

## دور المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين - دراسة ميدانية

## The role of Forensic Accounting in raising the efficiency of Tax Accounting in Palestine - a field study

سائد نبيل سليم غياضة\*<sup>1</sup><sup>1</sup> وزارة الصحة (فلسطين) ، saedghayada@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/03

تاريخ القبول: 2022/03/03

تاريخ الإرسال: 2022/02/12

**ملخص:** هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين، وذلك من خلال معرفة دور أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة هذا التحاسب، واستندت هذه الدراسة إلى المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة، وتم تحليل نتائج الاستبانة من خلال برنامج الحزم الإحصائية SPSS، وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة القضائية بدرجة كبيرة وتقنيات بدرجة متوسطة، ووجود علاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية، ووجود دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها الاهتمام بتأهيل المحاسبين العاملين في مجال التحاسب الضريبي في ممارسة أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية، و عقد ورشات عمل أكاديمية ومهنية لشرح أهمية المحاسبة القضائية وتدريب المحاسبين على استخدام أساليبها وتقنياتها المختلفة.

**الكلمات المفتاحية (5 كلمات):** المحاسبة القضائية، التحاسب الضريبي، أساليب المحاسبة القضائية، تقنيات المحاسبة القضائية،

**تصنيف JEL:** M41 ، M42

**Abstract :** This study mainly aimed to identify the role of forensic accounting in raising the efficiency of tax accounting in Palestine, by knowing the role of forensic accounting methods and techniques in raising the efficiency of this accounting. The resolution using the SPSS statistical package program. The study concluded with the most important results, the most important of which is that judicial accounting methods are applied to a large extent and techniques to a medium degree, and there is a relationship between judicial accounting methods and techniques and raising the efficiency of tax accounting in the tax departments in the Palestinian Ministry of Finance, and the existence of a role for judicial accounting methods and techniques in raising the efficiency of tax accounting in departments Tax in the Palestinian Ministry of Finance. The study recommended a number of recommendations, the most important of which is the interest in qualifying accountants working in the field of tax accounting in practicing the methods and techniques of forensic accounting, and holding academic and professional workshops to explain the importance of forensic accounting and training accountants to use its various methods and techniques.

**Keywords:** Forensic Accounting; Tax Accounting; Forensic Accounting Methods; Forensic Accounting techniques

**Jel Classification Codes :** M41, M42

## مقدمة:

نتيجة لتزايد عمليات الاحتيال والفساد المالي والإداري في العالم لأسباب مختلفة، وخاصة في الدول النامية لما تعانيه من ضعف الأنظمة والقوانين المطبقة فيها، فقد ارتفع معدل الدعاوى القضائية والمنازعات المالية، مما استدعى الحاجة على خبراء أو مستشارين محاسبين للاستفادة من خبراتهم للمساعدة في إيجاد حلول عادلة للمنازعات المالية (جاسم، 2019)، كما يمكن اعتبار المحاسبة القضائية هي أحد الأدوات المساعدة في الكشف عن الاحتيال المالي، وذلك بالرغم من الوظيفة المدنية للمستشارين والمحاسبين الماليين (Honigsberg, 2020)، فالمحاسبة القضائية هي مزيج متكامل من المحاسبة والقانون يترتب عليه نتائج أكثر عمقاً وتحليلاً للقضايا والمنازعات المالية المختلفة.

زادت المشكلات الضريبية حتى لا تكاد تخلو أي دولة في العالم من هذه المشكلات التي قد تنشأ نتيجة قيام الدوائر الضريبية بإجراء عملية التحاسب الضريبي فيما بينها وبين المكلفين، سواءً كانت هذه المشكلات تتعلق بوعاء الضريبة، أو مشكلات إدارية تتعلق بإجراءات الإدارة الضريبية، وتعدد الضرائب، وعدم كفاءة القواعد والإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية عند الفحص الضريبي، مما يؤدي إلى مخاطر عديدة تتمثل في التهرب الضريبي، وزيادة تكاليف التحصيل، وتأخر تحصيل المستحقات المالية في الوقت المناسب (عبد الله، 2020).

إن نسبة التهرب الضريبي بشكل عام في فلسطين تصل إلى نسبة 35-40% وضريبة الدخل بشكل خاص في المؤسسات التي تقدم كشوف العاملين لديها تتراوح بين 50-60%، أي ما يقارب نصف مليار دولار سنوياً، وهذا يؤثر على إيرادات الدولة والنمو الاقتصادي ويكبد الموازنة الفلسطينية خسائر كبيرة (الأحمد، 2021) وقد ذكرت دراسة (نشوان، 2017) أن منظومة الضريبة في فلسطين تعاني من أوجه متعددة منها عدم وجود مقياس واضح للعدالة الضريبية، وعدم ملاءمة القانون الحالي لمقاييس العدالة التي يرسمها العلم الضريبي الحديث، وعدم فعالية الإدارة الضريبية في فرض الانضباط، وضعف الصلاحيات المعطاة لجهاز الضرائب، وضعف التنسيق بين الدوائر الضريبية المختلفة، مما يتطلب اتخاذ إجراءات وأساليب جديدة تساهم في ضبط ومعالجة أوجه القصور في هذه المنظومة.

لذلك فإن هذه الدراسة تهدف إلى دراسة استخدام المحاسبة القضائية بأساليبها وتقنياتها المختلفة في تحسين كفاءة عملية التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.

