي كاملا، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة اعطاء ابعاد الحوكمة لاسيما بعد الكفاءة والفعالية والمساءلة مزيد من الاهتمام، وانشاء وحده معنية بذلك، وضرورة اشمال الهيكل التنظيمي للوزارة على ابعاد الحوكمة، و زيادة الاهتمام بجانب المحاسبة والمساءلة على قرارات المسؤولين.

دراسة حسن، وعبدالرحيم، ودرويش، (2010) بعنوان: "دراسة تحليلية لحوكمة الرقابة المالية الحكومية كمدخل لتطوير الأداء المالي للوحدات الادارية الحكومية في ظل التحديات المعاصرة". تعتبر الرقابة المالية احد مكونات معايير الحوكمة والتي من خلال تطبيقها تعمل على الحد من الممارسات الفاسده في مختلف المستويات الادارية وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكة البحث في عمل الوحدات الحكومية في مصر من اجل ايجاد الوسائل والطرق للحد من هذه الممارسات، وهدفت الدراسة إلى القاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، وامكانية تطبيقها في النظام الحكومي في مصر، والتعرف على طبيعة وأهمية ومفهوم وانواع الاساليب الرقابية الحكومية السائدة، بالإضافة إلى حصر المشكلات التي تحد من فاعليه وضعف الرقابة المالية الحكومية، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي يؤدي استخدام الحوكمة في تطوير الرقابة المالية إلى زيادة الأداء المالي للوحدات الادارية الحكومية، كما اعتمد الباحث حوكمة الرقابة المالية كمتغير مستقل، وتطور الأداء المالي للوحدات الادارية الحكومية كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي للوصول إلى الإطار النظري للبحث، والمنهج الاستنباطي في عملية اختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق الحوكمة في

نظم العمل الحكومي يؤدي إلى خلق نوع من الاستقرار المالي، ويحقق الاستقرار الاقتصادي، وإن الفساد المالي والإداري هو من أخطر المشاكل التي يعاني منها النظام الحكومي، بالإضافة إلى أن الرقابة المالية الحكومية تعاني من مشكلات كثيرة تحد من كفاءتها وفعاليتها، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات الحكومية يحد من الفساد المالي والإداري، وجوب تطوير النظام المحاسبي الحكومي من أجل القضاء على الفساد، وضرورة العمل على حوكمة الرقابة المالية الحكومية من خلال تأسيس نظام للحوكمة في الوحدات الإدارية الحكومية، و إمداد أجهزة الرقابة بموظفين على أعلا درجة من الكفاءة وتحفيزهم مع تفعيل النصوص التشريعية التي تمنحهم الحصانة أثناء العمل الرقابي.

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

قد برز في عصرنا الحاضر أهمية قياس الأداء بما يتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية وقد تم انتقاد المقاييس المالية التقليدية بسبب عدم أخذها للجوانب غير المالية، ولذلك فقد ظهر مطلب تطبيق الحوكمة سواء في الشركات أو المؤسسات المالية وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق الدوائر التابعة لضريبة الدخل للحوكمة واثرها على كفاءة وفاعلية الأداء، وهدفت الدراسة التعرف على مدى تطبيق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير الحوكمة، بالإضافة إلى زيادة الوعي في الحوكمة بين الموظفين لزيادة الكفاءة والفاعلية ودعم الشفافية، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي لاثقق دائره ضريبة الدخل الفلسطينية معايير الحوكمة عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$ ، كما اعتمد الباحث معايير الحوكمة كمتغير مستقل، والكفاءة والفاعلية كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد قام ببناء إستبانه اعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وتم توزيعها على عينة تكونت من (46) موظف وموظفة من مدراء عامون ومدراء الدوائر الفرعية ونوابهم ورؤساء الاقسام، من اصل مجتمع يتألف من كافة الموظفين في دوائر ضريبة الدخل وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل ارتباط بيرسون لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى وجود نقص كبير في تطبيق معايير الحوكمة في

دوائر ضريبة الدخل، بالإضافة إلى ان معيار الاستقلالية يعاني من مشاكل ومعوقات كبيرة، كما توصلت الدراسة إلى ان معيار المساءلة ما زال في بداياته، وقد أوصت الدراسة إلى التركيز على تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية وخاصة المالية منها، والإلتزام بشكل اكبر في معايير الحوكمة في المعاملات المالية بهدف تحقيق المصلحة العامة، ووضع دليل عملي لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل بشكل يعزز من المساءلة والشفافية والعدالة والنزاهة.

دراسة الاغا (2008) بعنوان: "الحوكمة في المنظمات الاهلية الفلسطينية في قطاع غزة".

لقد قامت مؤسسات المجتمع المدني بتقديم الخدمات المتنوعة للمواطنين وتعزيز صمودهم في وجه الاحتلال ولذلك جاءت هذه الدراسة لمعالجة الاشكالية التي تمحورت بما فيها الإجراءات والليات المتبعة لتطبيق مبادئ الحوكمة، وهدفت الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاهلية في قطاع غزة وماهي أهم الايجابيات و السلبيات لتطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاهلية، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي تطبيق قواعد الحوكمة في مؤسسات المجتمع المدني هو مؤشر على ديموقراطيتها الداخلية، كما اعتمد الباحث ابعاد الحوكمة كمتغير مستقل، وتطبيقها في المؤسسات الاهلية كمتغير تابع.

ولتحقيق أهداف الدراسة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقام ببناء إستبانه أعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وقد تم توزيعها على عينة مكونة من (100) من العاملين في المؤسسات الاهلية في قطاع غزة، وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية الطريقة الطبقية والنسب المئوية والتكرارات لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى أن مبدأ المشاركة والتدقيق الداخلي والنزاهة والشفافية والتشاور والمساواة مطبقه بشكل كبير داخل المنظمات الاهلية، اما مبادئ المتعلقة في التواصل مع الجمهور وتحقيق مصالح المواطنين كانت غير مطبقه وغيرمنظمة، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تعزيز تطبيق معايير الحوكمة التي تبين عدم تطبيقها داخل المنظمات الاهلية، وتوفير مكافئات مالية للموظفين الفاعلين، واطلاع الموظفين على التقارير المالية والميزانية العامه للمؤسسة.

دراسة الداعور، عابد (2008) بعنوان: "مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية".

اصبحت الحوكمة الجيدة من المداخل المهمة في تقييم الأداء ومكافحة الفساد وذلك من خلال تطبيق مجموعه من المعايير وقد تمحورت مشكلة الدراسة في قياس اتجاهات اعضاء المجلس البلدي في الضفة الغربية نحو تطبيق معايير الحوكمة الجيدة، وهدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر اعضائها، وقد افترضت الدراسة مجموعه من الفرضيات وهي لاتوجد فروق ذات دلالة احصائية في درجة تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر اعضائها تعزى لمتغير (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، موقع البلدية، تصنيف البلدية)، كما اعتمد الباحث متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، موقع البلدية، تصنيف البلدية كمتغير مستقل، ومدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة كمتغير تابع.

ولتحقيق هدف الدراسة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقام ببناء إستبانه اعدت خصيصا لقياس ما وضعت لقياسه، وتم توزيعها على عينة مكونة من (276) عضوا من اعضاء المجالس البلدية في الضفة الغربية، من اصل مجتمع بلغ عدده 979، وقد استخدم الباحث الاساليب الاحصائية التالية مقياس ليكرت الخماسي (one way anova ، t-test)، اختبار توكي، والفا كرونباخ لاستخراج نتائج توزيع الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى تطبيق معايير الحوكمة في بلديات الضفة الغربية متوسطة، بالإضافة إلى عدم وجود فروق في مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية تبعا لسنوات الخبرة، اما فيما يتعلق في موقع البلدية وتصنيفها فقد تبين وجود فروق بينهم في مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة إعتداد معايير خاصة للحوكمة في فلسطين، ووجود جهة حكومية للرقابة على مدى تنفيذ معايير الحوكمة، ونشر ثقافة الحوكمة، والعمل على تعزيز مبدأ الشفافية بالاضافه إلى اشراك الجمهور في قرارات البلدية.

2-3 الدراسات السابقة باللغة الانجليزية

دراسه (Gribnau,2017) بعنوان:

”The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility”.

إن النظام الضريبي للدولة هو نتيجة التفاعل ما بين عدة اطراف سواء كانوا أفراد أو شركات صغيرة، متوسطة، كبيرة أو شركات متعددة الجنسيات ... الخ والإدارات الضريبية، لذا يعتبر هذا التفاعل والاستجابة ما بين جميع الاطراف والاقتناع بالعدالة فيما بينهم من أهم العوامل التي تؤثر على نجاح أو فشل النظام الضريبي وبالتالي جباية الإيرادات الضريبية، وما إذا كانت تلك الأطراف متساوية في المسؤولية عن تحقيق النزاهة والعدالة وإذا كان هناك اختلاف في أدوارهم كيف من الممكن أن تتوزع وبالتالي تسهيل انشاء أنظمة ضريبية ذات توزيع وعدالة أفضل، وتهدف الدراسة إلى دراسة التشريعات الضريبية المتبعة، السلوكيات المتبعة من قبل دافعي الضرائب، الامتيازات الضريبية لربط تلك العوامل بوجود النزاهة وتحقيق تطبيق العدالة ما بين كافة الأطراف، كما اعتمدت الدراسة مجموعه من الفرضيات أهمها ان الفشل في تحقيق المثالية في القوانين الضريبية يعود إلى عدم النجاح في توزيع العبء الضريبي بين كافة الأطراف، كما ويفترض أن الشركات الصغيرة والمتوسطة لها دور كبير في التأثير على الإيرادات الضريبية وذلك لضعف الرقابة عليها بالمقارنة مع الشركات الكبرى.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث منهج متعدد التخصصات. والذي يتطلب دراسة العديد من التخصصات ذات العلاقة وهي تقاطع القانون الضريبي، علم الاجتماع المالي، (الأعمال) والأخلاق، والاقتصاد، والفلسفة القانونية. لقد تم دراسة العديد من المتغيرات والتي لها علاقة وثيقة بتلك التخصصات، فقد تم اختيار التشريعات الضريبية المتبعة، حرية اختيار السلوك الضريبي والطرق المحاسبية في علاج الضرائب، الجهد الذي تبذله الدول في زيادة العدالة كمتغيرات مستقلة لها تأثير على تحقيق النزاهة والشفافية والتي تعتبر المتغير التابع. وأجريت هذه الدراسة في هولندا وتم جمع البيانات بدراسة التشريعات القانونية لعدة دول والقوائم المالية للعديد من الشركات الكبيرة والصغيرة والمتوسطة، وقد توصلت الدراسة بأن الشركات الكبيرة تلعب دورا في عدم انتشار العدالة بتوزيع العبء الضريبي وذلك عكس مما كان مفترض، حيث تم العمل بالطرق الذكية والملتوية من قبل هذه الشركات واداراتها الكبرى التي تسعى وراء تعزيز الربح بكافة الطرق

والابتعاد عن التصريح بذلك الربح، وذلك عكس الشركات الصغيرة والمتوسطة التي لا تمتلك الإدارة الذكية مثلما التي تمكّلها الشركات الكبرى، كما وتم التوصل إلى اكتشاف العديد من محاولات الرشوة والاعراء الذي يعقبه التغاضي عن العديد من الأطراف على حساب الأطراف الأخرى ومن أهم هذه المحاولات محاولة الحصول على الامتيازات الضريبية من قبل العديد من المؤسسات، وتوصي نتائج هذا البحث إلى تعزيز ممارسة الدول في تحقيق التعاون وإعادة النظر في توزيع العبء الضريبي وفرض سياسات أخرى تكشف مدى التلاعب من قبل المؤسسات الكبرى والشركات متعددة الجنسيات، وإن المسؤولية الاجتماعية يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل الدولة وكافة الأطراف الأخرى وليس فقط بالإعتماد على تشريعات الدولة لوحدها.

دراسة (Slemrod, 2016) بعنوان :

“Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications”.

تشكل الضرائب احد أهم العناصر المكونه للموازنة العامه للدولة وتعتمد تلك الضرائب على النظام الضريبي التي تحدده الدولة لزياده كفاءتها وفعاليتها ويتشكل النظام الضريبي من مجموعه من الجوانب المتمثلة بتحديد المسؤولية القانونية عن جباية الضرائب وموعد تحصيلها وكافة الجوانب التي تضمن تحقيق الامتثال الضريبي، وتهدف الدراسة إلى توضيح مدى تأثير اتباع استراتيجيات وساسيات ضريبية جديدة على تدفق الإيرادات الضريبية كما ويهدف إلى دراسة الموضوعية في الإدارة الضريبية . كما اعتمدت الدراسة على مجموعه من الفرضيات أهمها عندما تقوم السياسة الضريبية باتخاذ وادخال العديد من الخطوط الواجب اتخاذها عند اتباع استراتيجية جديدة في ادارة الضرائب، يؤدي ذلك إلى زيادة الإيرادات الضريبية، فمثلا، يفترض هذا البحث أن السياسية الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية تركز على الامتثال الضريبي الطوعي أو القسري للمكلفين أكثر مما تركز على كيفية تعديل السياسة الضريبية والرقابة على الجهات المسؤولة على جمع الضرائب مما يقود إلى فجوة ما بين هدفها في تعديل الاستراتيجيات الضريبية والبقاء على الثغرات التي تعاني منها الحكومة في جمع الضرائب .

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج التاريخي وذلك بمقارنة تلك المتغيرات وتأثيرها على الإيرادات الضريبية عبر سنوات عديدة " من سنة 2000 إلى سنة 2014"، كما وتم اتباع

المنهج التحليلي الوصفي في دراسة وتحليل تأثير كل من تلك المتغيرات على الإيرادات الضريبية، والتي شملت زيادة الرقابة على المكلفين وذلك من خلال اتباع نظام العقوبات، والرقابة على الجهات المسؤولة عن جمع الضرائب من خلال التأكيد من تطبيقهم القوانين الضريبية بعدالة، والتعديل في الإدارة الضريبية وذلك من خلال اتباع سياسات ضريبية جديدة و إعادة النظر في القوانين الضريبية وذلك من خلال التعديل على المعدلات الضريبية، الوعاء الضريبي، نظام العقوبات، كمتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الإيرادات الضريبية، وقد تمت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية وتم جمع المعلومات الخاصة بعوائد الضريبة ومقارنتها عبر السنوات كما وتم جمع المعلومات أيضا عن طريق إجراء بما يعادل 46000 من الدراسات الميدانية العشوائية بالاشتراك مع السلطات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن النتيجة الوحيدة الفعالة في زيادة الإيرادات الضريبية هو تقليص الفجوة ما بين تحقيق أهداف الحكومة في زيادة الإيرادات الضريبية وذلك باتباع الاستراتيجيات الضريبية الجديدة بما يتضمن العديد من الإصلاحات في النظام والإدارة الضريبية وما بين الوضع الحالي والمتبع من قبل حكومة الولايات المتحدة الأمريكية، و توصي نتائج هذا البحث بإزالة العديد من الحواجز أمام وضع استراتيجية جديدة، وذلك من خلال إزالة القيود حول الأبحاث الضريبية، كما وتوصي بزيادة تعاون السلطات الضريبية مع الباحثين للحصول على معلومات تساهم في زيادة دورهم في تحسين الاستراتيجيات الضريبية .

دراسة (MADISON, 2016) بعنوان :

“The Legal Consequences of Noncompliance with Federal Tax Laws”.

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي احد المعوقات الأساسية لجباية الضرائب في امريكا وكان لابد من قيام المشرع بوضع العقوبات الرادعة للحد من هذه الظاهرة ليقوم المكلف بالالتزام في دفع الضريبة كون العقوبات المفروضة عليه اكبر من الفائده التي يمكن ان يتحصل عليها من عمليه التهرب الضريبي، وهدفت الدراسة إلى معرفة القصور والعوائق في القوانين الضريبية والرقابة على تنفيذها والتي تشجع على التهرب الضريبي والوصول إلى حلول قد تساعد دافعي الضرائب في دفع ضريبة الدخل المستحقة عليهم سواء كانوا أفراد أم مؤسسات، كما إعتمدت الدراسة على مجموعه من الفرضيات أهمها: يجب فرض الضرائب قسرا على دافعي الضرائب واتباع أساليب العقوبات المالية والإدارية، كما ويفترض وجود قصور واضح في اتباع الرقابة اللازمة على الجهات

المسؤولة بإدارة الضرائب ووضع القوانين، ولتحقيق هدف دراسته فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في دراسة القوانين الضريبية ومدى الرقابة عليها، وتم اتخاذ شعور المواطنين بالعدالة تجاه تطبيق القوانين، وكيفية وضع بنود القوانين الضريبية بما يتناسب مع المجتمع، والتدوير في عمل الجهات المسؤولة عن المراقبة الضريبية، و تجديد القوانين الضريبية كعوامل مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الإيرادات الضريبية. وتم إجراء البحث على القوانين الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية جمعت المعلومات عن طريق إجراء عدة مقابلات مع الجهات المسؤولة ضريبيا وعن طريق دراسة القوانين الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلى معرفة العلاقة الطردية ما بين شعور المواطنين بالعدالة والالتزام الضريبي، وقد بينت النتائج عن عدم الشعور برضا من قبل المواطنين والمؤسسات بشكل عام على القوانين الضريبية مما يستدعي ضرورة وجود تعديلات مستمرة للقوانين الضريبية والتي تعاني حاليا من قدمها مقارنة مع البنود اللازم تعديلها، كما ويتوجب استخدام أسلوب التدوير في عمل الجهات المسؤولة على مراقبة تطبيق القانون لتحقيق النزاهة قدر الامكان، وتوصي الدراسة إلى ضرورة وجود حلول تساعد الحكومة على جمع الضرائب قسرا بطرق أخرى قد تجبر دافعي الضرائب على الالتزام وذلك عن طريق عدة إجراءات، أولا يجب العمل على إصدار إشعار مسبق لدافعي الضرائب بالمبلغ المستحق . ثانيا، اعطاء تسهيلات ضريبية لدافعي الضرائب من خلال امكانيه دفع الضريبة المستحقة خلال فتره زمنية محدوده.ثالثا،العمل على تحديث القوانين الضريبية بما يتلائم مع الظروف الاقتصادية للدولة رابعا، يجوز للجهات المسؤولة عن جمع الضرائب أخذ بعض أصول دافعي الضرائب وبيعها إن وجدت اذا كان لا يزال المبلغ مستحق عليهم .

دراسة (Dola, 2015) بعنوان:

“The impact of the quality of government employees' work on tax credits”.