## مشكلة الدراسة:

تطلق مشكلة الدراسة من وجود ضعف في أداء الدوائر الضريبية في فلسطين بمكوناتها المادي والبشري، وقد أكدت دراسة (درغام، 2006)، و (الخلو، 2005) و (معالي، 2015) في نتائجهما على وجود معوقات اقتصادية واجتماعية تحول دون استغلال الطاقة القصوى لدوائر الضريبة في قطاع غزة، وكذلك وجود مشكلات في النظام الضريبي من النواحي التنظيمية وإدارة الموارد البشرية والخبرة الكافية، وغياب الدور الفعال لمهنة المحاسبة والمراجعة، فيما أوصت دراسة (معالي، 2015) و (نشوان، 2017) بتحسين أداء الجهاز الإداري في الضريبة لزيادة كفاءته في رسم السياسات الضريبية والتخطيط السليم، والعمل على زيادة فاعلية أداء الدوائر الضريبية في المتابعة المستمرة للمكلفين، واستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة، والوسائل الإدارية الحديثة المتعلقة بالجباية والتحصيل وتبسيط الإجراءات الإدارية على المكلفين قدر الإمكان، وتفعيل دور المحاكم الضريبية من خلال الاستعانة بخبراء الضرائب المختصين من أجل البت في القضايا الضريبية العالقة، وتوفير مستشار ضريبي قانوني للعمل في الدوائر الضريبية الفرعية من أجل البت في النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية.

تعد المحاسبة القضائية من الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، التي تعتمد على أساليب وإجراءات أكثر إبداعاً وتطوراً من الأساليب التي قد تكون مستخدمة من قبل مأموري وفاحصي الدوائر الضريبية، وهو الأمر الذي دفع إلى دراسة دور المحاسبة القضائية في إمكانية رفع كفاءة عملية التحاسب الضريبي في فلسطين.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

ما هو دور المحاسبة القضائية في تحسين عملية التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية؟

ويتفرع عن المشكلة الرئيسة الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما واقع تطبيق أساليب المحاسبة القضائية من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟
2. ما مستوى تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟
3. ما مستوى رفع كفاءة التحاسب الضريبي من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟
4. هل توجد علاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية؟
5. هل يوجد دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية؟

### فروض الدراسة:

استناداً إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة والإجابة عن أسئلة البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

#### الفرضية الرئيسية:

يوجد دور للمحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

#### ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1. يتم تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
2. يتم تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
3. يتم رفع مستوى كفاءة التحاسب الضريبي في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
4. توجد علاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي.
5. يوجد دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي.

#### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في الإدارات الضريبية محل الدراسة
2. الاطلاع على تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
3. التعرف على رفع مستوى كفاءة التحاسب الضريبي في الإدارات الضريبية محل الدراسة
4. معرفة العلاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي.
5. التعرف على دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي.

#### أهمية الدراسة:

يمكن تفصيل أهمية الدراسة إلى:

##### الأهمية العلمية:

تسليط الضوء في السنوات القليلة الماضية في العديد من الدول على البحث الأكاديمي حول المحاسبة القضائية، مما يدل على أنه مجال جديد ومثمر للبحث والاستفادة منه، ومن تجارب الدول التي تستخدمه، والتي بدأت العديد منها في إدراجها ضمن المناهج الدراسية في الجامعات. قلة الأبحاث والدراسات العلمية في حدود علم الباحث التي تناولت المحاسبة أثر المحاسبة القضائية في تحسين عملية التحاسب الضريبي، وخاصة في البيئة الفلسطينية.

##### الأهمية العملية:

- إن دراسة استخدام المحاسبة القضائية بأبعادها المختلفة سيساعد فتح آفاق جديدة لدى الدوائر الضريبية لاستخدام أساليب جديدة في عملية التحاسب الضريبي.
- نتائج هذه الدراسة ستكون مفيدة للجهات ذات العلاقة بتطوير مهنة المحاسبة القضائية وعدم حصر مجالها في المنازعات المالية التي تنشأ داخل المحاكم.

#### حدود الدراسة:

ستكون حدود الدراسة وفقاً لما يلي:

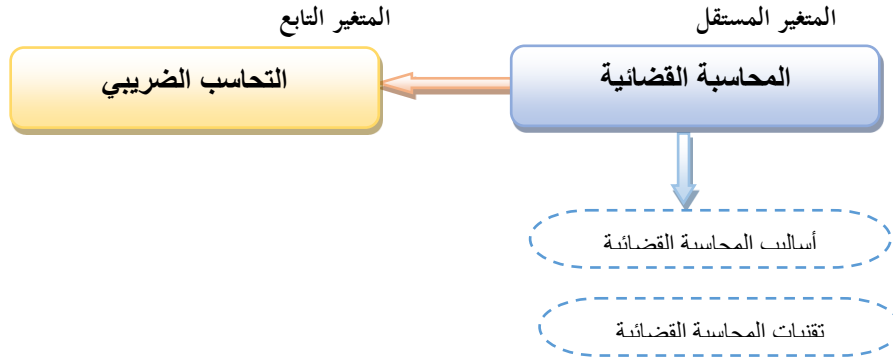
- **الحد المكاني:** ستطبق هذه الدراسة على وزارة المالية الفلسطينية - الإدارات والدوائر الضريبية في قطاع غزة.
- **الحد البشري:** مأموري الضريبة بمسمايهم المختلفة (مأمور ضريبة، محمن، فاحص حسابات) العاملين في دوائر الضريبة في وزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.
- **الحد العلمي:** يقتصر البحث على دراسة دور أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي.

#### متغيرات الدراسة:

**المتغير المستقل:** المحاسبة القضائية، ويتفرع منها متغيرات أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية

**المتغير التابع:** التحاسب الضريبي

شكل رقم (1): نموذج الدراسة من اعداد الباحث بناءً على الإطار النظري



المصدر: من إعداد الباحث

الدراسات السابقة:

زادت أهمية المحاسبة القضائية نتيجة حاجة المؤسسات القضائية للفصل في النزاعات المالية المختلفة، مما يستوجب الاطلاع على الأبحاث والدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة وما احتوت عليه من تجارب للعديد من الدول فيما يخص المحاسبة القضائية بشكل عام، واستخدام أساليب وإجراءات ومهارات المحاسبة القضائية في الحد من عمليات التهرب والتحايل التي يمارسها بعض المكلفين أو الشركات، وتأثير ذلك على تحسين عملية التحاسب الضريبي بشكل خاص، ومن خلال البحث والاطلاع المكتبي تمثلت أبرز الدراسات السابقة التي تخدم هدف الدراسة بما يلي:

1. دراسة (بومعرافي، 2020) بعنوان:

أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية لعينة من ولايات الجزائر:

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة القضائية من كافة جوانبها، والتعرف على مدى إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي. واستخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة للدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من أساتذة مختصين في المحاسبة والمراجعة ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين، وتم تحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية في برنامج (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها إدراك عينة الدراسة لمفهوم المحاسبة القضائية، وحاجة المصالح المختصة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر للمحاسبة القضائية، وكذلك وجود أثر عند تطبيق المحاسبة القضائية وبيان دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي.

2. دراسة (عبد الله، 2020) بعنوان:

المحاسبة القضائية ودورها في تحسين عملية التحاسب الضريبي - دراسة ميدانية على ديوان الضرائب - ولاية الخرطوم:

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وكفاءة التحاسب الضريبي سعياً لتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة من خلال استطلاع آراء مراقبي ومفتشي الضرائب في مدى دور المحاسبة القضائية في تحقيق كفاءة التحاسب الضريبي، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها مساهمة إجراءات المحاسبة القضائية من خلال تحديد المشكلات ومعرفة الدوافع التي أدت على حدوثها في تحسين عملية التحاسب الضريبي. وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة إلمام المحاسبين القضائيين بكافة التغيرات التي تحدث في القانون والتشريعات ذات الصلة والالتزام بالقيم الأخلاقية في إنجاز عملية الفحص الضريبي، وضرورة قيام ديوان الضرائب بالتحريات عن العمليات المشكوك في عدم قانونيتها، مما يساعد في التأكد من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

3. دراسة (العلي، 2019) بعنوان:

درجة فاعلية الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في أعمال شركات التجارة الإلكترونية في فلسطين

هدفت الدراسة إلى التعرف على درجة فاعلية الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في شركات التجارة الإلكترونية في فلسطين، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وكانت أداة الدراسة استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة الذي تكون من مأموري الضريبة والمدققين في الدوائر الضريبية في الضفة الغربية. وخلصت الدراسة إلى أن مستوى التهرب الضريبي يرتبط بعلاقة كبيرة مع طرق تحقيق إدارة ضريبية صحيحة، وأن الإدارة الضريبية لها تأثير على مستوى التهرب الضريبي بشكل كبير. وأوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال السرعة في إنهاء

الملفات الضريبية وملائمة الوسائل والأدوات المستخدمة في نشر الوعي الضريبي بالصورة الصحيحة، وتحديد الحقوق والالتزامات لكل من الشركات والدوائر الضريبية وذلك من خلال منح القانون الفلسطيني للمكلف حق المحافظة على سرية المعلومات.

4. دراسة (Sule et al, 2019) بعنوان:

#### **The Effect of Forensic Accounting Investigation in Detecting Financial Fraud: A Study in Nigeria**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص ما إذا كان استخدام وتطبيق أساليب المحاسبة القضائية له تأثير في الكشف عن الاحتيال المالي في نيجيريا، اعتمدت الدراسة على الدراسات السابقة حيث استخدمت المنهج التحليلي الذي تمحور حول المحاسبة القضائية وتقنيات تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من بينها أن خدمة المحاسبة القضائية لها تأثير كبير في الكشف عن الاحتيال المالي في نيجيريا، وأن المحاسبة القضائية تعد أساس لوجود الوعي بين إدارة نظام المحاسبة والمراجعة في نيجيريا، وغيرها من البلدان النامية التي لديها مبادئ توجيهية ماثلة لإعداد التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة حث المنظمات وهيئات المحاسبة المهنية على تشجيع التخصص في خدمة المحاسبة القضائية بين المحاسبين المحترفين، كما هو موجود في معظم الدول المتقدمة.

5. دراسة (Al-Sharairi, 2018) بعنوان:

#### **The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in the Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian Auditors**

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية، وكذلك التعرف على أحدث الأساليب التي تتبعها الشركات الصناعية الأردنية للتهرب من دفع الضرائب المستحقة. كما ركزت الدراسة على توضيح المجالات التي تطبق فيها المحاسبة القضائية وأسباب ظهورها. واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وكانت عينة الدراسة عشوائية من المراجعين الخارجيين المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (JACPA) الذين قاموا بتدقيق البيانات المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات أهمها عدم وجود دور ذي دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من أسلوب الاستحواذ المحاسبي وإساءة استخدام المادية كطرق تهرب ضريبي متبعة في الشركات الصناعية الأردنية، وأن هناك دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في الحد من استخدام التقديرات المحاسبية والاعتراف بالإيرادات كطرق للتهرب الضريبي تتبعها الشركات الصناعية الأردنية. كما أوصت الدراسة الجهات الحكومية المختصة بتفعيل دور المحاسبة الجنائية كوسيلة للحد من حالات التهرب الضريبي.