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم الموارد المالية للدول النامية فكان لابد من قيام تلك الدول في ضبط تلك الإيرادات وتحصيلها بشكل كامل، الا ان ذلك يعترضه مجموعه من المعوقات أهمها العمل الداخلي في الدوائر الحكومية وكيفية وضع القوانين الضريبية من قبل الجهات المختصة، حيث اظهرت الدراسات السابقة أثر التلاعب والظلم في تطبيق القوانين من قبل موظفي تلك الدوائر على الإيرادات الحكومية، وعليه تعتبر المساءلة، الشفافية، الفساد من أهم العوامل التي تؤثر على

جودة العمل والمراقبة على كيفية تطبيق القوانين بطريقة عادلة، وقد هدفت الدراسة إلى معرفة واكتشاف الإجراءات والتلاعب من قبل المسؤولين في جمع الضرائب وكيفية قياس أثر ذلك التلاعب على الإيرادات الحكومية، كما اعتمدت الدراسة على مجموعه من الفرضيات أهمها اعتبار المتابعة الدورية والمستمرة من قبل الإدارة الضريبية للقرارات الضريبية والتقديرات الضريبية وذلك من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي على المكاتب الفرعية والدوائر الضريبية من أهم الأعمال الموجب العمل فيها لتحقيق سلامة الإيرادات الضريبية.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال دراسة ثلاثة من المتغيرات المستقلة وهي فحص الدوران في العمل لموظفي الدوائر الضريبية، توزيع المهام في جمع الإيرادات الضريبية، محاكمة الموظفين في حالة التلاعب ومدى درجة قسوة تلك المحاكمة ومدى تأثيرها على العامل التابع وهو الإيرادات الضريبية. كما وتم جمع البيانات عن طريق دراسة الأدبيات النظرية والقوانين بالإضافة إلى عمل مقابلات مع موظفي الإدارات الضريبية ورؤساء الأقسام فيما يتعلق بالإجراءات الضريبية وعمل استبيانات تم توزيعها على عدد من المكلفين وموظفي الدوائر الضريبية الحكومية، وقد توصلت الدراسة إلى عدم فعالية الجهاز التنفيذي في تحصيل الإيرادات الحكومية، كما وظهر في نتائج هذا البحث طول الفترة والتماطل في اتباع الإجراءات القانونية العقابية في حق من يتلاعب بحق الحكومة في الإيرادات الضريبية، وعدم الالتزام في تقديم الكشوفات الضريبية من قبل المكلفين نظرا لنقص المتابعة من قبل موظفي الدوائر الحكومية، وتوصي نتائج هذه الدراسة بتفعيل قانون تحصيل الإيرادات الحكومية وتفعيل دور المحاكم من خلال الاستعانة بخبراء الضرائب المختصين.

دراسة (Konvisarova , Samsonova , Vorozhbit, 2015) بعنوان:

“The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation”.

يشكل تحسين المناخ الاستثماري لدى الدول من أهم التحديات لها كونها تعتمد بشكل جوهري على قوة النشاط المالي لها والذي يعتمد على مصادرها الماليه والمتحوره بالإيرادات الضريبية فلا بد من قيام تلك الدول بتحقيق التنمية الأمثل للإدارة الضريبية، من ناحية ينطوي ذلك على إمكانية تجديد موارد الإيرادات الضريبية والتي تتمثل في " تحقيق المناخ الأمثل من وضع قوانين ضريبية

مناسبة، التدقيق على عمل الدوائر الضريبية، وتحسين آلية جمع الضريبية من المكلفين " ومن ناحية أخرى، عدم وجود نية مسبقة للتهرب الضريبي. ومع ذلك، فإن الطرق الحالية للإدارة الضريبية تعتبر معيق في تجديد موارد الإيرادات الضريبية. ويعتبر تطوير آلية الإدارة الضريبية من أهم الطرق التي يمكن أن تقلل من تكاليف التشريعات الضريبية سواء بالنسبة للضرائب والسلطات أودافعي الضرائب. وتعتبر مشكلة ادارة الأنظمة الضريبية من أهم العوائق التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية، وقد هدفت الدراسة إلى البحث في أهم وسائل ضمان نظام الإيرادات الضريبية في إطار الجمع الأمثل وأساليب التخطيط الضريبي، والمحاسبة، والرقابة والتنظيم على أساس مبادئ الضرائب.. كما اعتمدت الدراسة مجموعه من الفرضيات أهمها أن النشاط المالي للدولة في الحصول على الضرائب و تحسين مناخ الاستثمار لن يكون فعالا إلا عند وضع آلية أمثل لادارة الضرائب، التي تتطوي، من ناحية، على إمكانية تجديد موارد الموازنة، ومن ناحية اخرى يتمثل في تطبيق الآليات التي تجنب التهرب الضريبي.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل المتغيرات والتي تتمثل في واجبات دافعي الضرائب والغرامات والرسوم التي تفرض على المكلفين، و دراسة تطور القوانين الضريبية، والتدقيق على عمل الدوائر الحكومية الضريبية كمتغيرات مستقلة تؤثر على النظام والإدارة الضريبية كمنغير تابع، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإدارة الضريبية تعد الأساس القانوني للضرائب فضلا عن ضرورة توفير الظروف من أجل تنفيذ آلية ضريبية معينة وعناصرها (التخطيط والتنظيم والرقابة)، ووضع قواعد للمحاسبة والتحليل، وإعداد التقارير، والوثائق، وما إلى ذلك، و أوصت الدراسة إلى ضروره قيام الجهات المختصة بتطوير مفاهيم جديدة للضرائب، وتعزيز تطوير الأعمال دون المساومة على البرامج الإجتماعية الحكومية، بالاضافه إلى ذلك إعداد مبررات ضريبية لضمان السياسة الحمائية في نظام النشاط الاقتصادي الأجنبي.

دراسة (Kogler , Nitchita , Pantya,Batrancea, Belianin 2013)، بعنوان :

“Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania, Russia”.

تعتبر القاعده القانونيه المتمثله لا تفرض ضريبه أو تعدل أو يتم الغائها الا بقانون حيث يشكل مصدر قوتها عند تطبيقها أو تحصيلها جبرا أو ردع المكلفين عن التهرب الضريبي من خلال وجود عقوبات تردع غير الملتزمين بها ومن هنا تمحورت مشكلة الدراسة في اتباع سياسة العقاب والمخالفات لتطبيق القانون على الجميع واكتمال حلقة الحوكمة في الإدارات الضريبية كونها من أهم عوامل زيادة كفاءة وفاعلية الجباية الضريبية، وهدفت الدراسة التعرف إلى مدى تأثير الثقة العالية في السلطة التي تفرضها الحكومات واتباع سياسية العقوبات على مدى الإلتزام بدفع الضرائب، بالإضافة إلى الاجابة عن فرضيات الدراسة والتي تنص تطبيق العدالة ما بين أفراد ومؤسسات المجتمع سيؤدي إلى زيادة الامتثال الطوعي في الإلتزام بالضرائب، السلطة القوية واتباع الغرامات سيؤدي إلى زيادة الامتثال القسري في الإلتزام بالضرائب. وقد اعتمد الباحث متغيرات الدراسة التالية الثقة في السلطة والعدالة كمتغيرين مستقلين ذات تأثير على المتغير التابع وهو الإلتزام بدفع الضرائب.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتوزيع استبيان على عينة الدراسة والتي تمثلت من البيئات الثقافية والإجتماعية في "النمسا، هنغاريا، رومانيا، روسيا " من اصل مجتمع الدراسة والذي يتمثل في دول الاتحاد الأوروبي وروسيا، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج أهمها تعتبر الثقة وقوة السلطة من أهم محددات الامتثال الضريبي، فكلما زادت قوة سلطة القوانين على الأفراد والمؤسسات، زاد الإلتزام الضريبي في تلك الدول. إن اتباع هذه السياسة في ادارة الضرائب في كل من النمسا وروسيا، أدى بشكل ايجابي إلى زيادة الامتثال الطوعي الضريبي، اما بالنسبة لكل من النمسا وهنغاريا، فان اتباع هذه السياسة أدى إلى زيادة التخوف ما بين الافراد والمؤسسات و الإلتزام بالامتثال القسري.

دراسة (Minnick,Noga، 2010) بعنوان :

“Do corporate governance characteristics influence tax management?”.

تعتمد عملية فرض وتحصيل الضرائب على الإدارة الحكومية و الشركات حيث تقوم الإدارات الضريبية بمتابعه المكلفين والرقابه عليهم للتأكد من قيامهم بسداد كامل الضرائب المستحقة عليهم، وبسبب ضخامة إعداد المكلفين يصعب تدقيق كافة الشركات ولذلك لابد من القيام باخذ عينات من الشركات للفحص ومن هنا تمحورت مشكلة الدراسة في محاولة الالمام بكافة المتغيرات التي تؤثر على حوكمة ادارة الضرائب في المؤسسات وتحليل تأثير كل متغير عليها، وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى اختلاف هيكلية المؤسسات على ادارة الضرائب، بالإضافة إلى الاجابة عن فرضيات الدراسة والتي تنص مجالس الإدارة المستقلة لها دور كبير على تقديم رؤية أوسع للشركة وادائها العام و بالتالي تقديم رؤى أفضل لادارة الضرائب، زيادة جودة اليات الحوكمة الخارجية ستؤثر على جودة ادارة الضرائب في داخل كل مؤسسة . وقد اعتمد الباحث متغيرات الدراسة التالية استخدام خصائص ادارة الشركة، خصائص مجلس الإدارة، وسياسة التعويضات كمتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو حوكمة ادارة الضرائب في المؤسسات.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستخدام اسلوب (Hausman Test)، وإجراء المقابلات مع اعضاء مجلس الإدارة لمعظم المؤسسات التي تم اختيارها كعينة، كما تم استخدام القوائم المالية لتلك المؤسسات كأداة رئيسية، وقد تم التركيز على مكونات معدل الضرائب لمعرفة كيفية ادارة المؤسسات للضرائب . تم استخدام تحليل متعدد المتغيرات ("Multivariate Analysis") لمعرفة كافة العوامل التي تؤثر على حوكمة ادارة الضرائب في المؤسسات، وقد تمثل مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية، اما عينة الدراسة فكانت من خلال جمع المعلومات بشكل يدوي من 500 شركة من سنة 1996 – 2008 المدرجة في السوق المالي للولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج أهمها ان حساسية آلية الدفع للضرائب في تلك المؤسسات تؤثر بشكل كبير على حوكمة الشركات، ان الاختلاف في استراتيجيات ادارة الضرائب يعود إلى اختلاف تكوين مجلس الإدارة، فبينت نتائج البحث أن مجالس الإدارة ذات الحجم الأصغر تستطيع ادارة الحوكمة بشكل أفضل . كما أن المؤسسات التي تعتمد على ادارة الضرائب الأجنبية افضل من تلك التي تعتمد على ادارة الضرائب المحلية.

دراسة (Ajaz , Eatnaz, 2010) بعنوان :

“The effect of corruption and governance on tax revenues”.

تعاني الدول النامية من مشكلة العجز في توليد الربح الضريبي وذلك بسبب مواجهتها للعديد من المشاكل التي تؤثر على أداء الحوكمة، ومن هنا فقد تمحورت مشكلة الدراسة في ما اذا كان هناك العديد من العوامل الأخرى التي تؤثر على الإيرادات الضريبية ولم يتم ذكرها سابقا في الأبحاث السابقة، وهدفت الدراسة إلى تحديد تأثير العديد من العوامل وأهمها جودة الحوكمة ومكافحة الفساد على التهرب الضريبي . بالإضافة إلى الاجابة عن فرضية الدراسة والتي تنص أن الفساد له تأثير سلبي وهام، وللحوكمة أهمية إيجابية ذات تأثير على الإيرادات الضريبية، ان الحكم الرشيد يجلب نظام ضريبي جيد، والحوكمة لها علاقة إيجابية مع النظام الضريبي.، وقد اعتمد الباحث متغيرات الدراسة التالية المستوى العام للتنمية الاقتصادية، القيود الإدارية والسياسية على النظام المالي، ورغبة المجتمع في المساهمة في الانفاق الحكومي الانفتاح الاقتصادي، التضخم كعوامل مهمة تؤثر على المتغيرات المستقلة وهي الفساد وجودة الحوكمة والتي بدورها تؤثر على المتغير التابع وهو جودة الإيرادات الحكومية.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج (Generalised Method of Moments) "GMM" في تحليل البيانات ومقارنتها ما بين الدول النامية .، وقد كانت أداة جمع البيانات من خلال دراسة القوانين الضريبية والقوانين السياسية في الدول التي تم اختيارها كعينة، وقد تمثل مجتمع الدراسة في دراسة مجموعة من الدول النامية. اما عينة الدراسة تمحورت في 25 دولة نامية وذلك من سنة 1990 - 2005 . ومن هذه الدول "الأرجنتين، الاردن، لبنان، نيجيريا، جنوب افريقيا، فنزويلا"، وقد استخدم الباحث أسلوب (panel data analysis) للوصول إلى نتائج الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج أهمها النظام الضريبي المعقد في هذه الدول أدى إلى زيادة الفساد فيها وذلك بسبب الغموض فيها وبالتالي سهولة التلاعب من قبل المدققين والمحاسبين وزيادة وجود الحافز في ممارسة التهرب الضريبي، التعقيد في آلية دفع الضرائب في هذه الدول ساعد دافعي الضرائب في تمديد فترة الدفع وبالتالي سهولة التهرب الضريبي، هناك عامل آخر يعتبر كحافز للتهرب الضريبي وهو زيادة معدلات الضريبة بالمقارنة مع الدخل لهذه الدول، تم استخلاص العلاقة العكسية ما بين الفساد والإيراد الضريبي، والعلاقة الطردية ما بين

الحوكمة الجيدة والإيراد الضريبي، وقد توصل الباحث إلى مجموعه من التوصيات أهمها التحكم بالمتغيرات التي تم ذكرها سابقا واستغلال نتائج هذا البحث للحد من مشكلة وجود الفساد.

دراسة (Grand, 2008) بعنوان :

“The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions”.

تعتبر الحوكمة من أحدث الأساليب الإدارية المستخدمة للحد من الفساد الإداري والمالي سواء في القطاع العام أو الخاص ولكن لابد من وجود العوامل التي تسهم في خلق الحوكمة والمتمثلة في الثقافة المحلية والقيم مثل الالتزام، الإنتماء الوطني، الأخلاق، حب الشعور في المساواة .. الخ، لتساهم في زيادة الإيرادات الضريبية، وبناء على ذلك فقد تمحورت مشكلة الدراسة في مدى تأثير العوامل الأخلاقية في تنفيذ الحوكمة، وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الثقافة المحلية على الحوكمة ومدى قرب القوانين الموضوعية من تلك الثقافة . والمقارنة ما بين العديد من الدول في أداء الحوكمة للتوصل الي مدى توافق ذلك الأداء مع ثقافة كل منها . بالإضافة إلى الاجابة عن فرضيه الدراسة والتي تنص الدول التي تتصف بعدم العدالة في توزيع السلطة تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي أكثر من الدول التي تمتاز بالعدالة في فرض القانون، وقد اعتمد الباحث المتغيرات التالية توزيع سلطة الحكومة على الأفراد " بعدالة أو غير عدالة "، الفردية، الدين، الثقة في الحكومة، الغموض في ظاهرة التهرب الضريبي، كتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الاحتيال والتهرب الضريبي.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج (panel analysis) وقد تم جمع البيانات من مجموعة واسعة من المصادر العامة في مختلف البلدان، مثل القوانين الضريبية، القوانين الإقتصادية، وتمثلت عينة الدراسة من جمع المعلومات من 47 دولة مختلفة من أنحاء العالم مختلفة في ثقافتها، تشمل الدول المتطورة والدول النامية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج أهمها كلما قلت الثقة في الحكومة، تسلط القانون، تقلص الفردية أدى ذلك إلى زيادة التهرب الضريبي عبر البلدان . هناك العديد من الدول تبين ان الاختلاف في مستوى الدخل يعود بشكل كبير إلى أنظمة الضرائب المتبعة فيها، في البلدان ذات النزعة الفردية العالية، ينبغي أن تنطبق معايير القيمة نفسها على جميع أفراد المجتمع، هذا يعني أن القواعد والإجراءات يجب ان تطبق

على نطاق عالمي لضمان الإنصاف، أما بالنسبة للثقة في الحكومة من قبل المواطنين، فكلما زادت أدى ذلك إلى تقلص ظاهرة التهرب الضريبي، أما بالنسبة للمتغير الديني، ان الدول ذات النزعة الدينية الأقوى نقل فيها مستوى الخداع والاحتيال الضريبي، بينت نتائج البحث أنه كلما زادت درجة عدم التأكدية والغموض في ظاهرة التهرب الضريبي أدى ذلك إلى تسهيل ممارسة هذه الظاهرة من قبل المواطنين، وقد توصل الباحث إلى مجموعه من التوصيات أهمها هذه النتائج تظل قوية في اتخاذ تدابير متعددة للتهرب الضريبي. وينبغي أن يجد صناع السياسات الحكومية نتائج هذه الدراسة مفيدة عند النظر في إمكانية التهرب الضريبي من النواحي الثقافية والقانونية والسياسية والدينية، وفي تطوير سياسات الإصلاح الضريبي للحد من التهرب الضريبي.

3-3 التعليق على الدراسات السابقة

بعد استعراض أهداف ونتائج وتوصيات كل دراسة على حدة، فإنها تطرقت إلى ثلاث محاور رئيسية، حيث ركز المحور الأول على دور تفعيل تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية بشكل عام على رفع أداء موظفيها و زيادة الإلتزام الضريبي لدى المكلفين، ومنها ما ركز على دور الحوكمة في تحسين الرؤية الاستراتيجية للإدارات الضريبية، اما البعض الآخر فقد ركز على فحص تأثير الحوكمة في الإدارات الضريبية للحد من مظاهر الفساد الإداري، كما ركزت بعض الدراسات على نوع معين من الإدارات الضريبية لفحص مدى تطبيق الحوكمة داخلها مثل ضريبة الدخل، ومنها ما ركز على معايير محدد من معايير الحوكمة مثل النزاهة والمساءلة من أجل تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الإلتزام الضريبي، و ركز البعض الآخر على الحوكمة والإيرادات الضريبية بشكل عكسي من خلال فحص تأثير طبيعه النظام الضريبي على جودة الحوكمة داخل الإدارات الضريبية.

اما المحور الثاني فقد ركز على دور الحوكمة في القطاع الخاص على رفع حصيلة الإيرادات الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومنها ما ركز على دور حوكمة الشركات على أداء الإدارات الضريبية، اما البعض الآخر فقد ركز على دور معايير الحوكمة التي تراعي اهتمامات الاطراف ذات العلاقة على إلامتثال الضريبي.

اما المحور الثالث والاخير فقد ركز على أهميه تطبيق معايير الحوكمة في المؤسسات الحكومية وشبة الحكومية بشكل عام على رفع ادائها وتحقيق إصلاح إداري ومكافحة الفساد وذلك من خلال التطرق إلى معايير الحوكمة بشكل عام، ومنها من ركز على معيار معين والمتمثل في الرقابة المالية.

4-3 مميزات الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات النوعية والتي تقدم لوزارة المالية كيفية رفع ادائها وزيادة حصيله إيراداتها.

ومن خلال العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة في مجال الحوكمة والضرائب، يتبين ان معظم الدراسات تطرقت إلى دور الحوكمة في زيادة أداء موظفي القطاع العام و زيادة التزام المكلفين ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن لم تتناول تأثير تطبيق معايير الحوكمة طبقاً لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، على زيادة حصيله الإيرادات الضريبية حيث تميزت هذه الدراسة عن غيرها بتركيزها على ثلاث نقاط:

1- معرفة مدى تطبيق معايير الحوكمة التي تبنتها برنامج (UNDP)، داخل كافة الإدارات الضريبية التابعة لوزاره المالية الفلسطينية.

2- معرفه الفروق فيما بين الإدارات الضريبية في تطبيق معايير الحوكمة.

3- معرفة اثر الالتزام بمعايير الحوكمة في كافة الإدارات الضريبية الفلسطينية والمتمثلة في الإدارة العامة لضريبة الدخل، والإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة، والأدارة العامة للجمارك والمكوس، والإدارة العامة لضريبة الأملاك، على رفع كفاءة الأداء المالي وزياده حصيله الإيرادات الضريبية لهذه الإدارات.

3-5 مصفوفة الدراسات

تحتوي مصفوفة الدراسات التالية ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة والتي تمحورت في اسم الباحث وعنوان الرسالة ، وهدف الدراسة، ومتغيرات الدراسة ،أهم النتائج.