6. دراسة (Adekoya, 2020) بعنوان:

#### **Forensic Accounting, Tax Fraud and Tax Evasion in Nigeria – Review of Literatures and Matter for Policy Consideration**

هدفت هذه الدراسة إلى تبيّن تصميم بحث استكشافي عن الضرائب والمحاسبة من دراسة تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية، وذلك نتيجة للوضع المثير للقلق في معظم البلدان النامية لانتشار الاحتيال والتهرب الضريبي، مما أصبح محط اهتمام من قبل العلماء وصانعي السياسات، وكذلك الانكماش الاقتصادي الأخير في جميع أنحاء العالم من خلال جائحة كوفيد - 19، مما دعا إلى التحول إلى الإيرادات الضريبية. وقد خلصت الدراسة على فشل تقنيات المراجعة في كبح جماح التحايل والتهرب الضريبي بسبب عدم كفاءتها وعدم فعالية عملية المراجعة، وعدم ردة الممارسات الاحتياطية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تنمية اهتمام الحكومة في المحاسبة القضائية، وفرض قوانين وأنظمة ضرائب صارمة خاصة بالاحتيال والتهرب الضريبي، وفرض عقوبات مناسبة على المتهربين من الضرائب، وضمان الشفافية والمسائلة، وكذلك إنشاء وحدة للمحاسبة القضائية في مكاتب الضريبة، مع توفير تقنيات المحاسبة القضائية الحديثة.

7. دراسة (نشوان، 2017) بعنوان: استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين - دراسة تحليلية:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على الأركان الأساسية لمنظومة ضريبة الدخل في فلسطين، وذلك لمعرفة أوجه القصور والضعف في كل من هذه الأركان، وذلك بهدف اقتراح استراتيجية لتطوير منظومة ضريبة الدخل. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من عدة فئات هي المديرون الماليون الذين يتعاملون مع ضريبة الدخل، والمحاسبون العاملون في منشآت المحاسبة والمراجعة والذين يقومون بأداء الخدمات الضريبية للمكلفين لدى دوائر الضريبة، ومأموري التقدير الضريبي في دوائر ضريبة الدخل، وتم تحليل الاستبانة من خلال برنامج (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود أوجه ضعف وقصور في أداء منظومة ضريبة الدخل بأبعادها المختلفة (القوانين والتشريعات السائدة، وأداء ضريبة الدخل، وبيئة الأعمال، والمناخ العام للاستثمار)، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير منظومة ضريبة الدخل من خلال اتباع تطبيق استراتيجيات تناسب مع البيئة الفلسطينية وهي استراتيجيات (تطوير التشريعات الضريبية بفلسطين، تطوير أداء ضريبة الدخل، تطوير التحاسب الضريبي، تطوير النشاط الاستثماري).

8. دراسة (أبو العينين، 2017) بعنوان:

تحسين جودة أداء خبراء تسوية المنازعات الضريبية في ضوء متطلبات المحاسبة القضائية: دراسة ميدانية:

هدفت الدراسة إلى تحسين جودة أداء خبراء تسوية المنازعات الضريبية من خلال توافر متطلبات المحاسبة القضائية لدى هؤلاء الخبراء، وذلك من خلال اختبار مدى ضرورة توافر متطلبات خاصة في المحاسب القضائي تمكنه من أداء الخدمات والمهام الموكلة إليه بالكفاءة المطلوبة، مع دراسة أثر توافر هذه المتطلبات في خبراء تسوية المنازعات الضريبية - باعتبارهم محاسبين قضائيين - على تحسين مستوى جودة أداءهم، وقد قام الباحث باستنباط عدد من مؤشرات جودة الأداء من وحي الأهداف المرجوة من القوانين المتتابعة في شأن إنهاء المنازعات الضريبية في العقدين الأخيرين و توصل إلى سبع مؤشرات يمكن من خلالها قياس التحسين في جودة أداء خبراء تسوية المنازعات الضريبية وهي : مؤشر سرعة إنهاء النزاع الضريبي ، مؤشر مستوى رضا طرفي النزاع ، مؤشر زيادة الثقة بين طرفي النزاع ، مؤشر تخفيض تكاليف إنهاء النزاع ، مؤشر تبسيط إجراءات إنهاء النزاع ، مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية للدولة ، وأخيراً مؤشر زيادة طلب ممولين جدد على إنهاء منازعاتهم الضريبية عن طريق لجان إنهاء المنازعات التي يرأسها الخبراء. وتوقعت الدراسة أن هناك زيادة محتملة في الطلب على خدمات المحاسبين القضائيين في البيئة المصرية، وذلك نظراً لزيادة حالات الغش والاحتيال والفساد المالي من جهة، وزيادة الرغبة في كشف هذه الحالات ومكافحتها من جهة أخرى. وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات في مجال المحاسبة القضائية وتطبيقاتها، والعمل على إدراجها ضمن المناهج الدراسية في الجامعات المصرية ومراكز التدريب المتخصصة، بهدف إعداد جيل جديد من الخريجين والكوادر البشرية المؤهلة القادرة على ممارسة مهنة المحاسب القضائي في البيئة المصرية.

9. دراسة (زعاير وآخرون، 2016) بعنوان:

أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في شركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع، وذلك من أجل إجبار أصحاب الشركات على تقديم قوائم مالية سليمة وخالية من الغش، وبالتالي تكون إقرارات الضريبة صادقة. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت أداة الدراسة استبانة تم توزيعها على أشخاص معينين في الشركات الصناعية للمساهمة الأردنية. وخلصت الدراسة على وجود دور للمحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي المشروع، وغير المشروع، المحلي، والدولي في الشركات عينة الدراسة ووجود عوامل عديدة تؤدي إلى التهرب الضريبي منها ارتفاع أسعار الضرائب، ووجود عوامل ساعدت في اللجوء إلى خدمات المحاسبة القضائية منها انتشار الفساد والتهرب الضريبي.

10. دراسة (Muehlmann et al, 2012) بعنوان:

### The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions

قدمت هذه الدراسة تحليل شامل لما كتبه القضاة عن خبراء المحاسبة الجنائية في قرارات المحاكم الفيدرالية ومحاكم الولايات المختلفة في أمريكا، وذكرت الدراسة أن فهم المشاركة السابقة لخبراء المحاسبة الجنائية سيساعد دافعي الضرائب ومستشاريهم القانونيين في تقييم الحاجة إلى خبرة في المحاسبة الجنائية عند ظهور النزاعات في المستقبل، حيث كانت القضايا الضريبية هي السبب الرئيسي في مشاركة خبراء محاسبة قضائية فيما يقرب من 80% من القضايا، و 80% من الحالات المحددة المتعلقة بنزاعات ضريبة الدخل، و أكثر من 80% من المحاسبين القضائيين خدموا كخبراء لدافعي الضرائب أو لأطراف ثالثة. وقد بينت نتيجة التحليل أن القضاة قاموا بتقييم حوالي نصف أداء المحاسبين القانونيين على أنه فعال، مما يشير إلى إمكانية حدوث تحسن جوهري، وكذلك فإن القضاة لم يعتبروا أن الشهود الخبراء فعالين في غالبية القضايا التي تم البت فيها لصالح الحكومة، حيث تبين أنه عندما يتم الفصل في قضية دافع الضرائب، فإن القضاة دائماً يعتبرون أن شهادة الخبير فعالة. وقد احتوت الدراسة رؤى حول القضايا الضريبية الأساسية، والتعيينات التي يؤديها المحاسبون القضائيون، وأسباب الشهادات غير الفعالة والسمات الإيجابية لخبراء المحاسبة القضائية.

مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

من خلال استقراء الدراسات السابقة اتضح التالي:

- أظهرت الدراسات السابقة وجود دور مهم للمحاسبة القضائية في حل الإشكاليات والمنازعات المتعلقة بالتحايل والتهرب الضريبي في العديد من الدول في العالم، ومنها فلسطين في الموضوعات المتعلقة في التهرب والتحايل والتحاسب الضريبي كدراسة (Sule et al, 2019) ودراسة (Al-Sharairi, 2018) ودراسة (زعاير وآخرون، 2016) ودراسة (Muehlmann et al, 2012)
- أظهرت الدراسة إلى سعي الدول بأدعها الضريبية إلى التطوير والبحث عن أساليب ووسائل تحد من التهرب والتحايل الضريبي، وتحسين عملية التحاسب مع المكلفين لتقليل الفاقد من الإيرادات الضريبية كدراسة (بومعرافي، 2020) ودراسة (عبدالله، 2020) ودراسة (Al-Sharairi, 2018) ودراسة (أبو العينين، 2017)
- تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الحديث عن أهمية المحاسبة القضائية بأبعادها المختلفة، وكذلك ربط استخدام المحاسبة القضائية في حل المنازعات المالية بشكل عام، والضريبية بشكل خاص، وكذلك الحد من وسائل التهرب والتحايل والغش الذي قد يلجأ إليه بعض المكلفين كدراسة (بومعرافي، 2020) ودراسة (عبدالله، 2020)



- تمثل وجه الاستفادة من تلك الدراسات في أنها ساعدت الباحث في تحديد متغيرات الدراسة، وكيفية قياسها، وكذلك في مقارنة بعض النتائج التي وردت في الدراسات السابقة بما سوف تسفر عنه نتائج الدراسة الحالية، وكذلك فقد استفاد الباحث من الدراسات السابقة في إثراء الدراسة الحالية في الإطار النظري، وأداة الدراسة والنتائج والتوصيات.
- وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها طبقت على البيئة الفلسطينية، وبالتحديد الدوائر الضريبية التابعة لوزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.

## 1. الإطار النظري للدراسة:

ذكر موقع الجمعية الوطنية للمحاسبة القانونية (NAFA) أن المحاسبة القضائية هي أحدث اضافة إلى محفظة أعمال المحاسب، حيث بدأت الجامعات في تقديم التخصصات في المحاسبة القانونية، وأن المحامين، والشركات، وحتى المحاسبين تنبهوا للحاجة إلى المحاسبة القانونية (www.nafanet.com, 09/01/2022).