جدول رقم (3-1 - أ): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية

اسم الباحث وعنوان الرسالة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
دراسة (العزاوي، جاسم 2017) بعنوان تأثير الحوكمة في جودة الاداء، بحث تحليلي تطبيقي في الهيئه العامه للضرائب في العراق.	هدفت الدراسة إلى رصد وتفحص مدى تطبيق قواعد واليات الحوكمة في المنظمة المبحوثة على المستويات المختلفه	اعتمد الباحث ابعاد الحوكمة كمتغير مستقل وجوده الاداء كمتغير تابع	وجود علاقه ايجابيه قويه بين ابعاد الحوكمة و جوده الاداء
دراسة (جلاد، 2017) بعنوان علاقه بين تطبيق الحوكمة والاداء ممثلا بالإنتاجية والانتماء (دراسة حالة مؤسسة المواصلات والمقاييس الفلسطينية)	قياس درجه تطبيق الحوكمة في مؤسسه المواصلات والمقاييس الفلسطينية وقياس درجه الاداء ممثلا في الإنتاجية والانتماء	مبادئ الحوكمة كمتغير مستقل والاداء كمتغير تابع	وجود علاقه ذات دلالة احصائية موجبته بين تطبيق (سياده القانون، المشاركه، المساعده. الشفافيه، الرويه الاستراتيجيه.) وبين الاداء
دراسة (باجسير، و عبد الكافي، 2015)، بعنوان اثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات (دراسة حالة على عينة من ادارات مصلحة الضرائب في ليبيا)	هدفت الدراسة إلى معرفة اثر تطبيق الحوكمة في الإدارات الضريبية على كفاءة النظام الضريبي وتفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية في ليبيا.	الحوكمة كمتغير مستقل، والتحصيلات الضريبية كمتغير تابع	وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق نظام الحوكمة في ادارات الضريبية يؤثر على كفاءة النظام الضريبي ويحسن إجراءات تحصيل الإيرادات
دراسة العبيني، مهند، عبد الرحمن، عبد الرحمن (2015) بعنوان دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي في العراق، (دراسة ميدانية)	استعراض أهم اليه من اليات الحوكمة وهي الرقابه الضريبية (المباشرة. وغير المباشرة) بالاضافه إلى التعرف على دور اليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري	الرقابه المباشره وغير المباشره كمتغير مستقل والفساد المالي والاداري كمتغير تابع	ان الرقابه المباشره وغير المباشره تلعب دور مهم في الحد من الفساد المالي والاداري الحكومي
دراسة (نصبة، 2015) بعنوان: "أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام، دراسة حالة - بلدية قمار الوادي"	هدفت هذه الدراسة التعرف إلى أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية لضمان التحسين المستمر في الاداء ورفع جودة الخدمات المقدمة والعمل على تطويرها	الحوكمة كمتغير مستقل، والفساد المالي والاداري كمتغير تابع	إن تبني مفهوم الحوكمة امر ضروري لمواجهة الفساد المالي والاداري في المؤسسات الحكومية
دراسة (البسام، 2014) بعنوان الحوكمة الرشيدة : دراسة حالة العربية السعودية.	وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم الحوكمة الرشيدة، بالإضافة إلى معرفة ما يقدمه مبدأ الحوكمة الرشيدة في مجالات دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية، والكيفية التي يقاس بها مدى تطبيق الدول لمبادئ الحوكمة الرشيدة .	دراسة العلاقة التبادلية بين متغيرات الدراسة الحوكمة، والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية.	ومن نتائج الدراسة انه لا توجد علاقة قوية بين النمو الاقتصادي وتحقيق مستويات متقدمة في مؤشرات الحوكمة الرشيدة على الاقل في المدى القصير .

جدول رقم (3-1-ب): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية

اسم الباحث وعنوان الرسالة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
دراسة (مسعد، 2014) بعنوان دور وآليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والإداري مع الإشارة للوضع في مصر .	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية ومفهوم الحوكمة وخصائصها، وكيفية قيام الحوكمة بالحد من الفساد المالي والإداري، بالإضافة إلى الاطلاع على دور الحكومة المصرية في تطبيق آليات الحوكمة .	آليات الحوكمة كمتغير مستقل، ومكافحة الفساد المالي والإداري كمتغير تابع .	إن الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على مكافحة الفساد المالي والإداري.
دراسة (علي، منصور 2013) بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)	هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة، إلى جانب معرفة إمكانية تطبيقها في ديوان الضرائب، وأثرها في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي .	الحوكمة كمتغير مستقل، والتهرب الضريبي كمتغير تابع	ومن نتائج البحث أنه هناك علاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والتهرب الضريبي .
دراسة (علي، و حسين، 2013) بعنوان "دور الحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية في العراق	هدفت الدراسة إلى بيان دور قواعد وآليات الحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية	خصائص الحوكمة ومتطلباتها الأساسية كمتغير مستقل وتحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية كمتغير تابع	إن خصائص الحوكمة (الإفصاح والشفافية المسؤولين المساءلة العدالة الانصاف الاستقلالية المسؤولين الاجتماعيه) متوفره بشكل محدد مما يؤثر على اداء الهيئه والمكلفين
دراسة (الرزي، 2012)، بعنوان مبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة المؤسسات ومكافحة الفساد : دراسة تطبيقية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة	تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على أهمية تطبيق مدونة قواعد السلوك الاخلاقي في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، ومعرفة مدى التزام موظفي الوزارات بتلك المبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي.	تطبيق مدونة السلوك كمتغير مستقل، مكافحة الفساد كمتغير تابع	إن معظم أفراد عينة الدراسة والذين يعملون في الوزارات الحكومية في قطاع غزة تعتمد مدونة قواعد السلوك والمعايير الاخلاقية لموظفي القطاع العام، ولكن بنسب مختلفة.
دراسة (ابوقاود، 2011) بعنوان اثر ابعاد الحوكمة في عمليات الاصلاح المؤسسي في الإدارة الحكومية (دراسة حالة وزارة الصناعة والتجارة في الاردن).	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اثر ابعاد الحوكمة في عمليات الاصلاح المؤسسي في وزارة الصناعة والتجارة الاردنية من وجهة نظر الإدارة العليا.	الحوكمة كمتغير مستقل، جوانب عمليات الاصلاح المؤسسي كمتغير تابع	هناك تأثير للمتغير المستقل ابعاد الحوكمة مجتمعة في المتغير التابع جوانب عمليات الاصلاح المؤسسي كاملا.
دراسة (حسن، عبد الرحيم، درويش، 2010) بعنوان دراسة تحليلية لحوكمة الرقابة المالية الحكومية كمدخل لتطوير الاداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية المصرية في ظل التحديات المعاصرة	ومن أهداف هذه الدراسة لقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، وإمكانية تطبيقها في النظام الحكومي، والتعرف على طبيعة وأهمية ومفهوم وأنواع الأساليب الرقابية الحكومية السائدة.	حوكمة الرقابة المالية كمتغير مستقل، تطور الاداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية كمتغير تابع .	إن تطبيق الحوكمة في نظم العمل الحكومي يؤدي إلى خلق نوع من الاستقرار المالي، ويحقق الاستقرار الاقتصادي، بالإضافة إلى ضرورة العمل على حوكمة الرقابة المالية الحكومية من خلال تأسيس نظام للحوكمة في الوحدات الإدارية الحكومية

جدول رقم (3-1-ب): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية

اسم الباحث وعنوان الرسالة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
دراسة (عمرو، 2010) بعنوان " مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية واثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الاداء	هدفت الدراسة التعرف على مدى تطبيق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير الحوكمة	معايير الحوكمة كمتغير مستقل، الكفاءة والفاعلية كمتغير تابع	وجود تقصير كبير في تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل اما التوصيات وضع دليل عملي لتطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل بشكل يعزز من المساءلة والشفافية والعدالة والنزاهة
دراسة (الاغا 2008) بعنوان: الحوكمة في المنظمات الاهلية الفلسطينية في قطاع غزة	هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى تطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاهلية في قطاع غزة وماهية أهم الايجابيات و السلبيات لتطبيق قواعد الحوكمة في المنظمات الاهلية.	ابعاد الحوكمة كمتغير مستقل، وتطبيقها في المؤسسات الاهلية كمتغير تابع	مبادئ المتعلقة في التواصل مع الجمهور وتحقيق مصالح المواطنين كانت غير مطبقة ولا منظمة
دراسة (الداعور، عابد 2008) بعنوان: مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية	هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر اعضائها.	متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، موقع البلدية، تصنيف البلدية كمتغير مستقل، مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة كمتغير تابع	مستوى تطبيق معايير الحوكمة في بلديات الضفة الغربية متوسطة
The (Gribnau , 2017) بعنوان Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility	دراسة التشريعات الضريبية المتبعة، السلوكيات المتبعة من قبل دافعي الضرائب، الامتيازات الضريبية لربط تلك العوامل بوجود النزاهة وتحقيق تطبيق العدالة ما بين كافة الأطراف	التشريعات الضريبية المتبعة، حرية اختيار السلوك الضريبي والطرق المحاسبية في علاج الضرائب، الجهد الذي تبذله الدول في زيادة العدالة كمتغيرات مستقلة لها تأثير على تحقيق النزاهة والشفافية والتي تعتبر المتغير التابع	وقد توصلت الدراسة بأن الشركات الكبيرة تلعب دورا في عدم انتشار العدالة يتوزع العبء الضريبي وذلك عكس مما كان مفترض، حيث تم الاستنتاج بالطرق الذكية والملتوية من قبل هذه الشركات واداراتها الكبرى التي تسعى وراء تعزيز الربح بكافة الطرق والابتعاد عن التصريح بذلك الربح، وذلك عكس الشركات الصغيرة والمتوسطة
Tax (Slemrod,2016) بعنوان Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications	تأثير اتباع استراتيجيات وساسيات ضريبية جديدة على تدفق الإيرادات الضريبية كما ويهدف إلى دراسة الموضوعية في الإدارة الضريبية	المعدلات الضريبية، الوعاء الضريبي، نظام العقوبات، كمتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الإيرادات الضريبية	أن الرقابة على الجهات المسؤولة في جمع الضرائب لها تأثير كبير على جمع الضرائب، اتباع الاستراتيجيات الضريبية الجديدة بما يتضمن العديد من الاصلاحات في النظام والإدارة الضريبية وما بين الوضع الحالي

جدول رقم (3-1-د): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية

اسم الباحث وعنوان الرسالة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
(MADISON 2016) بعنوان The Legal Consequences of Noncompliance with Federal Tax Laws	معرفة القصور والعوائق في القوانين الضريبية والرقابة على تنفيذها والتي تشجع على التهرب الضريبي والوصول إلى حلول قد تساعد دافعي الضرائب في دفع ضريبة الدخل المستحقة	شعور المواطنين بالعدالة تجاه تطبيق القوانين، وكيفية وضع بنود القوانين الضريبية بما يتناسب مع المجتمع، والتدوير في عمل الجهات المسؤولة عن المراقبة الضريبية، و تجديد القوانين الضريبية كعوامل مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الإيرادات الضريبية	عدم الشعور برضا من قبل المواطنين والمؤسسات بشكل عام على القوانين الضريبية مما يستدعي ضرورة وجود تعديلات مستمرة للقوانين الضريبية والتي تعاني حاليا من قدمها مقارنة مع البنود اللازم تعديلها
(Dola,2015) بعنوان The impact of the quality of government employees' work on tax credits	معرفة واكتشاف الإجراءات والتلاعب من قبل المسؤولين على جمع الضرائب وكيفية قياس أثر ذلك التلاعب على الإيرادات الحكومية	فحص الدوران في العمل لموظفي الدوائر الضريبية، توزيع المهام في جمع الإيرادات الضريبية، محاكمة الموظفين في حالة التلاعب ومدى درجة قسوة تلك المحاكمة كمتغير مستقل و تأثيرها على العامل التابع وهو الإيرادات الضريبية	طول الفترة والتماطل في اتباع الإجراءات القانونية العقابية في حق من يتلاعب بحق الحكومة في الإيرادات الضريبية، وعدم الإلتزام في تقديم الكشوفات الضريبية من قبل المكلفين نظرا لنقص المتابعة من قبل موظفي الدوائر الحكومية
(konvisarov, 2015) بعنوان The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation	وقد هدفت الدراسة إلى البحث في أهم وسائل ضمان نظام الإيرادات الضريبية في إطار الجمع الأمثل وأساليب التخطيط الضريبي، والمحاسبة، والرقابة والتنظيم على أساس مبادئ الضرائب.	واجبات دافعي الضرائب والغرامات والرسوم التي تفرض على المكلفين، دراسة تطور القوانين الضريبية، والتدقيق على عمل الدوائر الحكومية الضريبية كمتغيرات مستقلة تؤثر على النظام والإدارة الضريبية كمتغير تابع.	وقد توصلت الدراسة إلى أن الإدارة الضريبية تعد الأساس القانوني للضرائب فضلا عن ضرورة توفير الظروف من أجل تنفيذ آلية ضريبية معينة وعناصرها (التخطيط والتنظيم والرقابة)، ووضع قواعد للمحاسبة لتحليل، وإعداد التقارير، والوثائق، وما إلى ذلك.
(kogler , Nitchita , 2013) بعنوان Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania, Russia	دراسة مدى تأثير الثقة العالية في السلطة التي تفرضها الحكومات واتباع سياسية العقوبات على مدى الإلتزام بدفع الضرائب	تم استخدام الثقة في السلطة والعدالة كمتغيرين مستقلين ذات تأثير على المتغير التابع وهو الإلتزام بدفع الضرائب	أهم النتائج تعتبر الثقة وقوة السلطة من أهم محددات الامتثال الضريبي، فكلما زادت قوة سلطة القوانين على الأفراد والمؤسسات، زاد الإلتزام الضريبي في تلك الدول

جدول رقم (3-1- هـ): يوضح ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والإنجليزية

أهم النتائج	متغيرات الدراسة	هدف الدراسة	اسم الباحث وعنوان الرسالة
أهم النتائج ان حساسية آلية الدفع للضرائب في تلك المؤسسات تؤثر بشكل كبير على حوكمة الشركات	تم استخدام خصائص ادارة الشركة، خصائص مجلس الإدارة، وسياسة التعويضات كمتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو حوكمة ادارة الضرائب في المؤسسات	معرفة مدى اختلاف هيكلية المؤسسات على ادارة الضرائب .	Do minnick,noga (2010) corporate governance characteristics influence tax management ? بعنوان
تم استخلاص العلاقة العكسية ما بين الفساد والايراد الضريبي، والعلاقة الطردية ما بين الحوكمة الجيدة والايراد الضريبي	تم استخدام المستوى العام للتنمية الاقتصادية، القيود الإدارية والسياسية على النظام المالي، ورغبة المجتمع في المساهمة في الانفاق الحكومي الانفتاح الاقتصادي، التضخم كعوامل مهمة تؤثر على المتغيرات المستقلة وهي الفساد وجودة الحكومية والتي بدورها تؤثر على المتغير التابع وهو جودة الإيرادات الحكومية	ركز هذا البحث على تحديد تأثير العديد من العوامل وأهمها جودة الحوكمة والفساد على التهرب الضريبي	(Tashseen, Eatnaz, 2010)، بعنوان The effect of corruption and governance on tax revenues
أهم النتائج بالنسبة للثقة في الحكومة من قبل المواطنين، فكلما زادت أدى ذلك إلى تقلص ظاهرة التهرب الضريبي.	تم استخدام توزيع سلطة الحكومة على الأفراد " بعدالة أو غير عدالة " ، الفردية، الدين، الثقة في الحكومة، الغموض في ظاهرة التهرب الضريبي، كتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو الاحتيال والتهرب الضريبي .	معرفة مدى تأثير الثقافة المحلية على الحوكمة ومدى قرب القوانين الموضوعية من تلك الثقافة . والمقارنة ما بين العديد من الدول في اداء الحوكمة للتوصل الي مدى توافق ذلك الأداء مع ثقافة كل منها	(grand, 2008) بعنوان : The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions

طريقة وإجراءات الدراسة

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، واستخدام أداة الدراسة، وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف متغيرات الدراسة والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.

1-4 منهجية الدراسة :

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كمنهجية تتلاءم مع موضوع الدراسة، واعتماد الإستبانة كأداة لجمع المعلومات الخاصة بالحوكمة وبيئة الإيرادات الضريبية، وتم تصميم إستبانة لهذا الغرض، وتم توزيعها على عينة الدراسة، و تم تحليل هذه المعلومات من خلال المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والتباين الأحادي، وكما تم استخدام فحص الانحدار الخطي في عملية فحص العلاقة ما بين متغيرات الدراسة.

2-4 فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة وضعت الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارات الضريبية المختلفة.

الفرضية الرئيسية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات العامة الضريبية على الإيرادات الضريبية المحلية، وينبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية :

الفرضية الأولى : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل وإيرادات ضريبة الدخل للسلطة الوطنية .

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة وإيرادات ضريبة القيمة المضافة للسلطة الوطنية .

الفرضية الثالثة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك وإيرادات ضريبة الأملاك للسلطة الوطنية .

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس وإيرادات الجمارك والمكوس للسلطة الوطنية .

3-4 أنموذج الدراسة:

شكل رقم (1-4)

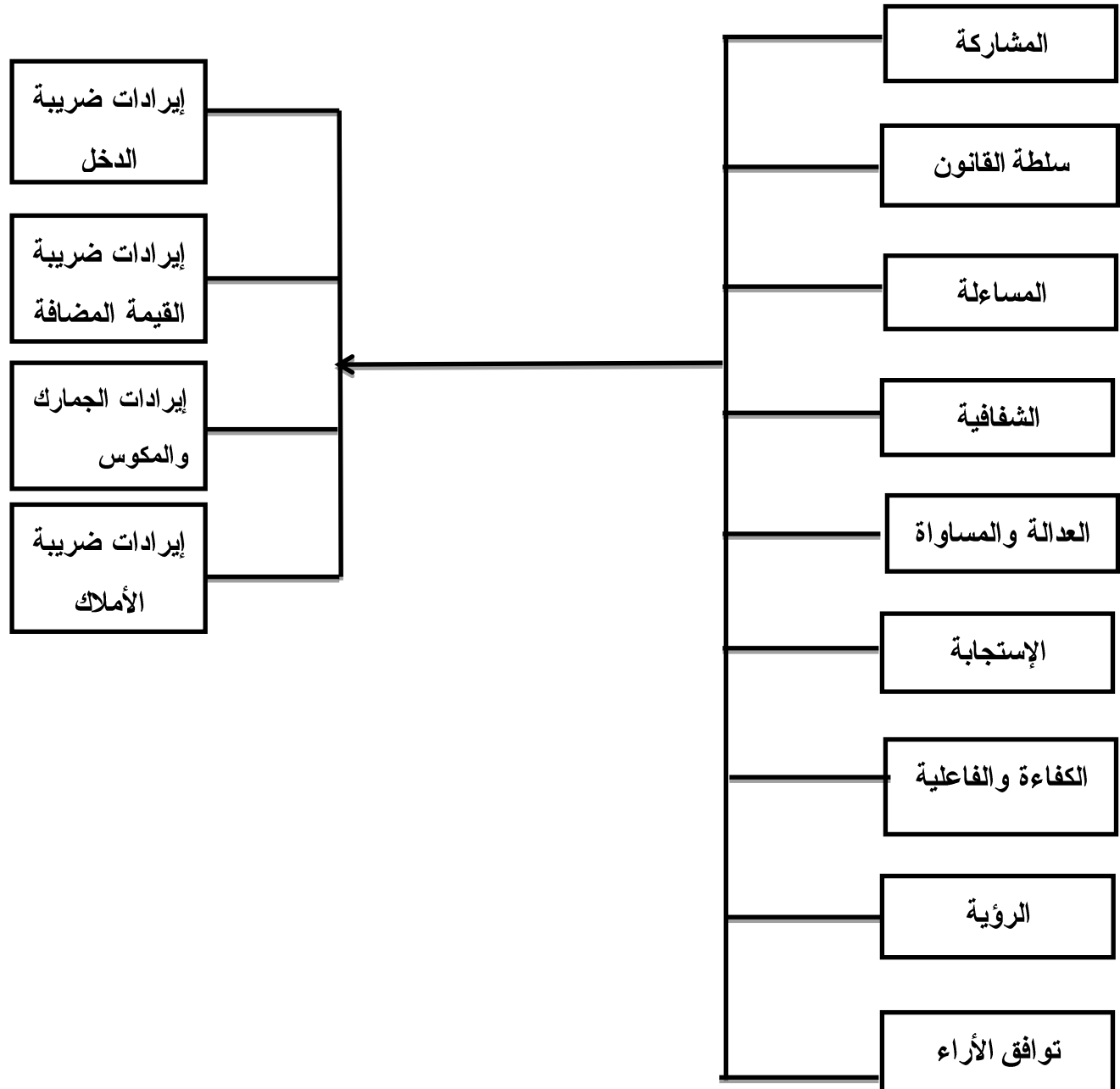
أنموذج الدراسة

المتغير المستقل

معايير الحوكمة

المتغير التابع

الإيرادات الضريبية



4-4 الأساليب الإحصائية

ولفحص الفرضيات، قام الباحث بتفريغ الاستبانة وتحليلها على برنامج (SPSS) وتم استخدام الاختبارات التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
3. مقياس ليكرت الخماسي.
4. اختبار معامل الارتباط بيرسون.
5. فحص التوزيع الطبيعي.
6. اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة مدى ثبات فقرات الإستبانة.
7. اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way Anova).
8. تحليل الانحدار الخطي (Panel Regression).

5-4 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي الإدارات العامة الضريبية في وزارة المالية باستثناء موظفي الخدمات وعددهم (690 موظف) في الإدارات الضريبية لدى وزارة المالية الفلسطينية حسب الإدارة العامة للرواتب في وزارة المالية الفلسطينية (الدخل، المضافة، الأملاك، الجمارك والمكوس) في المحافظات الشمالية .

6-4 عينة الدراسة :

تم اختيار عينة عشوائية مشكلة من (260 موظف) من موظفي الإدارات الضريبية، باستثناء موظفي الخدمات والمراسلين، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم وتم استرجاع 240 استبانة كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي حيث شكلت ما نسبته 92% من عينة الدراسة .

4-7 وصف أداة الدراسة

استخدم الباحث الإستبانة أداة لدراسته، وتضمنت قسمين:

القسم الأول: بيانات عامة تحتوي على الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الادارة الضريبية.

القسم الثاني: تضمن تسعة أبعاد، لقياس مدى تطبيق معايير الحوكمة داخل الإدارات الضريبية، وكان تفصيلها كما يلي: تطبيق معيار المشاركة داخل الإدارات الضريبية و تضمن (7) فقرات، تلاها تطبيق معيار سلطه القانون وتضمن (7) فقرات، تطبيق معيار المساواة وتضمن (5) فقرات، ثم تطبيق معيار الشفافية وتضمن (4) فقرات، وتلاها تطبيق معيار العدالة والمساواة وتضمن (6) فقرات، تم تطبيق معيار الاستجابة وتضمن (8) فقرات، تطبيق معيار الكفاءة والفاعلية وتضمن (7) فقرات، ثم تطبيق معيار الرؤية الاستراتيجية وتضمن (6) فقرات، واخيرا تطبيق معيار توافق الاراء وتضمن (6) فقرات، وذلك حسب الملحق رقم (1).

4-8 صدق أداة الدراسة

4-8-1 صدق الأداة في قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية

لقد تم التحقق من صدق اداة الدراسة أولا : من خلال عرض الإستبانة على محكمين من حملة الدكتوراه في الجامعات الفلسطينية وتم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار ملحق رقم (2). ثانيا : من خلال احتساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) لفقرات كل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية للمحور، وذلك كما هو مبين في ملحق رقم (3).

ويتضح من ملحق (3) أن جميع قيم معامل الارتباط ما بين الفقرات وبين الدرجة الكلية لكل محور هي ذات دلالة احصائية، حيث أن القيمة الاحتمالية هي أقل من 5%. وبالتالي تشير هذه النتائج إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات كل محور من محاور مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية، وهذا ما يدل على صدق الفقرات في قياس ما صيغت من أجل قياسه.

4-8-2 الصدق البنائي لقياس مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية

لاختبار الصدق البنائي، تم احتساب قيمة معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) بين كل محور من محاور الإستبانة وبين الدرجة الكلية لمدى تطبيق معايير الحوكمة والتي يوضحها الجدول ادناه

جدول (4-1): نتائج معامل ارتباط بيرسون بين كل محور وبين الدرجة الكلية لمدى تطبيق معايير الحوكمة

معايير الحوكمة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية
معيار المشاركة	.739**	0.000
معيار سلطة القانون	.637**	0.000
معيار المساواة	.687**	0.000
معيار الشفافية	.778**	0.000
معيار العدالة والمساواة	.873**	0.000
معيار الإستجابة	.886**	0.000
معيار الكفاءة والفاعلية	.820**	0.000
معيار الرؤية الاستراتيجية	.782**	0.000
معيار توافق الآراء	.810**	0.000

ويتبين من جدول (4-1) أن جميع قيم معامل الارتباط ما بين كل محور وبين الدرجة الكلية هي ذات دلالة احصائية، حيث أن القيمة الاحتمالية هي أقل من 5%. وبالتالي تشير هذه النتائج إلى قوة الاتساق الداخلي للمحاور الرئيسية في الأداة، وهذا ما يدل على الصدق البنائي لمحاور الدراسة في قياس ما صيغت من أجل قياسه.

4-9 ثبات أداة الدراسة

تم الإعتماد على مقياس كرونباخ الفا لقياس ثبات أداة الدراسة، والتي يوضحها الجدول ادناه

جدول (4-2): نتائج اختبار كرونباخ الفا بين كل محور وبين الدرجة الكلية لمدى تطبيق معايير الحوكمة

معايير الحوكمة	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
معيار المشاركة	7	0.835
معيار سلطة القانون	7	0.750
معيار المساءلة	5	0.801
معيار الشفافية	4	0.721
معيار العدالة والمساواة	6	0.807
معيار الإستجابة	8	0.859
معيار الكفاءة والفاعلية	7	0.817
معيار الرؤية الاستراتيجية	6	0.816
معيار توافق الآراء	6	0.898
الدرجة الكلية	56	0.959

ويتضح من النتائج أن الإستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات حيث أن جميع قيم كرونباخ عالية (أعلى من 0.6) لجميع محاور الدراسة وكذلك للدرجة الكلية للدراسة.

4-10 محاور الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لقياس ردود أفراد عينة الدراسة ولقياس مؤشر مدى تطبيق الإدارات الضريبية لمعايير الحوكمة، حيث تم استخدام الأوزان النسبية التالية لقياس مؤشر الحوكمة:

جدول (4-3): الأوزان النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة

الوزن النسبي	الإجابة
%100	دائما
%75	غالبا
%50	أحيانا
%25	نادرا
%0	نادرا جدا

وتم استخدام الجدول أعلاه لقياس المؤشر الفرعي لكل محور من محاور الدراسة وذلك عبر احتساب قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات كل محور من محاور الدراسة وكذلك تم احتساب قيمة للمؤشر الكلي لمدى تطبيق الدوائر الضريبية لمعايير الحوكمة وذلك عبر احتساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على جميع فقرات الدراسة، وجدول (4-4) يوضح مفاتيح التصحيح لاختبار اجابات افراد عينة الدراسة .

جدول (4-4): يوضح مفاتيح التصحيح

100-88	دائما
87-63	غالبا
62-38	احيانا
37-13	نادرا
12-0	نادرا جدا

11-4 وصف عينة الدراسة

جدول (4-5 أ): وصف عينة الدراسة تبعا لمتغيراتها

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	154	64%
	أنثى	86	36%
	المجموع	240	100%
العمر	25 سنة فأقل	22	9%
	من 25-30 سنة	32	13%
	من 31-35 سنة	63	26%
	من 36-40 سنة	34	14%
	41 سنة فأكثر	89	37%
	المجموع	240	100%
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	33	13.9%
	بكالوريوس	169	70.2%
	دبلوم عالي	7	3%
	ماجستير	30	12.4%
	دكتوراه	1	0.5%
	المجموع	240	100%
التخصص العلمي	محاسبة	139	58%
	مالية	14	6%
	إدارة	48	20%
	اقتصاد	7	3%
	غير ذلك	32	13%
	المجموع	240	100.0%

جدول (4-5-ب): وصف عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها			
المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
المسمى الوظيفي	مدير عام	4	1.7%
	مدير دائرة	30	12.5%
	نائب مدير	18	7.5%
	رئيس قسم	74	30.8%
	موظف	114	47.5%
	مجموع	240	100%
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	44	18.3%
	من 6-10 سنة	69	28.5%
	من 11-15 سنة	29	12.2%
	من 16-20 سنة	47	19.6%
	أكثر من 20 سنة	51	21.4%
	المجموع	240	100%
الإدارة العامة	ضريبة الدخل	117	48.6%
	ضريبة القيمة المضافة	39	16.1%
	ضريبة الجمارك والمكوس	41	17.2%
	ضريبة الأملاك	43	18%
	المجموع	240	100%

ويتضح من الجدول (4-5) السابق توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها، فقد شكلت نسبة الذكور 64% من عينة الدراسة تبعاً لمتغير الجنس، وتبين أيضاً أن من هم أكبر من 41 سنة شكلوا مانسبته (37%) من عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر، وتبين أيضاً أن حملة شهادة البكالوريوس شكلوا النسبة الأكبر من عينة الدراسة بنسبة بلغت (70.2%)، كما أشارت نتائج الجدول السابق

أيضاً إلى أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من حملة شهادات المحاسبة ك تخصص رئيس لهم في مرحلة البكالوريوس، بنسبة بلغت (58%) من عينة الدراسة، وتبين كذلك أن هناك تفاوتاً في سنوات الخبرة لدى موظفي الإدارات الضريبية، فقد شكل ما نسبته (28.5%) من عينة الدراسة ممن يتمتعون بسنوات خبرة من 6-10 سنوات، في حين شكل ما نسبته (21.4%) ممن يتمتعون بسنوات خبرة 20 سنة فأكثر، كما اشارت النتائج ان النسبة الاكبر من موظفي الإدارات الضريبية لا يتمتعون بمسميات ادارية حيث بلغت نسبتهم 47.5% من عينة الدراسة.

12-4 فحص التوزيع الطبيعي

ومن اجل استخدام الاختبارات المعلمية لا بد من التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات والمتمثلة بمتغير مدى تطبيق قواعد الحوكمة، حيث تم التأكد من التوزيع الطبيعي عبر اختبار " Kolmogorov-Smirnov Test"، حيث كانت قيمة الدلالة المعنوية لهذا الاختبار أكبر من 5% وعلية يوجد توزيع طبيعي .

جدول (4-6): جدول التوزيع الطبيعي

	t
N	234
Normal Parameters ^{a,b} Mean	.6474
Std. Deviation	.15954
Most Extreme Absolute Differences	.065
Positive	.059
Negative	-.065-
Test Statistic	.065
Asymp. Sig. (2-tailed)	.017 ^c
Exact Sig. (2-tailed)	.257
Point Probability	.000

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

تحليل البيانات وعرض النتائج ومناقشتها

1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية

1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لجميع الإدارات الضريبية

جدول (1-5): مدى تطبيق معايير الحوكمة لجميع الإدارات الضريبية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	معايير الحوكمة
أحياناً	0.20	0.55	مقياس المشاركة
غالباً	0.14	0.79	مقياس سلطة القانون
غالباً	0.18	0.74	مقياس المساءلة
غالباً	0.19	0.69	مقياس الشفافية
غالباً	0.21	0.65	مقياس العدالة والمساواة
أحياناً	0.20	0.62	مقياس الإستجابة
أحياناً	0.20	0.58	مقياس الكفاءة والفاعلية
أحياناً	0.29	0.61	مقياس الرؤية الاستراتيجية
أحياناً	0.22	0.61	مقياس توافق الآراء
غالباً	0.16	0.65	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (1-5) إلى أن مدى إلتزام الإدارات الضريبية بتطبيق معايير الحوكمة من وجهه نظر موظفيها جاءت غالباً على الدرجة الكلية بوزن نسبي 65%، واحتل المركز الأول مقياس سلطه القانون بوزن نسبي 79% كأكثر المعايير تطبيقاً، ثم تلاه في المركز الثاني مقياس المساءلة حيث حصل على وزن نسبي 74%، ثم جاء مقياس الشفافية بالمركز الثالث حيث حصل على وزن نسبي 69%، وجاء بالمركز الرابع مقياس العدالة والمساواة حيث حصل على وزن نسبي 65%، ثم جاء مقياس الاستجابة بالمركز الخامس حيث حصل على وزن نسبي 62%، وجاء بالمركز السادس

معيار توافق الآراء حيث حل على وزن نسبي 61%، ثم جاء معيار الرؤية الاستراتيجية بالمركز السابع حيث حصل على وزن نسبي 61%، وفي المركز الثامن جاء معيار الكفاءة والفاعلية حيث حصل على وزن نسبي 58%، أما بالمركز التاسع والآخر جاء معيار المشاركة حيث حصل على وزن نسبي 55% وذلك تبعا للملحق رقم (4).

5-1-1-1 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الدخل

جدول (5-2): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الدخل

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	معايير الحوكمة
أحياناً	0.16	0.52	معيار المشاركة
غالباً	0.14	0.78	معيار سلطة القانون
غالباً	0.20	0.70	معيار المساءلة
غالباً	0.18	0.66	معيار الشفافية
أحياناً	0.20	0.62	معيار العدالة والمساواة
أحياناً	0.20	0.59	معيار الإستجابة
أحياناً	0.18	0.54	معيار الكفاءة والفاعلية
أحياناً	0.32	0.57	معيار الرؤية الاستراتيجية
أحياناً	0.23	0.56	معيار توافق الآراء
أحياناً	0.15	0.62	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (5-2) إلى أن مدى التزام إدارة ضريبة الدخل بتطبيق معايير الحوكمة من وجهه نظر موظفيها جاءت أحياناً على الدرجة الكلية بوزن نسبي 62%، واحتل المركز الأول معيار سلطه القانون بوزن نسبي 78% كأكثر المعايير تطبيقاً، ثم تلاه في المركز الثاني معيار المساءلة حيث حصل على وزن نسبي 70%، ثم جاء معيار الشفافية بالمركز الثالث حيث حصل على وزن نسبي 66%، وجاء بالمركز الرابع معيار العدالة والمساواة حيث حصل على وزن نسبي 62%، ثم جاء معيار الاستجابة بالمركز الخامس حيث حصل على وزن نسبي 59%، وجاء بالمركز السادس معيار الرؤية الاستراتيجية حيث حل على وزن نسبي 57%، ثم جاء معيار توافق الآراء بالمركز

السابع حيث حصل على وزن نسبي 56%، وفي المركز الثامن جاء معيار الكفاءة والفاعلية حيث حصل على وزن نسبي 54%، اما بالمركز التاسع والاخير جاء معيار المشاركة حيث حصل على وزن نسبي 52% وذلك تبعا للملحق رقم (5).

5-1-1-2 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة القيمة المضافة

جدول (5-3): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة القيمة المضافة

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	معايير الحوكمة
أحياناً	0.22	0.55	معيار المشاركة
غالباً	0.14	0.76	معيار سلطة القانون
غالباً	0.17	0.73	معيار المساءلة
غالباً	0.20	0.69	معيار الشفافية
غالباً	0.20	0.66	معيار العدالة والمساواة
أحياناً	0.23	0.62	معيار الإستجابة
غالباً	0.19	0.63	معيار الكفاءة والفاعلية
أحياناً	0.24	0.62	معيار الرؤية الاستراتيجية
غالباً	0.25	0.65	معيار توافق الآراء
غالباً	0.18	0.66	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (5-3) إلى أن مدى إلتزام ادارة ضريبه القيمة المضافة بتطبيق معايير الحوكمة من وجهه نظر موظفيها جاءت غالبا على الدرجة الكليه على كافه فقراتها بوزن نسبي 66%، باستثناء معايير المشاركة والإستجابة والرؤية الإستراتيجية جاءت احيانا ، واحتل المركز الأول معيار سلطه القانون بوزن نسبي 76% كأكثر المعايير تطبيقاً، ثم تلاه في المركز الثاني معيار المساءلة حيث حصل على وزن نسبي 73%، ثم جاء معيار الشفافية بالمركز الثالث حيث حصل على وزن نسبي 69%، وجاء بالمركز الرابع معيار العدالة والمساواة حيث حصل على وزن نسبي 66%، ثم جاء معيار توافق الآراء بالمركز الخامس حيث حصل على وزن نسبي 65%، وجاء

بالمركز السادس معيار الكفاءة والفاعلية حيث حصل على وزن نسبي 63%، ثم جاء معيار الإستجابة بالمركز السابع حيث حصل على وزن نسبي 62%، وفي المركز الثامن جاء معيار الرؤية الاستراتيجية حيث حصل على وزن نسبي 62%، اما بالمركز التاسع والاخير جاء معيار المشاركة حيث حصل على وزن نسبي 55% وذلك تبعا للملحق رقم (6).

3-1-1-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة الجمارك والمكوس

جدول (4-5): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة الجمارك والمكوس

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	معايير الحوكمة
أحيانا	0.25	0.55	معيار المشاركة
غالبا	0.13	0.79	معيار سلطة القانون
غالبا	0.12	0.79	معيار المساءلة
غالبا	0.20	0.68	معيار الشفافية
غالبا	0.25	0.63	معيار العدالة والمساواة
أحيانا	0.20	0.61	معيار الإستجابة
أحيانا	0.24	0.58	معيار الكفاءة والفاعلية
أحيانا	0.29	0.58	معيار الرؤية الاستراتيجية
غالبا	0.21	0.63	معيار توافق الآراء
غالبا	0.17	0.65	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول (4-5) إلى أن مدى إلتزام ادارة الجمارك والمكوس بتطبيق معايير الحوكمة من وجهه نظر موظفيها جاءت غالبا على الدرجة الكلية بوزن نسبي 65%، وحتل معيار المساءلة المركز الأول كأكثر المعايير تطبيقا بوزن نسبي 79%، تلاه معيار سلطة القانون بالمركز الثاني بوزن نسبي 79%، ثم جاء معيار الشفافية بالمركز الثالث حيث حصل على وزن نسبي 68%، وجاء معيار توافق الآراء بالمركز الرابع حيث حصل على وزن نسبي 63%، ثم جاء معيار العدالة والمساواة بالمركز الخامس حيث حصل على وزن نسبي 63%، وجاء بالمركز السادس معيار

الاستجابيه حيث حصل على وزن نسبي 61%، وجاء بالمركز السابع معيار الكفاءة والفاعليه حيث حصل على وزن نسبي 58%، وبالمركز الثامن معيار الرؤية الاستراتيجية حيث حصل على وزن نسبي 58%، اما بالمركز التاسع والاخير جاء معيار المشاركة حيث حصل على وزن نسبي 55% وذلك تبعا للملحق رقم (7).