### 1.1 تعريف المحاسبة القضائية:

نظراً للأهمية المستجدة للمحاسبة القضائية فقد انبرت الكثير من المؤسسات الأكاديمية والمهنية إلى شرح وتعريف مفهوم المحاسبة القضائية، ومن هذه التعريفات:

تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) "بأن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات، والشؤون المالية، والأساليب الكمية، وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية، لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات، وتفسير النتائج، والتقرير عنها، حيث أن المحاسبة القضائية تؤدي على شكل شهادة أو استشارة (www.aicpa.org, 2022/01/09) فيما عرّفها (Kasum, 2009) بأنها تنظر إلى ما وراء الأرقام وتوفر تحليل محاسبي يعتمد على المناقشة والجدل القائم على مهارات في المحاسبة والتدقيق والتحرري، لتقدم أدلة موثوقة للقضاء والأطراف الأخرى ذات العلاقة. وذكر (Hegazy & other, 2017) بأن المحاسبة القضائية عبارة عن تطبيق التحليل المحاسبي ومهارات كتابة التقارير للقيام بأية تحقيقات مالية، والمساعدة في حل النزاعات الفعلية أو المتوقعة، وتقييم الأعمال التجارية والأصول أخرى.

ويمكن تلخيص مفهوم المحاسبة القضائية بأنها منهج أو إطار قائم على المزج بين علم المحاسبة ومراجعة الحسابات من جهة، وبين المهارات القانونية والتحليلية من جهة أخرى، يهدف إلى القدرة على التنقيب بين البيانات والمعلومات المالية لاكتشاف أخطاء أو انحرافات أو غش في المنشآت المختلفة.

### 1.2 أساليب المحاسبة القضائية:

تتعدد الأساليب التي تستخدمها المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات التهرب الضريبي والغش والاحتيال والفساد المالي، والتصرفات غير القانونية التي قد تمارس من قبل الشركات، ومن هذه الأساليب (Mehta, 2007):

1. تحليل التسلسل الزمني: يستخدم لفحص التفاصيل من بداية حدوث المشكلة وحتى تحديد المسبب فيها، حيث يساعد ذلك في تفسير الترابط الزمني بين الأحداث وتلخيص التحقيقات.
2. أسلوب تتبع الجداول: يستخدم في تتبع الأموال من مصرف إلى مصرف، من منشأة إلى منشأة، أو من شخص إلى آخر، وغالباً ما يستخدم هذا الأسلوب في حالات جرائم غسيل الأموال.
3. أسلوب التسلسل: ويستخدم لحماية الدليل المالي والمحافظة على التسلسل الزمني حيث يجب أن تكون هناك طريقة توضح أن الدليل لم يتم التلاعب فيه أو إتلافه أو حجزه، فهناك حاجة من وقت الحصول على الدليل وحتى وقت تقديمه كدليل إثبات.
4. أسلوب تحليل الصلة: تقصد به تحليل العلاقة بين الشخص والبيانات، أو بين العديد من الأشياء المختلفة التي لا تظهر من خلال البيانات الأولية وذلك لربط الأحداث مع بعضها البعض.
5. المراجعة النفاغلية: وهي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية، والمشكوك فيها، وذلك بهدف التأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة لتأييد الدعاوى القضائية (الصائع، 2019).
6. المراجعة البعدية: وهي تتضمن البحث من عدة جوانب هي (الكبيسي، 2016):

- المراجعة التشريعية: والتي تقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية للتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.
- الالتزام المنظم: للتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.
- الأداة التشخيصية: وهي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

وكذلك فإن المراجعة البعدية تتضمن أيضاً الاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة يمكن الاعتماد عليها، والتحقق من فاعلية تصميم الأنظمة المالية من حيث الشمول وكفاءة التشغيل، والسياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان توجيهات الإدارة العليا، وكذلك المراقبة المستمرة لأنشطة الشركة المختلفة والتي تهدف على اكتشاف الخطأ أو دليل الجريمة (المدهون وأحمد، 2021)

إن تطبيق الأساليب السابقة بصورة يمكن التنبؤ بها يقلل من منفعة هذه الأساليب، ومن ثم فإنه للحصول على المنفعة المرجوة من استخدام هذه الأساليب يجب تطبيقها بصورة غير متوقعة يصعب التنبؤ بها، مما يؤدي إلى عدم توافر فرص لدى مرتكب الغش أو الاحتيال أو إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تنمية الروح الابتكارية لدى المحاسب القضائي، مما يزيد ويرفع من ثقة المستفيدين في جودة العمل الذي يقوم به (عبد الحليم وآخرين، 2021).

### 1.3 تقنيات المحاسبة القضائية:

تعتمد المحاسبة القضائية على مجموعة من التقنيات التي تساعد في تنفيذ المهام الموكلة إليها، وخاصة في كشف عمليات الاحتيال المالي، ومن هذه التقنيات:

**1. تنقيب البيانات:** وهذه التقنية عبارة عن فن تحليل كميات كبيرة من البيانات بأسلوب جيد، وذلك بهدف الكشف عن الحقائق أو الاتجاهات غير الواضحة، أو التناقضات بطريقة كاملة وفعالة، وباستخدام تطبيقات الحاسوب الذكية (Greenland, 2015)، وتعد تطبيقات التنقيب في البيانات بمثابة تطبيق يمكنه استيراد البيانات من تطبيقات الشركة محل التنقيب، وذلك بهدف تنفيذ الإجراءات التحليلية على البيانات، إذ أن استعمال مثل هذه التطبيقات من الممكن أن يؤدي إلى اكتشاف الاحتيال، وقد تم تقديم هذه التطبيقات من قبل بعض الشركات الرائدة في هذا المجال مثل شركة Case Ware (زواش، وبن حركو، 2019).

**2. قانون بنفورد:** باستخدام هذا القانون يصبح بالإمكان فحص جودة ومصداقية الأرقام أو البيانات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة منها ليتسنى إجراء المزيد من عمليات الفحص والتحري عليها، ويتميز بأنه عند تحويل الأرقام من عملة إلى أخرى فإن عملية التحويل لن تؤثر على توافق الأرقام (Alden, 2007).

**3. التقنيات التحليلية:** إن المقارنات لا تتم فقط على أرصدة الحسابات بل أيضاً على العلاقات المالية، ومن بين هذه التحليلات المالية التي تستخدم في المحاسبة القضائية (عبد، 2021):

- 1. التحليل الأفقي:** وهو مقارنة أرصدة المدة الحالية بالفترات السابقة، لاحتساب التغيير بين أرصدة مدة حالية ومدة سابقة.
- 2. التحليل العمودي:** وتتم من خلال حساب كل بند في البيان المالي كنسبة من بند آخر لقائمة الدخل
- 3. مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة:** وتعمل من خلال تحليل تفاصيل رصيد معين مع مرور الوقت أو عند نقطة من الزمن، ومقارنتها بالتفاصيل المماثلة من المدة السابقة.
- 4. النسب والعلاقات المالية الأخرى:** حيث تعكس النسب معلومات ذات صلة بنشاط الشركة من خلال تحديد العلاقة بين مجموعة مختارة من البنود المتعلقة بالبيانات المالية، ويمكن مقارنة نسب الشركة مع نسب من مدة أو فترات أخرى أو مع نسب شركات مماثلة، أو مع معيار الصناعة. ويرى الباحث بعد الاستعراض المختصر لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية، فإنه من الممكن استخدام كثير من هذه الأدوات لفحص وتقييم ملفات المكلفين الضريبية، حيث يمكن أن يستخدمها مأمور أو فاحص الضريبة لتحليل بيانات وتقارير المكلفين المالية، مما يساهم في الحصول على نتائج أكثر دقة وموضوعية.

### 1.4 التحاسب الضريبي:

عملية التحاسب الضريبي هي أهم عناصر النظام الضريبي، والتي تختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي الذي يتضمن السياسة الضريبية، وعرفت عملية التحاسب الضريبي بأنها: عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفنياً، والتحليل الانتقادي المنظم، وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتعلق وقانون الضريبة، وذلك بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة، وسعرها وقيمتها (الشريف، 2013).

#### 1.4.1 أهداف التحاسب الضريبي:

تستهدف عملية التحاسب الضريبي التي يقوم بها المأمور أو المفتش الضريبي إلى تحقيق عدة أهداف منها (على وأحمد، 2019):  
أ. التحقق من أن السجلات والدفاتر سواء كانت يدوية أو محوسبة منتظمة من حيث الشكل، وحصرتها وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم طريقة التسجيل والحفظ



ب. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية والقيود بالدفاتر والكشوفات والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر.

ت. التحقق من سلامة إقرارات المكلفين.

ث. التحقق من سلامة تطبيق أحكام التشريع الضريبي.

#### 1.4.2 إجراءات التحاسب الضريبي:

تشتمل إجراءات عملية التحاسب الضريبي على كافة الإجراءات المتعلقة بالأداء الضريبي، وهذه الإجراءات هي (علاوة، 2017):

##### 1. تقدير الوعاء الضريبي:

وهو عبارة عن كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر، ما لم يرد نص في القانون على هذا الاعفاء، ويكون الدخل خاضعاً للضريبة بعد

إجراء كافة التنزيلات والإعفاءات المتعلقة بالدخل، والتي نص عليها القانون في مواد المختلفة

##### 2. تحديد نسبة الضريبة:

ويقصد به مبلغ الضريبة نسبة إلى وعائها، ويتم تحديد سعر الضريبة عادة من المشرع الضريبي، ويقصد به حساب قيمة الضريبة المستحقة للمكلفين،

ويتم تحديدها وفقاً للأسعار الواردة في القانون.

##### 3. جباية الضريبة وتحصيلها:

وهي تعد المرحلة النهائية في عملية التحاسب الضريبي، وتعرف بأنها استيفاء الخزانة العامة للضريبة عند استحقاقها، لذلك فهي من أهم العمليات في

إدارة الإيرادات الضريبية التي تشكل الجزء الأكبر من الإيرادات التي تصب في الخزانة العامة لدولة فلسطين (الزيدي، 2015)

#### 1.4.3 إشكاليات التحاسب الضريبي:

هناك العديد من التحديات التي تعيق كفاءة عملية التحاسب الضريبي منها:

أ. ضعف مستوى تأهيل الموارد البشرية بالإدارة الضريبية

ب. ضعف أدلة الإثبات في التحاسب الضريبي

ت. ضعف نظام العمل الضريبي، وذلك بما يتلاءم التطورات الحديثة في بيئة الأعمال والتطورات التكنولوجية الحديثة.

ث. ضعف مستوى الوعي الضريبي وعدم فاعليته

ج. اتباع الأساليب التقليدية في الفحص الضريبي

وقد ذكرت نتائج دراسة (نشوان، 2017) عدد من أوجه القصور في عملية التحاسب الضريبي والتي من أبرزها:

أ. عدم تطوير كفاءة أداء الموظفين في دوائر الضريبة

ب. عدم وجود تشريعات واضحة تلزم كافة الفئات المتعاملة مع الضريبة بإدارة حسابات وسجلات نظامية.

ت. عدم ملائمة النسب الضريبية لطبيعة السلع والخدمات.

ث. عدم قيام المشرع الفلسطيني بتطوير شرائح ضريبية بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للأفراد.