5-1-1-4 مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الأملاك

جدول (5-5): مدى تطبيق معايير الحوكمة لإدارة ضريبة الأملاك

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	معايير الحوكمة
غالباً	0.17	0.66	معيار المشاركة
غالباً	0.16	0.82	معيار سلطة القانون
غالباً	0.17	0.80	معيار المساءلة
غالباً	0.14	0.79	معيار الشفافية
غالباً	0.17	0.75	معيار العدالة والمساواة
غالباً	0.14	0.71	معيار الإستجابة
غالباً	0.20	0.66	معيار الكفاءة والفاعلية
غالباً	0.21	0.72	معيار الرؤية الاستراتيجية
غالباً	0.19	0.66	معيار توافق الآراء
غالباً	0.13	0.73	الدرجة الكلية

يتضح من الجدول رقم (5-5) إلى ان مدى إلتزام ادارة ضريبه الأملاك بتطبيق معايير الحوكمة من وجهه نظر موظفيها جاءت غالبا على الدرجة الكلية وعلى كافه فقراتها بوزن نسبي 73%، وقد احتل معيار سلطه القانون المركز الأول بوزن نسبي 82%، ثم تلاه معيار المساءلة بوزن نسبي 80%، وجاء بالمركز الثالث معيار الشفافية بوزن نسبي 79%، ثم جاء معيار العدالة و المساواة بالمركز الرابع بوزن نسبي 75%، ثم جاء معيار الرؤية الاستراتيجية بالمركز الخامس حيث حصل على وزن نسبي 72%، وجاء بالمركز السادس معيار الإستجابة حيث حصل على وزن نسبي

71%، ثم جاء معيار المشاركة بالمركز السابع حيث حصل على وزن نسبي 66%، وجاء معيار توافق الآراء بالمركز الثامن حيث حصل على وزن نسبي 66%، اما بالمركز التاسع والآخر جاء معيار الكفاءة والفاعلية حيث حصل على وزن نسبي 66% وذلك تبعا للملحق رقم (8).

5-2 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة

5-2-1 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة حسب كل إدارة

جدول (5-6) : مدى تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارات الضريبية

معايير الحوكمة	ضريبة الدخل	ضريبة القيمة المضافة	الجمارك والمكوس	ضريبة الأملاك	جميع الإدارات الضريبية
معيار المشاركة	52%	55%	55%	66%	55%
معيار سلطة القانون	78%	76%	79%	82%	79%
معيار المساءلة	70%	73%	79%	80%	74%
معيار الشفافية	66%	69%	68%	79%	69%
معيار العدالة والمساواة	62%	66%	63%	75%	65%
معيار الإستجابة	59%	62%	61%	71%	62%
معيار الكفاءة والفاعلية	54%	63%	58%	66%	58%
معيار الرؤية الاستراتيجية	57%	62%	58%	71%	61%
معيار توافق الآراء	56%	65%	63%	66%	61%
الدرجة الكلية	62%	66%	65%	73%	65%

يتضح من الجدول (5-6) إلى ان تطبيق معايير الحوكمة في كافة الإدارات الضريبية جاءت غالبا باستئثار ضريبة الدخل جاءت احيانا وكانت ضريبة الأملاك هي الاكثر تطبيقا بين الإدارات الضريبية المختلفة، حيث تميزت بتطبيق كافة معايير الحوكمة، ثم تلاها ضريبة القيمة المضافة في

تطبيق معيار المشاركة ومعيار الشفافية ومعيار العدالة والمساواة ومعيار الإستجابة ومعيار الكفاءة والفاعلية والرؤية الاستراتيجية ومعيار توافق الآراء، ثم جاءت ضريبة الجمارك والمكوس والتي تميزت بتطبيق معيار سلطه القانون ومعيار المساءلة ومعيار الشفافية ومعيار العدالة والمساواة ومعيار الإستجابة ومعيار الكفاءة والفاعلية والرؤية الاستراتيجية وتوافق الآراء، ثم جاءت ضريبة الدخل في المرتبة الأخيرة حيث تميزت بتطبيق معيار سلطه القانون عن ضريبة القيمة المضافة أما باقي المعايير فهي كانت الأقل تطبيقاً بين الإدارات الضريبية المختلفة.

5-3 اختبار فرضيات الدراسة

سيتم اختبار فرضيات الدراسة أولاً: عبر فحص الفروقات في إجابات المبحوثين عن مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية التابعين لها، وسيتم إعتداد اختبار ANOVA لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى، ثانياً: عبر فحص أثر تطبيق معايير الحوكمة على التغير النسبي في الإيرادات الضريبية للإدارات العامة الضريبية في الفترة (2009-2012)، أي ما قبل وما بعد تطبيق مدونة السلوك في وزارة المالية، وسيتم الإعتداد في ذلك على تحليل الانحدار الخطي (Panel Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية وذلك بسبب وجود بيانات سلسلة زمنية للفترة 2009-2016، بيانات مقاطع عرضية حسب الإدارات الضريبية، وتحليل الانحدار الخطي البسيط (simple regression) لاختبار الفرضيات الفرعية الأربعة.

5-3-1 الفرضية الرئيسية الأولى : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق

معايير الحوكمة حسب الإدارات الضريبية المختلفة.

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار ANOVA لفحص الفروقات بين الإدارات الضريبية من حيث تطبيق معايير الحوكمة.

جدول رقم (5-7) :يوضح الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة بالإدارات الضريبية المختلفة

المعيار	Sig
المشاركة	0.001
سلطه القانون	0.249
المساءلة	0.002
الشفافية	0.002
العدالة والمساواة	0.004
الإستجابة	0.006
الكفاءة والفاعلية	0.003
الرؤية الاستراتيجية	0.030
توافق الاراء	0.028
كافة المعايير	0.001

تتمثل الفرضية الصفرية في أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإدارات الضريبية من حيث تطبيق معايير الحوكمة، وحسب نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA) في الجدول اعلاه (5-7)، نستنتج أنه يمكن رفض الفرضية الصفرية وذلك لأن قيمة الدلالة المعنوية أقل من 5%، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة احصائية في تطبيق معظم معايير الحوكمة داخل الإدارات الضريبية المختلفة باستثناء معيار سلطه القانون حيث أوضحت النتائج إلى ان قيمة الدلاله المعنويه اكبر من 5% وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية في تطبيق معيار سلطه القانون داخل الإدارات الضريبية المختلفة، وذلك تبعا للملاحق (9-18).

5-3-2 الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير

الحوكمة في الإدارات العامة الضريبية على الإيرادات الضريبية.

ولفحص الفرضية الرئيسية الثانية تم تحديد الإيرادات الضريبية المحلية وحصلتها من إجمالي الإيرادات المحلية، لما قبل تطبيق مدونة السلوك وما بعدها كما يظهر الشكل (5-1):

شكل (5-1): حصة الإيرادات الضريبية للإدارات الضريبية من إجمالي الإيرادات المحلية



يتضح من الشكل رقم (5-1) إلى وجود نمو في نسبة مساهمة حصيله الإيرادات الضريبية (دخل ومضافة وجمارك) إلى إجمالي الإيرادات المحلية بعد تطبيق مدونة السلوك خلال الفترة 2013-2016 حيث كانت نسبة مساهمة ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والجمارك والمكوس في السنوات من 2013-2016 أكبر من نسبة مساهمتها ما قبل اعتماد مدونة السلوك في السنوات 2009-2012، أما ضريبة الأملاك فكانت نسبة مساهمتها متدنية جدا مقارنة بأنواع الضرائب الأخرى بالإضافة إلى أن نسبة مساهمتها من إجمالي الإيرادات المحلية للعوام 2013-2016 أقل من نسبة مساهمتها في العوام من 2009-2012.

ولفحص الفرضية تم اعتماد المتغيرات التالية:

المتغير التابع: لوغاريتم الإيرادات الضريبية لكل من الإدارات الأربعة.

المتغير المستقل: تطبيق الحوكمة على شكل متغير وهمي (Dummy variable)، حيث تم اعطاء السنوات (2009-2012) القيمة صفر، والقيمة (1) للسنوات 2013-2016.

وكذلك تم استخدام متغيرات وهمية (Dummy variables) للإدارات الضريبية وذلك بسبب اختلاف أحجام الإيرادات ما بين الإدارات الضريبية، حيث تم استخدامها ك (control variables).

جدول (5-8): نتائج نموذج الانحدار الخطي (Panel Regression) لجميع الإدارات الضريبية

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	قيمة z	القيمة الاحتمالية
المعامل الثابت	6.22	64.03	0.000
تطبيق مبادئ الحوكمة	0.25	2.04	0.041
R^2 within = 0.1334 R^2 between = 1.00 R^2 overall = 0.9668			
Wald chi2 (4) = 787.28 p—value = 0.000			

يتصح من الجدول (5-8) أن النموذج المستخدم ذو دلالة إحصائية حيث أن الدلالة المعنوية لاختبار (wald) أقل من 5%، ويتبين وجود تأثير ايجابي لتطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية للإدارات العامة، حيث أن تطبيق معايير الحوكمة رفع من الإيرادات الضريبية بمعدل 25% تقريباً، وهذه القيمة هي ذات دلالة معنوية، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 5%، وعلية نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية وبين الإيرادات الضريبية، ونقبل الفرضية البديله والتي تنص يوجد أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية وبين الإيرادات الضريبية.

5-3-2-1 الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل.

المتغير التابع: لوغاريتم الإيرادات الضريبية للبيانات الربعية لايرادات ضريبة الدخل من الفترة 2016-2009

المتغير المستقل: تطبيق الحوكمة على شكل متغير وهمي (Dummy variable)، حيث تم اعطاء الفترة (2012-2009) القيمة صفر، والقيمة (1) للفترة 2013-2016.

جدول (5-9): نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة ضريبة الدخل

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المعامل الثابت	4.71	41.96	0.000
تطبيق مبادئ الحوكمة	0.34	2.15	0.040
R ² = 0.133 Adj-R ² = 0.105			
F (1,30) = 4.63 p-value = 0.0397			

يتضح من الجدول (5-9) أن النموذج المستخدم ذو دلالة إحصائية حيث أن الدلالة المعنوية لاختبار (F-test) أقل من 5%، و يتبين من قيمة R² أن تطبيق معايير الحوكمة تفسر 13% فقط من التغير في الإيرادات الضريبية لضريبة الدخل، كما ويتبين من النتائج وجود تأثير ايجابي لتطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة الدخل، حيث أن تطبيق معايير الحوكمة رفع من إيرادات

ضريبة الدخل بمعدل 34% تقريباً. وهذه القيمة هي ذات دلالة معنوية، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 5%، وعلية نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبه الدخل وبين إيرادات ضريبة الدخل، ونقبل الفرضية البديله والتي تنص يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبه الدخل وبين إيرادات ضريبة الدخل.

5-3-2-2 الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

المتغير التابع: لوغاريثم الإيرادات الضريبة للبيانات الربعية لإيرادات ضريبة القيمة المضافة من الفترة 2009-2016.

المتغير المستقل: تطبيق الحوكمة على شكل متغير وهمي (Dummy variable)، حيث تم اعطاء الفترة (2009-2012) القيمة صفر، والقيمة (1) للفترة 2013-2016.

جدول (5-10) : نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة ضريبة القيمة المضافة

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المعامل الثابت	5.04	89.02	0.000
تطبيق مبادئ الحوكمة	0.38	4.78	0.000
R ² = 0.4327 Adj-R ² = 0.4138			
F (1,30) = 22.89 p—value =0.000			

يتضح من الجدول (5-10) أن النموذج المستخدم ذو دلالة إحصائية حيث أن الدلالة المعنوية لاختبار (F-test) أقل من 5%، و يتبين من قيمة R² أن تطبيق معايير الحوكمة تفسر 43% من التغير في الإيرادات الضريبية لضريبة القيمة المضافة، كما يتبين من النتائج وجود تأثير ايجابي لتطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة، حيث أن تطبيق معايير الحوكمة رفع من إيرادات ضريبة القيمة المضافة بمعدل 38% تقريباً. وهذه القيمة هي ذات دلالة معنوية، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 5%، وعلية نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص لا يوجد أثر ذو دلالة

احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبه القيمه المضافه وبين إيرادات ضريبه القيمة المضافة، ونقبل الفرضية البديله والتي تنص يوجد أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبه القيمه المضافه وبين إيرادات ضريبه القيمة المضافة.

5-3-2-3 الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الجمارك والمكوس على إيرادات ضريبة الجمارك والمكوس.

المتغير التابع: لوغاريثم الإيرادات الضريبية للبيانات الربعية لايرادات ضريبة الجمارك المكوس من الفترة 2009-2016.

المتغير المستقل: تطبيق الحوكمة على شكل متغير وهمي (Dummy variable)، حيث تم اعطاء الفترة (2009-2012) القيمة صفر، والقيمة (1) للفترة 2013-2016.

وفيما يلي نتائج نموذج الانحدار الخطي:

جدول (5-11) : نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة

الجمارك والمكوس

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المعامل الثابت	4.78	71.82	0.000
تطبيق مبادئ الحوكمة	0.26	2.78	0.009
R ² = 0.2044 Adj-R ² = 0.1779			
F (1,30) = 7.71 p-value = 0.0094			

يتضح من الجدول (5-11) أن النموذج المستخدم ذو دلالة إحصائية حيث أن الدلالة المعنوية لاختبار (F-test) أقل من 5%، و يتبين من قيمة R² أن تطبيق معايير الحوكمة تفسر 20% من التغير في الإيرادات الضريبية لضريبة الجمارك والمكوس، كما يتبين من النتائج وجود تأثير ايجابي لتطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة الجمارك والمكوس، حيث أن تطبيق معايير الحوكمة رفع من إيرادات الجمارك والمكوس بمعدل 26% تقريباً. وهذه القيمة هي ذات دلالة معنوية، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 5%، وعلية نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص لا

يوجد أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس وبين إيرادات الجمارك والمكوس، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص بوجود أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس وبين إيرادات الجمارك والمكوس.

5-3-2-4 الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق

معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك على إيرادات ضريبة الأملاك

المتغير التابع: لوغاريتم الإيرادات الضريبة للبيانات الربعية لإيرادات ضريبة الأملاك من الفترة 2009-2016.

المتغير المستقل: تطبيق الحوكمة على شكل متغير وهمي (Dummy variable)، حيث تم اعطاء الفترة (2009-2012) القيمة صفر، والقيمة (1) للفترة 2013-2016.

جدول (5-12): نتائج نموذج الانحدار الخطي البسيط (simple Regression) لإدارة

ضريبة الأملاك

المتغير المستقل	معاملات الانحدار	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المعامل الثابت	0.715	2.55	0.016
تطبيق مبادئ الحوكمة	-0.254	-0.64	0.528
R ² = 0.0134 Adj-R ² = -0.0195			
F (1,30) = 0.41 p-value = 0.5276			

يتضح من الجدول (5-12) أن النموذج المستخدم ليس ذو دلالة إحصائية حيث أن الدلالة المعنوية لاختبار (F-test) أكبر من 5%، ويتبين من النتائج عدم وجود تأثير لتطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة الأملاك، وعليه نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية على مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك وبين إيرادات ضريبة الأملاك.

4-5 مناقشة النتائج ومقارنتها مع الدراسات السابقة

1-4-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية

1-1-4-5 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل

أظهرت الدراسة أن مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل جاءت أحيانا ويفسر الباحث هذه النتيجة إن التشريعات الفلسطينية لم تغطي كافة جوانب معايير الحوكمة من ناحية، و من ناحية أخرى لم يتم المشرع بحصر تلك المعايير في مرجعية واحدة، والتي يرى الباحث لربما عدم توفير مرجعية واحدة لتلك المعايير أثر في فهم تلك المعايير، وابعادها، والإلتزام بتطبيقها ، كما يعتقد الباحث ان وجود نصوص قانونية تلزم بتطبيق تلك المعايير دون ان يرافقها إجراءات واليات واضحة لضمان تطبيق تلك المعايير يؤدي إلى وجود قصور في تطبيقها، وذلك لإعتماد المستويات الإدارية المختلفة على وعيهم وبعد النظر في تطبيق تلك المعايير، والتي لربما تؤدي إلى تطبيق إجراءات يعتقدون انها تشكل تطبيقا لاحد معايير الحوكمة وهي في واقع الامر ليس لها علاقة في تطبيق معايير الحوكمة، ولربما لعدم وجود وعي أو ثقافته لدى موظفي إدارة ضريبه الدخل بأهميه تطبيق معايير الحوكمة وما يعود عليها من انسياب في أداء الاعمال والتخفيف من المعوقات التي تواجههم اثناء تأديته عملهم .

كما يفسر الباحث حصول كل من معيار سلطه القانون و المساواة والشفافية على درجه غالبا من وجه نظر موظفي إدارة ضريبه الدخل لربما يعود إلى وجود جهات رقابة داخلية يتبعها وجود جهة رقابه خارجيه لاكتشاف اي إنحرافات في أداء الموظفين لواجباتهم ومسائلتهم، وذلك متمثلة بديوان الرقابه الماليه والاداريه مما يترتب عليه شعور الموظفين بالخوف، ما ينبع عنها من إلتزام الموظفين بتطبيق القوانين المنظمه لعملهم ومسائلتهم عن اي إنحرافات في تأدية عملهم، وتتفق النتيجة اعلاه مع دراسة (مصطفى، علي، 2013) التي توصلت إلى ان مستوى تطبيق معايير الحوكمة كان بشكل محدود في الإدارات الضريبية بالعراق، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الرزقي، 2012) التي توصلت إلى أن مستوى تطبيق الانظمة والقوانين كانت بشكل كبير في مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (MADISON, 2016) والتي توصلت إلى عدم شعور المواطنين بالرضى عن القوانين الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية.

5-4-1-2 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة

أظهرت الدراسة أن مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة جاءت غالبا على الدراجة الكلية، ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى دور الانظمة والقوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي والضرائبي و جهات الرقابة الداخلية والخارجية في إلزام وضمن تطبيق موظفي إدارة ض.ق.م لمعايير الحوكمة، بالاضافه لربما للدورات التدريبية التي قام بتنفيذها ديوان الموظفين لتوعية وارشاد الموظفين بأهميه وضروره إلزامهم بتطبيق معايير الحوكمة الوارده في مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العمومية، والعقوبات المفروضة على عدم تطبيقهم لها، مما ترتب عليه حرص الموظفين على تطبيق تلك المعايير، كما يفسر الباحث ايضا تطبيق ادارة ضريبة القيمة المضافة لبعض معايير الحوكمة على الرغم من عدم تضمن القوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي لهذه المعايير والتي تمحورت بمعيار الرؤية الاستراتيجية وذلك لربما إلى وعي موظفي المستويات الاداريه العليا وبعد النظر لديهم على أهمية وجود نظره مستقبليه لألية العمل لتنفيذ الموظفين لواجباتهم بسلاسه ومرونة من خلال الاستفادة من تجارب الدول المجاورة وذلك لشعورهم بأهميه ذلك في النهوض بأداء موظفي إدارة ضريبة القيمة المضافة وزياده إيراداتها.

كما اظهرت الدراسة ايضا إلى وجود تقصير في تطبيق معيار المشاركة على الرغم من تضمن القانون الأساسي لهذا المعيار، ويفسر الباحث هذه النتيجة لربما ان اغلب موظفي ادارة ضريبة القيمة المضافة وموظفي الجهات الرقابيه تركز على تطبيق قانون الخدمة المدنية حيث يشكل المرجع الأساسي لعملهم فإن افتقاد قانون الخدمة المدنية وايضا مدونة السلوك لمعيار المشاركة ترتب عليه تقصير الموظفين بتطبيق كافة جوانب معيار المشاركة، ولربما ايضا لادراك موظفي المستويات الإدارية العليا في إدارة ضريبة القيمة المضافة لحساسية عملهم والتي تهدف في كشف التهرب الضريبي وتحصيل كامل الضرائب فيصعب عليهم مشاركة الاطراف الاخرى.

وتتفق النتيجة اعلاه مع دراسة (العزاوي، جاسم، 2017) التي توصلت الى ان الإدارات الضريبية في العراق تعمل على أساس سيادة القانون، بالإضافة إلى انها لا تتيح مبدأ المشاركة بالمستوى المطلوب، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الاغا، 2008) من حيث مستوى تطبيق والشفافيه والمساواه والعداله والتي جاءت كبيره في المنظمات الاهلية الفلسطينية، وتختلف مع دراسة (Dola, 2015) والتي توصلت إلى ضعف عملية المساءلة في حق المتهربين في الدول النامية.

5-4-1-3 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس

أظهرت الدراسة أن مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس جاءت غالبا على الدرجة الكلية، ويفسر الباحث هذه النتيجة ربما إلى دور الانظمة والقوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي والضريبي، في إلزام موظفي إدارة الجمارك والمكوس بتطبيق معايير الحوكمة التي تضمنتها تلك القوانين، ناهيك عن دور الجهات الرقابية التي تهدف إلى ضمان التزام الموظفين بتطبيق معايير الحوكمة، وفي حال وجود أي إنحراف بذلك تقوم بتصويب الوضع، بالإضافة لربما بعد انضمام الجمارك الفلسطينية إلى منظمة الجمارك العالمية زاد اهتمام موظفي المستويات الإدارية العليا بأهميه الالتزام بتطبيق معايير الحوكمة لإقناع منظمة الجمارك العالمية بإستحقاق انضمام الجمارك الفلسطينية لها.

كما اظهرت الدراسة ايضا إلى وجود تقصير في تطبيق بعض معايير الحوكمة وهي معيار المشاركة والإستجابة والكفاءة والفاعلية والرؤية الاستراتيجية، ويفسر الباحث هذه النتيجة لربما لعدم وجود اليات واضحة أوجدتها الانظمة والقوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي لتطبيق هذه المعايير، ولربما لعدم وجود مرجعيه محدده وواضحه لمعايير الحوكمة، حيث ان معايير الحوكمة تم النص عليها من خلال قوانين مختلفه مثل القانون الأساسي وقانون الخدمة المدنية ومدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العمومية، مما يؤدي ذلك إلى تشتت الموظفين في إدارة الجمارك وايضا موظفي الرقابه الداخلية والخارجية على تطبيق معايير الحوكمة أو الرقابه على عليها، كما يعزو الباحث هذه النتيجة ايضا لربما لوجود نقص في القوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي وعدم تضمنهم لبعض المعايير مثل معيار الرؤية الاستراتيجية والتي تعتبر المرجعية الأساسية للزام الموظفين على تطبيقها ومعاقيبتهم على التقصير في تطبيقها ولذلك اصبحت عملية تطبيقها مرهونة بمدى وعي وإدراك موظفي المستويات الإدارية العليا لأهمية وضع رؤية استراتيجية لتحديد إجراءات العمل تضمن الكفاءة والفاعلية في انجاز الموظفين لواجباتهم.

تختلف هذه نتيجة مع دراسة (الداعور، عابد 2008) والتي توصلت إلى ان مستوى تطبيق معايير الحوكمة في بلديات الضفة الغربية متوسطه، كما تختلف هذه النتيجة مع دراسة (نصبة، 2015) والتي توصلت إلى ان تطبيق معايير الحوكمة في في القطاع العام في بلدية قمار لم يلقى إلى المستوى المطلوب، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الرزقي، 2012) والتي توصلت إلى ان مستوى تطبيق الانظمة والقوانين كانت بشكل كبير في مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة، وتختلف هذه

النتيجة مع دراسة (MADISON, 2016) والتي توصلت إلى عدم شعور المواطنين بالرضى عن القوانين الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية.

5-4-1-4 مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك

تبين من خلال الدراسة ان مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك جاءت غالبا على الدرجة الكلية وعلى كافة فقراتها، ويفسر الباحث هذه النتيجة لربما لدور الانظمة والقوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي بالزام الموظفين بتطبيق معايير الحوكمة ووضع عقوبات رادعه على من يخالف ذلك، بالاضافه لربما لشعور الموظفين بوجود جهات رقابية خارجية وداخلية زاد التزامهم بتطبيق تلك المعايير، ولربما إدراكاً من موظفي المستويات الإدارية العليا داخل ضريبة الأملاك بأهمية وضروره تطبيق معايير الحوكمة، سواء كانت تلك المعايير منصوص عليها في القوانين ذات العلاقة بالعمل الحكومي ام لا وذلك بهدف زيادة إيراداتها كون إيراداتها متدنية جدا.

تتفق هذه النتيجة مع دراسة (جلاد، 2017) والتي توصلت إلى ان مستوى تطبيق معايير الحوكمة جاءت كبيره في مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (عمرو، 2010) والتي توصلت إلى وجود نقص كبير في تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (MADISON, 2016) والتي توصلت إلى عدم شعور المواطنين بالرضى عن القوانين الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية، كما وتختلف ايضا مع دراسة (Dola, 2015) والتي توصلت إلى ضعف عملية المساءلة في حق المتهربين في الدول النامية.

5-4-2 اثر تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية

5-4-2-1 اثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل على إيرادات

ضريبة الدخل للسلطة الوطنية.

تبين من خلال الدراسة إلى وجود تأثير واضح بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل وبين زيادة حصيلتها ويفسر الباحث هذه النتيجة على الرغم من تدني مستوى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبه الدخل الان ان نسبه الزيادة في إيراداتها مرتفعه و يعتقد الباحث ان

حصول تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل على مستوى متدني لا ينفي وجود بعض الممارسات التي تقوم بها إدارة ضريبه الدخل ذات صلة في بعض معايير الحوكمة والتي لربما كان لها دور ايجابي على أداء الموظفين وانتمائهم، حيث تخلل هذه الممارسات تطبيق القوانين التي تنظم طبيعة عمل ضريبه الدخل والتي تحتوي على نصوص قانونية تكفل تحصيل كافة الضرائب المستحقة ومعاقبة المتهربين، بالاضافه إلى وجود هيكل تنظيمي واضح مما ينعكس على أداء الموظفين إيجابا لشعورهم بإمكانية مساهمتهم تبعا للصلاحيات والمسؤوليات المحددة لعملمهم، بالاضافه إلى تقديمهم لتقارير شهرية عن إنجاز كل دائرة وكل موظف مما يؤدي إلى شعور الموظفين بوجود رقابه على انتاجيتهم، ناهيك إلى وجود بعض الإجراءات والتي لربما تلعب دور في زيادة إنتماء المكلفين في دفع الضرائب المستحقة عليهم والمتمثلة بتقديم الخدمات دون تمييز بين المكلفين مما يؤدي إلى شعور المكلفين بنوع من الرضى دون النظر إلى طبيعه التعقيدات التي يتم وضعها لحصول المكلفين على خدماتهم، بالاضافه إلى ضمان تعامل كافة الاطراف بالاحترام والاخلاق العاليه، كما ان الإدارة الضريبية تلعب دورا مهم في رفع كفاءه عمل موظفيها من خلال منحهم دورات تدريبية ذات صلة مباشره بعملمهم ، كل ذلك لعب دورا مهما في تحسين أداء موظفي ضريبه الدخل والذي إنعكس بشكل واضح على إيرادات ضريبة الدخل، وتتفق النتيجة اعلاه مع دراسة (باجسير، عبد الكافي 2015) والتي توصلت الى إن تطبيق نظام الحوكمة في الإدارات الضريبية يحسن من إجراءات التحصيل في ليبيا، وتتفق ايضا مع دراسة (علي، منصور 2013) والتي توصلت الى إن تطبيق مبادئ الحوكمة يحد من التهرب الضريبي في السودان ويزيد من ثقته المكلفين والذي ينعكس على الإلتزام الطوعي.

5-4-2-2 اثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة على إيرادات ضريبة القيمة المضافة للسلطة الوطنية .

أظهرت الدراسة إلى وجود تأثير واضح بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة وبين زيادة حصيلتها حيث يعتقد الباحث ان ممارسه معايير الحوكمة من خلال قيامهم بعقد بعض الاجتماعات مع الاطراف ذات علاقه وتلبيه بعض احتياجاتهم يعود بالنفع على أداء المكلفين في دفع الضرائب المستحقة، بالاضافه إلى تطبيق القانون المنظم لعمل ضريبه القيمة المضافة، وذلك لربما ينعكس ايجابيات نظرا لان المشرع يهدف عند وضعه لنصوص القانون هو تحصيل

كامل الضرائب المستحقة، ناهيك على ان قيام الموظفين بتقديم ذمم مالى لهم سينعكس ايجابا على التزامهم بتطبيق القانون دون التمييز بين المكلفين مما ينعكس ايجابا على حصيلة إيراداتها الضريبية بالاضافة إلى زيادة الرضى لدى المكلفين لشعورهم بالعدالة في تقديم الخدمات المقدمة لهم، كما ان عملية تقييم الموظفين تكون من خلال نموذج مكتوب ويشترط به توقيع الموظف على تقييمه مما ينعكس على شعور الموظفين انه لن يتم خداعه في عملية التقييم والتي ربما تؤثر ايجابا في ترقيتهم مما يترتب عليه زياده انتاجيتهم في تأديه عملهم ناهيك إلى قيام الإدارة الضريبية برفع كفاءة موظفيها من خلال دورات تدريبية ذات صلة مباشرة بعملهم، بالاضافة ان الإجراءات المتبعة تكفل احترام كافة الاطراف لبعضهم البعض، كل ذلك كان له تأثير على انتاجية الموظفين وزياده انتماء المكلفين في دفع الضرائب والذي انعكس جميعه على زياده حصيلة إيراداتها، وتتفق النتيجة اعلاه مع دراسة (Grand, 2008) والتي توصلت ان قلة الثقة في الحكومة يقلل من الالتزام في دفع الضرائب في الدول النامية والمتطورة، وتتفق ايضا مع دراسة (Slemrod, 2016) والتي توصلت كلما زادت عملية الرقابة والمساءلة لموظفي الضرائب زادت حصيلة الإيرادات الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية، وتتفق ايضا مع دراسة (Tashseen, Eatza, 2010) والتي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين الحوكمة الجيدة والإيرادات الضريبية في الدول النامية.

5-4-2-3 اثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة للجمارك والمكوس على إيرادات الجمارك والمكوس للسلطة الوطنية .

أظهرت الدراسة إلى وجود تأثير واضح بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس وبين زيادة حصيلتها حيث يعتقد الباحث ان طبيعه العمل الجمركي مرتبط في تنفيذ الاتفاقيات الدولية وبروتوكول باريس الاقتصادي مما يضمن الوضوح والشفافية والمساءلة على أداء موظفيها، بالاضافة إلى ان عملية جبايتها لاتحتاج إلى مجهود كبير كون تدفع عند ميناء الوصول ولذلك فقد تكون رواتب الموظفين تتلائم مع طبيعه عملهم، كما تضمن ضوابط عمل الجمارك عدم تحصيل ضرائب جمركية من المكلفين اكثر مما يترتب عليهم، بالاضافة إلى محاولتها تطبيق تجارب الدول المجاورة والتي لربما له دور كبير في زياده كفاءه عملها وانتاجيتها مما انعكس ايجابا على حصيلة إيراداتها، وتتفق النتيجة اعلاه مع دراسة (باجسير، عبد الكافي، 2015) والتي توصلت الى ان تطبيق نظام الحوكمة في الإدارات الضريبية يحسن من إجراءات التحصيل في ليبيا، وتتفق ايضا

مع دراسة (Tahseen, Eatza, 2010) والتي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين الحوكمة الجيدة والإيرادات الضريبية في الدول النامية.

5-4-2-4 اثر تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الأملاك على إيرادات ضريبة الأملاك للسلطة الوطنية .

أظهرت الدراسة إلى عدم وجود تأثير بين تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك وبين زيادة حصيلتها ويعزي الباحث هذه النتيجة على الرغم من تطبيق معايير الحوكمة بدرجة غالبا الا ان هنالك بعض الممارسات التي كان تطبيقها متدني والتي لربما يعتبرها الموظفون أو المكلفين ذات أهمية قصوى لهم حيث ان ادارة ضريبة الأملاك احيانا ما تقوم بتشاور مع موظفيها قبل اتخاذها للقرارات الجوهرية اذا ما علمنا ان الموظفين هم على تواصل بشكل مباشر مع عملية تحصيل الضرائب ولديهم الدراية الكافية بماهية الإجراءات التي يمكن تطبيقها، مما ينعكس بشكل سلبي على انتاجيتهم ورضى المكلفين ايضا، بالاضافة إلى ان ادارة ضريبة الأملاك لاتقوم باتخاذ تقييم الموظفين كمرجعية لتحفيزهم مما يعود على ذلك من شعور الموظفين بعدم وجود عدالة وارضاء لهم مما ينعكس على مستوى انتاجيتهم وانتمائهم لمؤسستهم، وتختلف النتيجة اعلاه مع دراسة (علي، منصور 2013) والتي توصلت ان تطبيق مبادئ الحوكمة يحد من التهرب الضريبي ويزيد من ثقة المكلفين والذي ينعكس على الإلتزام الطوعي في السودان، وتختلف ايضا مع دراسة (Grand, 2008) والتي توصلت ان قلة الثقة في الحكومة يقلل من الإلتزام في دفع الضرائب في الدول المتطورة والنامية، وتختلف ايضا مع دراسة (Slemrod, 2016) والتي توصلت كلما زادت عملية الرقابة والمساءلة لموظفي الضرائب زادت حصيلة الإيرادات الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية.

5-4-3 الفروقات في تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية المختلفة

أظهرت الدراسة وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية المختلفة باستثناء معيار سلطه القانون حيث لم يكن هنالك فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيقه بين الإدارات الضريبية المختلفة، ويفسر الباحث هذه النتيجة لربما إلى إختلاف بعد نظر

المستويات الادراية المختلفة لتلك الإدارات الضريبية بأهميه هذه المعايير في زياده حصيله إيراداتها اذا ما علمنا انه لا يوجد مدونة لحوكمة القطاع العام تضمن تطبيق هذه المعايير والرقابه على تطبيقها، ولربما ايضا إلى ان الجهات الرقابيه الخارجيه تركز في عملها على الإدارات الضريبية التي تعتمد عليها السلطه في رفد خزينتها اكثر من غيرها، لذلك كان هنالك فروقات في تطبيقها، ويفسر الباحث ايضا عدم وجود فروق في تطبيق سلطه القانون هو إن آلية عمل كافة الإدارات الضريبية سواء من حيث تدفق القرارات الإدارية، وآلية جباية الإيرادات الضريبية، تتم بناء على قوانين منظمة لهذه العملية و واجب تطبيقها اذا ما علمنا ان القانون الأساسي أوضح انه لا يمكن فرض أو الغاء أو تعديل الضريبة إلا بقانون وان عملية تحصيلها جبرا يجب ان يستند لقواعد قانونية حتى تتمكن هذه الإدارات المختلفه من تحصيلها وامكانية ملاحقه المتهربين قضائيا، حيث اذا لم تلتزم الإدارات الضريبية في عملية تنظيم جباية الضرائب إلى قواعد قانونيه فإن هذه المبالغ لايمكن تحصيلها أمام القضاء.

الإستنتاجات والتوصيات

من خلال إختبار فرضيات الدراسة، والنتائج التي توصلت إليها، يمكن صياغة الاستنتاجات التالية:

1-6 الإستنتاجات

1. تبين أن تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية (ضريبة القيمة المضافة، الجمارك والمكوس، ضريبة الأملاك) جاءت غالبا على الدرجة الكلية.
2. تبين أن تطبيق معايير الحوكمة في الإدارة العامة لضريبة الدخل جاءت احيانا على الدرجة الكلية
3. تبين أن معيار سلطة القانون كان الاكثر تطبيقا داخل الإدارات الضريبية (ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة، الجمارك والمكوس، ضريبة الأملاك)، ويعلل ذلك بسبب الإلتزام بالقوانين بشكل كبير.
4. تبين أن إدارة ضريبة الأملاك كانت الاكثر تطبيقا لمعايير الحوكمة مقارنة بالإدارات الضريبية الاخرى، وذلك لوضوح الإجراءات التنفيذية لها، مقارنة بأنواع الضرائب الاخرى.
5. تبين أن معيار المشاركة كان الاقل تطبيقا في ادارة ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والجمارك، وذلك لان اغلب القرارات تصدر على شكل أوامر تنفيذية.
6. تبين أن تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية (ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة، الجمارك والمكوس) تؤثر إيجابا على إيراداتهم الضريبية المحلية، وذلك من خلال زيادة حصيله الإيرادات الضريبية.
7. تبين أن تطبيق معايير الحوكمة في ادارة ضريبة الأملاك لم تؤثر على إيرادات ضريبة الأملاك، وذلك كون حصيلتها متدنية جدا.
8. تبين أن هنالك فروقات في تطبيق معايير الحوكمة داخل الإدارات الضريبية المختلفة باستثناء معيار سلطه القانون.

9. إن الفروقات التي ظهرت في تطبيق معايير الحوكمة بين الإدارات الضريبية المختلفة تدعوا إلى ضرورة وجود دليل ممارسات للحوكمة في القطاع العام في فلسطين.
10. عدم حداثة بعض القوانين الضريبية المطبقة في فلسطين لتتناغم مع الظروف الاقتصادية الاستثنائية في ظل الاحتلال الاسرائيلي.
11. إن مدونة السلوك واخلاقيات الوظيفة العمومية لم تشتمل على كافه معايير الحوكمة التي نص عليها برنامج (UNDP)، وعلى ذلك فإن تطبيقها غير مكتمل.
12. بناء على الدراسة والنتائج نستنتج أن طبيعة النظام الضريبي الممزوج من أنظمة ضريبية مختلفة كان له تأثير على بيئة النظام وعلى ذلك أثر على مخرجاته.

6-2 التوصيات

- في ضوء النتائج واستنتاجات الدراسة يوصي الباحث بما يلي:
1. ضروره توفير دليل ممارسات للحوكمة في القطاع العام في فلسطين.
 2. ضروره قيام المشرع الفلسطيني بإيجاد جهات رقابيه ذات كفاءة عاليه لضمان إلترام الإدارات الضريبية بتطبيق معايير الحوكمة.
 3. ضروره إنشاء وتهيئة ظروف مناسبة لتطبيق معايير الحوكمة بما يتلاءم مع أهميتها في التأثير على الإيرادات الضريبية.
 4. ضرورة قيام المشرع الفلسطيني بإصدار قوانين ضريبية (ضريبة قيمة مضافة، الجمارك والمكوس، وضريبه الأملاك) فلسطينيه بحيث تتماشى مع الوضع الاقتصادي الفلسطيني.
 5. ضروره قيام الإدارات الضريبية بوضع إجراءات تكفل من رفع مدى الإلتزام بتطبيق معايير الحوكمة.
 6. ضرورة قيام الإدارات الضريبية (ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة، الجمارك والمكوس) العمل على زيادة الإلتزام بتطبيق معيار المشاركة لما له أثر على زيادة الإيرادات الضريبية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. ابو حمام، ماجد (2009)، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
2. ابو زعتر، احمد خميس (2012)، دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية خلال الفترة (2000-2010) رسالة ماجستير، جامعة الازهر، غزة، فلسطين.
3. ابو قاعود، غازي (2011)، اثر ابعاد الحوكمة في عمليات الاصلاح المؤسسي في الإدارة الحكومية، دراسة حالة وزارة الصناعة والتجارة في الاردن، منشورات مؤتة للبحوث والدراسات، الاردن.
4. احمد ابودية (2004)، " الفساد، اسبابه و طرق مكافحته"، منشورات الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة - امان، فلسطين.
5. الاغا، وفيق (2008)، الحوكمة في المنظمات الاهلية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة جامعة الازهر سلسلة العلوم الانسانية، غزة، فلسطين. باجسير، علي طة علي، عبد الكافي، اشرف سالم (2015)، اثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات، مجلة جامعة سرت العلمية- العلوم الانسانية، جامعة سرت، ليبيا.
6. البسام، بسام بن عبد الله (2014)، الحوكمة الرشيدة، دراسة حاله العربية السعودية، منشورات مجلة بحوث اقتصادية عربية، مصر.
7. بسطامي، مؤيد (2006)، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص28.
8. التاية، هشام (2004)، النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
9. تكروري، هاشم (2014)، الاسس الفلسفية للضرائب، (رسالة ماجستير، غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

10. جلال، دبالا (2017)، العلاقة بين تطبيق الحوكمة والأداء ممثلاً بالإنتاجية والإتماء، دراسته حاله مؤسسه المواصفات والمقاييس الفلسطينية، (رساله ماجستير غير منشوره) جامعه القدس، فلسطين.
11. جمعة، محمد (2005)، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (اسبابة وطرق معالجتة)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
12. حمدان، مؤيد (2003)، ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة لة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص45.
13. حنو، سعيد (2016)، مدى كفاءة الية التدقيق اللاحق للبيانات الجمركية في كشف حالات التهرب الجمركي في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص17.
14. الداعور، اسلام (2008)، مدى تطبيق الحوكمة الجيده في بلديات الضفة الغربية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين.
15. الداعور، وعابد (2013)، مدى إلتزام المصارف العاملة في فلسطين بمتطلبات الحوكمة المتقدمة دراسة ميدانية، منشورات مجلة جامعه الازهر، غزة، فلسطين.
16. دراوشة، هاني (2014)، مبادئ الحوكمة في إطار مدونة الحوكمة لعام 2009 ومدى إلتزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بها، (رسالة ماجستير غير منشوره)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
17. دياب، رنا مصطفى (2014)، واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الاسلامية في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه القدس، فلسطين.
18. الرزي، دبالا (2012)، مبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة المؤسسات ومكافحة الفساد، دراسة تحليلية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة، منشورات جامعه الاسلاميه للدراسات الإقتصادية والإدارية، غزة، فلسطين.
19. الرضيع، حسن (2014)، الآثار الإقتصادية والإجتماعية للضرائب في فلسطين، منشورات منشورات دنيا الوطن، فلسطين.

20. سلامة، غسان (2012)، *الحوكمة في ظل العولمة*، المؤتمر العلمي الدولي، منشورات جامعة لبنان، لبنان.
21. الشواورة، فيصل (2009)، *قواعد الحوكمة ودورها في مكافحة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، سوريا.
22. صلاح، رزان (2017) *ماهية الحوكمة*، منشورات موقع الموضوع
23. صلواتشي، هشام سفيان، سعيدات، نجمي، بوخديمي، فاطمة الزهراء (2011)، *أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تخفيض مشكله تضارب المصالح في ظل المشروع الاستثماري*، منشورات magipo,esc، الجزائر.
24. العبيني، مهند، عبد الرحمن، عبد الرحمن (2015)، *دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي*، دراسته ميدانية، منشورات مجله كليه بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، بغداد، العراق.
25. العزاوي، شفاء، جاسم، كاظم (2017)، *تأثير الحوكمة في جودة الأداء، بحث تحليلي تطبيقي في الهيئه العامه للضرائب*، منشورات مجله كليه الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والاداريه والماليه، جامعه بغداد، العراق.
26. العزايزة، ممدوح (2009)، *مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين*، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
27. علاونة، عاطف (2003)، *الاسباب الموجبة لاصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين* (رسالة ماجستير) جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
28. علي، علي الصادق احمد، منصور، فتح الرحمن الحسن (2013)، *دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان*، دراسة تحليلية ميدانية، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ص140.
29. علي، مصطفى، حسين، علي (2013)، *دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للادارة الضريبية*، منشورات مجله دراسات محاسبية و ماليه، جامعه بغداد، العراق.

30. عمرو، بيان (2010)، مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبه الدخل الفلسطيني في محافظات الضفة الغربية واثرها في زياده كفاءة وفاعليه الأداء، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين، ص21، ص25، ص43.
31. فاضل، واخرون (2010)، دراسة تحليلية لحوكمة الرقابة المالية الحكومية كمدخل لتطوير الأداء المالي للوحدات الاداريه الحكومية في ظل التحديات المعاصرة، رساله ماجستير غير منشورة، منشورات المجلة العلمية كلية التجاره بالاسماعيلية، مصر.
32. فيضي، محمد (2017)، تعريف الضريبة، منشورات موقع الموضوع.
33. قاسم، صلاح (2003)، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص7.
34. قباچه، احمد (2012)، الاستدامة المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية، التجربة التاريخية والافاق المستقبلية، منشورات معهد ابحاث السياسات الإقتصادية الفلسطينية (ماس).
35. ليلي، بن سنوسي، مسعودة، جديد (2008)، الضرائب واثرها على التنمية الإقتصادية دراسة حالة بمفقتشية الضرائب بالبويرة، رسالة ليسانس، المركز الجامعي، الجزائر.
36. حمد، باسل (2014)، التدقيق والتسويات لاغراض ضريبة القيمة المضافة واثرها على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
37. مسعد، محيي محمد (2014)، دور واليات الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والاداري مع الاشاره للوضع في مصر، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، مصر.
38. المسمي، دلال (2006)، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعه النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
39. مصري، ماهر (2009)، مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، منشورات هيئة سوق راس المال الفلسطيني، فلسطين.
40. مطير، سمير (2013)، واقع تطبيق معايير الحكم الرشيد وعلاقتها بالأداء الاداري في الوزارات الفلسطينية (رساله ماجستير غير منشورة) جامعة الاقصى، فلسطين.
41. منشورات امان (2010)، "النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد " الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة، فلسطين.

42. منشورات مركز ابو ظبي للحوكمة (2013)، أساسيات الحوكمة، مصطلحات و مفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز ابو ظبي لحوكمة، ابو ظبي.
43. منشورات وزارة تطوير القطاع العام (2014)، دليل ممارسه الحوكمة في القطاع العام، المملكة الاردنية الهاشمية.
44. منشورات وزارة تطوير القطاع العام (2014)، دليل ممارسه الحوكمة في القطاع العام، المملكة الاردنية الهاشمية.
45. منصور، ايهاب (2004)، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
46. المهياي، محمد (2013)، "محاضرات في المالية العامة"، المعهد الوطني للإدارة العامة، الدورة التحضيرية، الجزائر، ص7.
47. موسى، عمرو (2006)، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
48. ميالة، مؤيد (2006)، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والإجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
49. ندة، كنان (2010)، مبادئ حوكمة الشركات في سوريا (دراسة مقارنة مع مصر والاردن) منشورات مجلة جامعه دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني.
50. نصبة، الامين (2015)، أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام دراسة تحليلية -بلدية قمار الوادي-، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص3، ص16.
51. نور، عبد الناصر ابراهيم، غادور، محمد بشايرة (2014)، مدى تأثير الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في الاردن، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية،الاردن.
52. هلال، محمد عبد الغني حسين (2007)، " مهارات مقاومة ومواجهة الفساد"، الاتجاهات الحديثة لمحاربة الفساد، مركز تطوير الأداء والتنمية، القاهرة.
53. يوسف، محمد (2007)، محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الاستثمار القومي،مصر، ص4،ص11.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

1. Ajaz, Tashseen ,Eatzaz, Ahmad,(2010), **The effect of corruption and governance on tax revenues**, The Pakistan Development Review 49:4 Part II (Winter 2010) pp. 405–417, Pakistan.
2. Kogler, christoph, Nitchita, Anca, pantya, Jozef, Batrancea, Larissa, Belianin,Alexis, (2013), **Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania, Russia**. Journal of Economic Psychology (169-180), USA.
3. Gribnau, Hans , (2017) , **The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility**, social science research network journal, USA.
4. Konvisarova, Elena , Samsonova ,Irina , Vorozhbit ,Olga , (2015) , **The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation**, Mediterranean Journal of Social Science (Vol 6 No 5 S3),Italy.
5. Madison,Allen ,(2016), **The Legal Consequences of Noncompliance with Federal Tax Laws**, Social Science Research Network Journal (Vol. 70, No. 1, p. 367),USA.
6. Minnick, Kristina , Noga, Tracy ,(2010) , **Do corporate governance characteristics influence tax management ?** Journal of corporate finance(703-718), USA.
7. Slemrod, Joel ,(2016) , **Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications** , Stephen M. Ross School of Business journal , University of Michigan,USA .
8. -Dola,Carmen , (2015) , **The impact of the quality of government employees' work on tax credits** , Scientific Research publishing,USA.
9. Richardson , Grand, (2008), **The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (67-78), USA.
10. UNDP, **Goverance for Sustainable Human Development**, 1997.

ثالثا: مواقع الشبكة العنكبوتية

<https://pulpit.alwatanvoice.com>

<https://www.aman-palestine.org>

<https://www.cipe-arabia.org>

<http://www.pgi.ps>

<http://www.hawkama.ps>

<https://www.gpc.pna.ps>
<https://www.gpc.pna.ps>
<https://www.gpc.pna.ps>
<http://www.saacb.ps>
<http://mawdoo3.com>
<http://www.kibs.edu>
<http://www.pcma.ps>
[http://www.palestineeconomy.](http://www.palestineeconomy)
<http://www.pmf.ps>
<https://www.mof.gov>
www.transparency.org
www.arado.org

رابعاً: القوانين

1. القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2005
2. قانون الخدمة المدنية رقم 4 لسنة 1998 وتعديلاته
3. مدونة السلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة 2012
4. القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني
5. قانون الابنية والاراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية رقم 11 لعام 1954
6. قانون رقم 30 لعام 1955 للاراضي خارج حدود البلديات
7. قانون الجمارك رقم 1 لعام 1962
8. قانون رقم 16 لعام 1963 بشأن ضريبة القيمة المضافة
9. النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لعام 1985
10. قانون البندول رقم 32 لعام 1952
11. قانون رقم 15 لعام 1953 بشأن المسكرات

الملاحق

ملحق رقم (1) الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة القدس

كلية الدراسات العليا

معهد الإدارة والاقتصاد

أخي الكريم / أختي الكريمة:

تحية طيبة وبعد،

تهدف هذه الإستبانة إلى عمل دراسة حول:

تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة والضرائب من معهد الإدارة والاقتصاد - جامعة القدس، لذا آمل منكم المساعدة في إنجاز هذه الدراسة عن طريق تعبئة الاستبانة بكل دقة وموضوعية وشفافية، ويتشرف باختياركم لتعبئة هذه الاستبانة لما عرف عنكم من الصدق والأمانة، بالرغم من أن تعبئة الاستبانة طوعية وليست إجبارية، والتعهد بأن تستخدم هذه المعلومات بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

أرجو أن تتقبلوا فائق التحية والاحترام

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث: باسم نزال

الجزء الأول: بيانات عامة

الرجاء وضع إشارة (X) داخل رمز الاجابة المناسبة.

الجنس :	☐ ذكر	☐ أنثى			
العمر :	☐ 25 سنة فأقل	☐ من 25-30 سنة	☐ من 31-35 سنة		
	☐ من 36-40 سنة	☐ 41 سنة فأكثر			
المؤهل العلمي :	☐ دبلوم متوسط	☐ بكالوريوس	☐ دبلوم عالي	☐ ماجستير	☐ دكتوراه
التخصص العلمي :	☐ محاسبه	☐ علوم مالية ومصرفية	☐ إدارة		
	☐ اقتصاد	☐ غير ذلك			
المسمى الوظيفي :	☐ مدير عام	☐ مدير دائرة	☐ نائب مدير	☐ رئيس قسم	☐ موظف
سنوات الخبرة :	☐ 5 سنوات فأقل	☐ من 6-10 سنوات	☐ من 11-15 سنة		
	☐ من 16-20 سنة	☐ أكثر من 20 سنة			
الادارة العامه :	☐ ضريبة الدخل	☐ ضريبة القيمة المضافه	☐ ضريبة الجمارك والمكوس	☐ ضريبة الأملاك	☐

الجزء الثاني : يهدف الى معرفة مدى تطبيق الإدارات الضريبية لمعايير الحوكمة

الرجاء وضع اشارته (X) في المكان الملائم، بما يتطابق مع وجهة نظرك

<u>أولاً: معيار المشاركة</u>					
نادراً جداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
					1 يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات
					2 يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات
					3 يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديروا الدوائر المركزية
					4 تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثلة عنها وبين الأطراف ذات العلاقة(المكلفين)
					5 يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار
					6 يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار
					7 تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة
نادراً جداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	<u>ثانياً: معيار سلطة القانون</u>
					8 يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة
					9 يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين
					10 يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات علاقه من موظفين ومكلفين
					11 تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات
					12 يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها
					13 يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون
					14 تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اسس قانونية

<u>ثالثا: معيار المساواة</u>					
نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	
					15 يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات
					16 يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية
					17 تقوم جهات رقابية خارجية بالنتقش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من التزامهم بالقوانين المعمول بها
					18 يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص
					19 يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين
نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	<u>رابعا: معيار الشفافية</u>
					20 تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعه لها
					21 تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية
					22 توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية
					23 تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين
نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	<u>خامسا: معيار العدالة والمساواة</u>
					24 يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم
					25 يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح
					26 ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم
					27 يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز
					28 تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة

					29	السياسات والاجراءات المتبعه في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم
نادرا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما		<u>سادسا: معيار الإستجابة</u>
جدا						
					30	توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح
					31	يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية
					32	يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة
					33	تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها
					34	تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا
					35	تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات
					36	تضمن الإجراءات المتبعه داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات علاقه بالقيم الأخلاقية
					37	الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف
نادرا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما		<u>سابعا: معيار الكفاءة والفاعلية</u>
جدا						
					38	يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم
					39	يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين
					40	تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توفرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه
					41	تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها
					42	تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية
					43	توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقه كفؤة وفعالة
					44	تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة

نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	ثامنا: معيار الرؤية الاستراتيجية	
					تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمه إليهم	45
					تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة	46
					تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله	47
					تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	48
					يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	49
					تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية	50
نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	تاسعا: معيار توافق الاراء	
					تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	51
					تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	52
					تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	53
					تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كافة المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	54
					تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	55
					القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	56

ملحق رقم (2) أسماء المحكمين

1- د. مروان ابو هلال

2- د. نصر عبد الكريم

3- د. ياسر شاهين

4- د. نضال صبري

ملحق 3: نتائج معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الإستبانة وبين الدرجة الكلية للمحور

القيمة الاحتمالية	معامل ارتباط بيرسون	
معيار المشاركة		
0.000	.776**	يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات
0.000	.656**	يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات
0.000	.734**	يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية
0.000	.725**	تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثلة عنها وبين الأطراف ذات العلاقة(المكلفين)
0.000	.808**	يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرين في اتخاذ القرار
0.000	.661**	يتبنى المديرين سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار
0.000	.619**	تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة
معيار سلطة القانون		
0.000	.570**	يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة
0.000	.578**	يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين
0.000	.696**	يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات علاقه من موظفين ومكلفين
0.000	.566**	تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات
0.000	.759**	يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها
0.000	.553**	
0.000	.747**	يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعا لما حدده القانون
معيار المساءلة		
0.000	.729**	يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات
0.000	.809**	يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية
0.000	.688**	تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من إلتزامهم بالقوانين المعمول بها

0.000	.715**	يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص
0.000	.783**	يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين
معيار الشفافية		
0.000	.591**	تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعه لها
0.000	.705**	تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية
0.000	.730**	توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية
0.000	.646**	تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين
معيار العدالة والمساواة		
0.000	.690**	يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم
0.000	.676**	يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح
0.000	.697**	ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم
0.000	.758**	يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز
0.000	.696**	تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة
0.000	.817**	السياسات والاجراءات المتبعة في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم
معيار الإستجابة		
0.000	.592**	توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح
0.000	.650**	يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية
0.000	.781**	يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة
0.000	.820**	تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها
0.000	.838**	تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا
0.000	.762**	تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات
0.000	.696**	تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات علاقه بالقيم الأخلاقية
0.000	.541**	الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف
معيار الكفاءة والفاعلية		
0.000	.637**	يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم

0.000	.756**	يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين
0.000	.733**	تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توفرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه
0.000	.484**	تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها
0.000	.738**	تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية
0.000	.742**	توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقه كفاءة وفعالة
0.000	.728**	تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة
معيان الرؤية الاستراتيجية		
0.000	.746**	تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمه إليهم
0.000	.697**	تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة
0.000	.860**	تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله
0.000	.773**	تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات
0.000	.787**	يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية
0.000	.810**	تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية
معيان توافق الآراء		
0.000	.768**	تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين
0.000	.795**	تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين
0.000	.899**	تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة
0.000	.829**	تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كاهه المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع
0.000	.867**	تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة
0.000	.728**	القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة

ملحق 4: نتائج فقرات محاور الدراسة لجميع الإدارات الضريبية

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات	58%	0.281
يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات	54%	0.276
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية	63%	0.261
تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثله عنها وبين الأطراف ذات العلاقة(المكلفين)	54%	0.254
يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار	54%	0.275
يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار	48%	0.289
تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة	57%	0.299
مؤشر معيار المشاركة	55%	0.196
يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة	85%	0.161
يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين	85%	0.172
يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات علاقته من موظفين ومكلفين	74%	0.247
تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات	66%	0.285
يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها	78%	0.219
يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون	82%	0.192
تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اساس قانونية	79%	0.249
مؤشر معيار سلطة القانون	79%	0.140
يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات	77%	0.243

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية	68%	0.269
تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من إلتزامهم بالقوانين المعمول بها	75%	0.221
يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص	79%	0.229
يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين	69%	0.268
مؤشر معيار المساءلة	74%	0.184
تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعه لها	83%	0.227
تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية	70%	0.271
توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية	75%	0.287
تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين	48%	0.331
مؤشر معيار الشفافية	69%	0.187
يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم	55%	0.331
يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح	75%	0.277
ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم	52%	0.344
يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز	68%	0.270
تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة	79%	0.257
السياسات والاجراءات المتبعه في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم	63%	0.254
مؤشر معيار العدالة والمساواة	65%	0.208
توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح	72%	0.208
يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية	42%	0.340
يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة	47%	0.344
تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها	59%	0.329

الافتراق المعيارى	المتوسط (الوزن النسبى %)	الفقرة
0.290	66%	تقوم الادارة الضربىة بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا
0.264	62%	تقوم الادارة الضربىة بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات
0.244	78%	تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضربىة تعامل الموظفين مع الأطراف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية
0.199	69%	الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضربىة تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكاف والموظف
0.200	62%	مؤشر معيار الإستجابة
0.258	61%	يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضربىة بناء على قدراتهم
0.341	47%	يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين
0.300	60%	تقوم الادارة الضربىة بوضع الشروط الواجب توفرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه
0.231	70%	تقوم الإدارات الضربىة بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها
0.273	63%	تقوم الإدارة الضربىة باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية
0.274	61%	توزع الإدارات الضربىة الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقة كفوة وفعالة
0.357	47%	تقوم الادارة الضربىة بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة
0.203	58%	مؤشر معيار الكفاءة والفاعلية
0.291	64%	تقوم الادارة الضربىة بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمة إليهم
0.289	66%	تحاول الإدارات الضربىة الاستفادة من تجارب الدول المجاورة
0.303	58%	تقوم الإدارات الضربىة بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	59%	0.294
يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	60%	0.702
تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية	57%	0.316
مؤشر معيار الرؤية الاستراتيجية	61%	0.286
تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	63%	0.262
تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	62%	0.267
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	61%	0.268
تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كافة المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	59%	0.272
تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	60%	0.289
القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	58%	0.288
مؤشر معيار توافق الاراء	61%	0.224

ملحق 5: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الدخل

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات	55%	0.271
يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات	55%	0.250
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية	55%	0.240
تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثلة عنها وبين الأطراف ذات العلاقة (المكلفين)	50%	0.232
يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار	50%	0.271
يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار	46%	0.282
تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة	49%	0.273
مؤشر معيار المشاركة	52%	0.163
يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة	84%	0.159
يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين	87%	0.142
يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات علاقه من موظفين ومكلفين	75%	0.219
تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات	67%	0.287
يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها	76%	0.228
يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون	80%	0.205
تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اسس قانونية	76%	0.268
مؤشر معيار سلطة القانون	78%	0.137
يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات	76%	0.268

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية	66%	0.270
تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من التزامهم بالقوانين المعمول بها	69%	0.218
يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص	73%	0.241
يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين	64%	0.278
مؤشر معيار المساءلة	70%	0.201
تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعة لها	80%	0.262
تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية	66%	0.302
توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية	74%	0.262
تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين	45%	0.312
مؤشر معيار الشفافية	66%	0.183
يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم	51%	0.324
يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح	74%	0.292
ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم	45%	0.336
يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز	64%	0.279
تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة	78%	0.263
السياسات والاجراءات المتبعة في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم	60%	0.237

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار العدالة والمساواة	62%	0.199
توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح	71%	0.208
يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية	40%	0.354
يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة	46%	0.349
تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها	54%	0.322
تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا	60%	0.308
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات	59%	0.262
تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية	73%	0.254
الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف	68%	0.213
مؤشر معيار الإستجابة	59%	0.202
يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم	57%	0.243
يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين	40%	0.324
تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توافرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه	54%	0.297
تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها	70%	0.235
تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية	59%	0.262
توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقة كفؤة وفعالة	58%	0.277
تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة	42%	0.349

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار الكفاءة والفاعلية	54%	0.184
تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمة إليهم	59%	0.305
تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة	63%	0.267
تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله	51%	0.276
تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	54%	0.303
يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	61%	0.962
تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية	53%	0.313
مؤشر معيار الرؤية الاستراتيجية	57%	0.315
تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	59%	0.265
تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	59%	0.275
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	58%	0.279
تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كاهه المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	55%	0.298
تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	53%	0.287
القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	54%	0.280
مؤشر معيار توافق الاراء	56%	0.228

ملحق 6: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة القيمة المضافة

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات	55%	0.347
يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات	54%	0.274
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية	59%	0.297
تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثلة عنها وبين الأطراف ذات العلاقة (المكلفين)	51%	0.284
يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار	51%	0.299
يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار	46%	0.335
تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة	65%	0.283
مؤشر معيار المشاركة	55%	0.217
يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة	87%	0.164
يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين	80%	0.189
يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات العلاقة من موظفين ومكلفين	65%	0.337
تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات	63%	0.349
يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها	82%	0.174
يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون	81%	0.205
تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اسس قانونية	76%	0.251
مؤشر معيار سلطة القانون	76%	0.140
يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات	70%	0.300

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية	67%	0.290
تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من التزامهم بالقوانين المعمول بها	78%	0.195
يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص	81%	0.197
يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين	69%	0.280
مؤشر معيار المساءلة	73%	0.173
تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعة لها	89%	0.125
تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية	70%	0.274
توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية	68%	0.365
تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين	49%	0.341
مؤشر معيار الشفافية	69%	0.203
يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم	55%	0.368
يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح	74%	0.237
ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم	64%	0.402
يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز	71%	0.257
تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة	74%	0.285
السياسات والاجراءات المتبعة في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم	60%	0.260

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار العدالة والمساواة	66%	0.202
توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح	74%	0.221
يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية	44%	0.395
يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة	50%	0.397
تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها	53%	0.379
تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا	63%	0.321
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات	59%	0.233
تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية	80%	0.258
الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف	70%	0.204
مؤشر معيار الإستجابة	62%	0.226
يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم	62%	0.259
يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين	46%	0.381
تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توافرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه	61%	0.321
تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها	76%	0.190
تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية	70%	0.264
توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقة كفؤة وفعالة	66%	0.256
تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة	59%	0.375

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار الكفاءة والفاعلية	63%	0.191
تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمة إليهم	68%	0.278
تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة	63%	0.320
تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله	60%	0.303
تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	65%	0.280
يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	56%	0.274
تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية	63%	0.345
مؤشر معيار الرؤية الاستراتيجية	62%	0.237
تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	70%	0.288
تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	69%	0.279
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	62%	0.317
تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كافة المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	64%	0.303
تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	70%	0.319
القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	56%	0.360
مؤشر معيار توافق الاراء	65%	0.246

ملحق 7: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة الجمارك والمكوس

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات	52%	0.277
يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات	53%	0.352
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية	63%	0.210
تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثلة عنها وبين الأطراف ذات العلاقة(المكلفين)	57%	0.281
يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار	52%	0.311
يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار	46%	0.302
تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة	60%	0.341
مؤشر معيار المشاركة		
يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة	88%	0.161
يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين	80%	0.219
يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات العلاقة من موظفين ومكلفين	78%	0.274
تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات	62%	0.286
يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها	78%	0.220
يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون	86%	0.148
تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اسس قانونية	79%	0.227
مؤشر معيار سلطة القانون		
يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات	80%	0.165

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية	68%	0.272
تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من التزامهم بالقوانين المعمول بها	79%	0.197
يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص	87%	0.169
يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين	78%	0.211
مؤشر معيار المساءلة	79%	0.121
تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعة لها	84%	0.207
تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية	73%	0.243
توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية	76%	0.307
تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين	38%	0.360
مؤشر معيار الشفافية	68%	0.196
يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم	49%	0.377
يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح	73%	0.317
ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم	49%	0.355
يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز	72%	0.276
تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة	80%	0.269
السياسات والاجراءات المتبعة في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم	57%	0.281

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار العدالة والمساواة	63%	0.246
توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح	68%	0.218
يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية	42%	0.305
يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة	42%	0.340
تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها	59%	0.308
تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا	68%	0.240
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات	61%	0.273
تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية	82%	0.223
الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف	69%	0.183
مؤشر معيار الإستجابة	61%	0.199
يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم	60%	0.305
يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين	48%	0.366
تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توافرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه	62%	0.298
تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها	69%	0.226
تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية	59%	0.316
توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقة كفؤة وفعالة	59%	0.299
تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة	47%	0.372
مؤشر معيار الكفاءة والفاعلية	58%	0.241

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمه اليهم	62%	0.294
تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة	71%	0.301
تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله	60%	0.351
تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	57%	0.345
يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	52%	0.340
تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خططها المستقبلية	50%	0.341
مؤشر معيار الرؤية الاستراتيجية	58%	0.286
تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	62%	0.241
تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	61%	0.266
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	65%	0.247
تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كافة المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	54%	0.194
تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	65%	0.278
القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	68%	0.279
مؤشر معيار توافق الاراء	63%	0.206

ملحق 8: مدى تطبيق معايير الحوكمة في إدارة ضريبة الأملاك

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات مع مديري الإدارات الفرعية للتشاور قبل اتخاذ القرارات	73%	0.188
يقوم مديروا الدوائر الفرعية بعقد إجتماعات مع موظفيهم للتشاور قبل اتخاذ القرارات	52%	0.274
يقوم المدير العام بعقد إجتماعات دورية مع مديرو الدوائر المركزية	86%	0.183
تقوم الادارة الضريبية بعقد إجتماعات بين لجان ممثله عنها وبين الأطراف ذات العلاقة (المكلفين)	61%	0.247
يتبنى المدير العام سياسة مشاركة المديرون في اتخاذ القرار	67%	0.177
يتبنى المديرون سياسة مشاركة الموظفين في اتخاذ القرار	54%	0.248
تقوم الادارة الضريبية بنشر إنجازاتها بالوسائل الإعلامية المناسبة	68%	0.286
مؤشر معيار المشاركة	66%	0.174
يلتزم الموظفون عند القيام بواجباتهم بالقوانين الناظمة	85%	0.164
يلتزم الموظفون بالقوانين عند التعامل مع المكلفين	87%	0.167
يضمن القانون حقوق كافة الاطراف ذات العلاقة من موظفين ومكلفين	77%	0.170
تتوفر داخل الإدارات الضريبية بيئة عمل تضمن كرامة وحقوق الموظفين ضمن تشريعات وتعليمات	71%	0.204
يحترم الموظفون مواعيد العمل باختلاف مسمياتهم الإدارية لتقديم الخدمات المكلفين بها	81%	0.229
يقدم الموظفون كافة الخدمات للمكلفين تبعاً لما حدده القانون	88%	0.167
تستند الإدارات الضريبية عند تدقيق حسابات المكلفين الى اسس قانونية	87%	0.199
مؤشر معيار سلطة القانون	82%	0.155

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
يوجد داخل الإدارات الضريبية خطوط واضحة تبين المسؤوليات والصلاحيات	82%	0.155
يوجد داخل الإدارات الضريبية جهات رقابية داخلية تتمتع بالاستقلالية	75%	0.241
تقوم جهات رقابية خارجية بالتفتيش على عمل الإدارات الضريبية للتأكد من التزامهم بالقوانين المعمول بها	84%	0.236
يقوم موظفوا الدوائر الضريبية بتقديم الذمم المالية للجهات ذات الاختصاص	86%	0.227
يتم فرض عقوبات على الموظفين المخالفين للقوانين	75%	0.251
مؤشر معيار المساءلة	80%	0.172
تقدم الدوائر الضريبية تقرير عن إنجازها للإدارة العامة التابعه لها	86%	0.208
تقوم الإدارات الضريبية بنشر سياساتها على موقع وزاره المالية	78%	0.174
توفر الإدارات الضريبية دليل إجراءات واضح يوجه المكلفون للامور الواجب اتباعها للحصول على خدماتهم من الدوائر الضريبية	84%	0.236
تتبع الإدارات الضريبية معايير واضحة ومعلنه في ترقية الموظفين	67%	0.271
مؤشر معيار الشفافية	79%	0.144
يتم التعامل مع الموظفين بشكل متكافئ بغض النظر عن جنسهم	69%	0.213
يعتمد تقييم الموظفين على نموذج مكتوب و واضح	80%	0.226
ترتبط حوافز الموظفين بنتائج تقييمهم	61%	0.251
يتم التعامل مع وكلاء المكلفين دون تمييز	75%	0.237
تقديم الخدمات للمكلفين دون تمييز في حال توفرت لديهم شروط الحصول على الخدمة	87%	0.184
السياسات والاجراءات المتبعه في الإدارات الضريبية تؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المكلفين بشكل ملائم	78%	0.207

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار العدالة والمساواة	75%	0.167
توجه الإجراءات لخدمة جميع أصحاب المصالح	79%	0.174
يوجد صندوق للشكاوي داخل الإدارات الضريبية	47%	0.280
يوجد لجان خاصة للنظر في الشكاوي المقدمة	53%	0.279
تقوم الادارة الضريبية بمعالجة المشاكل الواردة إليها	78%	0.251
تقوم الادارة الضريبية بالإبلاغ عن المشاكل المستعصية الى الجهات العليا	82%	0.169
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات من شأنها إلغاء التعقيد في تقديم الخدمات	75%	0.252
تضمن الإجراءات المتبعة داخل الإدارات الضريبية تعامل الموظفين مع الأطراف ذات العلاقة بالقيم الأخلاقية	85%	0.198
الإجراءات المعتمدة في الإدارات الضريبية تساهم في تخفيض حدة التناقض بين المكلف والموظف	71%	0.173
مؤشر معيار الإستجابة	71%	0.143
يتم تعيين الموظفين في الإدارات الضريبية بناء على قدراتهم	70%	0.235
يتم منح المسميات الوظيفية للموظفين الذين يثبت تميزهم عن الآخرين	64%	0.263
تقوم الادارة الضريبية بوضع الشروط الواجب توافرها في المتقدمين للتوظيف لضمان قيامهم بالعمل على أكمل وجه	75%	0.240
تقوم الإدارات الضريبية بإعطاء دورات تدريبية لرفع مستوى موظفيها	67%	0.254
تقوم الإدارة الضريبية باعتماد سياسة العمل ضمن فريق لتبادل الخبرات العملية	70%	0.245
توزع الإدارات الضريبية الموارد البشرية المتاحة على ملفات المكلفين بطريقة كفؤة وفعالة	65%	0.253
تقوم الادارة الضريبية بمكافأة الموظفين بناء على معايير واضحة	53%	0.328

الفقرة	المتوسط (الوزن النسبي %)	الانحراف المعياري
مؤشر معيار الكفاءة والفاعلية	66%	0.197
تقوم الادارة الضريبية بوضع خطط مستقبلية لتسهيل طريقه حصول المكلفين للخدمات المقدمه إليهم	77%	0.212
تحاول الإدارات الضريبية الاستفادة من تجارب الدول المجاورة	71%	0.305
تقوم الإدارات الضريبية بتقييم نفسها لمعرفة أين وصلت ومايجب عليها فعله	76%	0.255
تستغل الادارة الضريبية الكفاءات التي يتمتع بها بعض موظفيها للحصول على أفكار جديدة لتطوير أداء تلك الإدارات	68%	0.190
يوجد لجان من كافة الأطراف ذات العلاقة لرسم الخطط المستقبلية	69%	0.250
تقوم الادارة الضريبية بإرشاد موظفيها لتحقيق خطتها المستقبلية	69%	0.236
مؤشر معيار الرؤية الاستراتيجية	72%	0.212
تقوم الادارة الضريبية بوضع حلول مهنية في حال نشوء خلافات بين الموظفين	68%	0.235
تقوم الادارة الضريبية بوضع الحلول التي ترضي كافة الاطراف في حال نشوء خلافات بين الموظفين والمكلفين	64%	0.228
تقوم الادارة الضريبية بوضع إجراءات داخلية مرضية لكافة الأطراف لمنع حدوث نزاعات بين كافة الأطراف ذات العلاقة	67%	0.187
تتوفر لجنة من كافة الأطراف لمناقشة كافة المواضيع الخلافية بين الموظفين والمكلفين للوصول لقرارات مرضية للجميع	68%	0.207
تقوم اللجنة المعنية بحل النزاعات بمناقشة المواضيع الخلافية واتخاذ القرارات المناسبة	68%	0.227
القرارات التي تصدر عن اللجنة تكون مرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة	62%	0.220
مؤشر معيار توافق الاراء	66%	0.186

ملحق 9: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار المشاركة حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r1 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.649	3	.216	5.964	.001
	Within Groups	8.561	236	.036		
	Total	9.210	239			

ملحق 10: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار سلطة القانون حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r2 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.081	3	.027	1.383	.249
	Within Groups	4.626	236	.020		
	Total	4.708	239			

ملحق 11: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار المساءلة حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r3 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.477	3	.159	4.923	.002
	Within Groups	7.621	236	.032		
	Total	8.098	239			

ملحق 12: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الشفافية حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r4 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.524	3	.175	5.249	.002
	Within Groups	7.854	236	.033		
	Total	8.378	239			

ملحق 13: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار العدالة والمساواة حسب الإدارة

الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r5 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.555	3	.185	4.470	.004
	Within Groups	9.759	236	.041		
	Total	10.313	239			

ملحق 14: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الإستجابة حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r6 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.497	3	.166	4.296	.006
	Within Groups	9.101	236	.039		
	Total	9.598	239			

ملحق 15: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الكفاءة والفاعلية حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r7 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.552	3	.184	4.690	.003
	Within Groups	9.265	236	.039		
	Total	9.818	239			

ملحق 16: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار الرؤية الاستراتيجية حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r8 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.724	3	.241	3.027	.030
	Within Groups	18.819	236	.080		
	Total	19.543	239			

ملحق 17: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معيار توافق الاراء حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
r9 الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.451	3	.150	3.083	.028
	Within Groups	11.496	236	.049		
	Total	11.947	239			

ملحق 18: اختبار تحليل التباين الأحادي لمدى تطبيق معايير الحوكمة حسب الإدارة الضريبية

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t الإدارة العامة *	Between Groups (Combined)	.424	3	.141	5.899	.001
	Within Groups	5.660	236	.024		
	Total	6.085	239			

ملحق 19: اختبار تحليل التباين لمدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب الجنس

ANOVA Table

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
الجنس * t					
Between Groups (Combined)	.088	1	.088	3.479	.063
Within Groups	5.997	238	.025		
Total	6.085	239			

ملحق 20: اختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب العمر

ANOVA Table

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
العمر * t					
Between Groups (Combined)	.309	4	.077	3.145	.015
Within Groups	5.776	235	.025		
Total	6.085	239			

ملحق 21: اختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب المؤهل العلمي

ANOVA Table

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المؤهل العلمي * t					
Between Groups (Combined)	.071	4	.018	.690	.599
Within Groups	6.014	235	.026		
Total	6.085	239			

ملحق 22: اختبار تحليل التباين الأحادي مدى معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب التخصص

ANOVA Table

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
التخصص * t					
Between Groups (Combined)	.050	4	.013	.489	.744
Within Groups	6.035	235	.026		
Total	6.085	239			

ملحق 23: اختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب المسمى الوظيفي

ANOVA Table

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المسمى الوظيفي * t					
Between Groups (Combined)	.493	4	.123	5.179	.001
Within Groups	5.592	235	.024		
Total	6.085	239			

ملحق 24: اختبار تحليل التباين الأحادي مدى تطبيق معايير الحوكمة في الإدارات الضريبية حسب عدد سنوات الخبرة

ANOVA Table

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
سنواتالخبرة * t	Between Groups (Combined)	.156	4	.039	1.547	.189
	Within Groups	5.929	235	.025		
	Total	6.085	239			