ج. عدم تطوير نظام متكامل للمعلومات والبيانات والربط بشكل يخدم أغراض الضريبة.

#### 1.5 دور المحاسبة القضائية في تحسين عملية التحاسب الضريبي:

يرى الباحثين أنه يمكن استخدام التوجهات الفكرية للمحاسبة القضائية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال رفع كفاءة عملية التحاسب الضريبي

وذلك من خلال (زعاير وآخرون، 2016) و (الصادق ونور، 2018):

أ. مراجعة التشريعات الضريبية، وعدم ترك ثغرات للتهرب وعدم المساواة بين المكلفين.

ب. نشر الوعي الضريبي للفئات المشمولة بقوانين الضريبة.

ت. تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية التجارية الأصولية لتحديد أرباحهم الحقيقية الخاضعة للضريبة بشكل صحيح

ث. الترابط ما بين جهات الدولة المختلفة، وذلك من خلال ربط معاملات المكلفين بالوزارات والمصارف والمؤسسات المختلفة التي يتعاملون معها.

ج. تحسين الجهاز الإداري الضريبي بما يتلاءم مع توجهات العصر الحديث

ح. إعادة النظر في العقوبات المطبقة على المتهربين ضريبياً وتشديدها قانونياً

خ. إلزام أصحاب الأعمال على تقديم قوائم وتقارير مالية خالية من أي تلاعب، وتقديمها في الوقت المحدد.

#### 2. إجراءات الدراسة:



(29.6%) وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بسنوات خدمة عالية ومتنوعة، وبالتالي لديهم القدرة والكفاءة اللازمين لإظهار منطقية وجودة نتائج الدراسة.

#### 2.4 أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث ببناء استبانة أداة لدراسته، مستفيداً من بعض الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من (32) فقرة موزعة على (3) مجالات، وهي: (أساليب المحاسبة القضائية، تقنيات المحاسبة القضائية، التحاسب الضريبي)، وتم تحديد استجابة العينة عبر سُلم ليكرت الخماسي (قليلة جداً، وقليلة، ومتوسطة، وكبيرة، وكبيرة جداً)، وتم التأكد من الخصائص السيكومترية للاستبانة من صدق وثبات، وذلك على النحو الآتي:

##### 2.4.1 صدق الاستبانة:

###### 1. صدق أداة الدراسة (الصدق الظاهري):

تم عرض الاستبانة على عدد (5) من المحكمين من أصحاب الخبرة والاختصاص في الجامعات الفلسطينية، وفي ضوء التعديلات التي أشار إليها المحكمون، أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية تتكون من (32) فقرة موزعة على (3) مجالات، وقد تضمنت ملاحظات السادة المحكمين إضافة بعض الفقرات وتعديل أخرى.

###### 2. الصدق البنائي:

تم التحقق من الصدق البنائي للاستبانة من خلال قياس معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة أنه دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)  $\alpha \leq$ ، حيث بلغ قيمة معامل بيرسون للارتباط لأساليب المحاسبة القضائية (0.905)، ولتقنيات المحاسبة القضائية (0.925)، والتحاسب الضريبي (0.900) وبذلك تُعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

##### 2.4.2 صدق الاتساق الداخلي:

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال قياس معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال الذي تنتمي إليه وبعد تطبيقها، وقد تراوحت معاملات الارتباط من (0.616) حتى (0.783)، وتم التأكد من دلالتها المعنوية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

##### 2.4.3 ثبات أداة الدراسة:

وقد تحقق الباحث من ثبات الاستبانة باستخدام طريقتين (ألفا كرونباخ) (Cronbach Alpha)، و(طريقة التجزئة النصفية) وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول التالي:

###### أ. طريقة التجزئة النصفية

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r}{r+1}$$

حيث (r) معامل الارتباط.

وتم حساب معاملات الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية، حيث تم قسمة بنود المقياس الكلي إلى نصفين، ومن ثم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصف الأول ومجموع فقرات النصف الثاني للمقياس والبعء، حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون لدرجات المقياس بهذه الطريقة (0.763)، وبعد استخدام معادلة سبيرمان - براون المعدلة أصبح معامل الثبات (0.863)، وهذا دليل كافي على أن المقياس يتمتع بدرجة ثبات عالية.

جدول (3): نتائج قيمة اختبار بطريقة التجزئة النصفية لمحاوَر الاستبانة

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	
			قبل التعديل	بعد التعديل
1	أساليب المحاسبة القضائية	10	0.543	0.685
2	تقنيات المحاسبة القضائية	10	0.668	0.795
3	التحاسب الضريبي	12	0.712	0.830
	الاستبانة ككل	32	0.763	0.863

ب. الثبات باستخدام معادلة ألفا كرونباخ:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول ( )، حيث يتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال كانت مرتفعة، وتراوحت بين (0.841-0.881)، حيث كانت المجالات كافة ذات ثبات مرتفعة، وكذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبانة معاً (0.941)، أي أنّ معامل الثبات مرتفع لفقرات الاستبانة، وهذا يدل على أن معاملات الثبات للاستبانة مطمئنة للإجراء والتطبيق، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات المقياس مما يجعله على ثقة تامة بصحة المقياس، وصلاحيته لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها.

جدول رقم (4): معاملات الارتباط بطريقة ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة

م	المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
1	أساليب المحاسبة القضائية	10	0.841
2	تقنيات المحاسبة القضائية	10	0.881
3	التحاسب الضريبي	12	0.862
	الاستبانة ككل	32	0.941

اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار كولموجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (5): اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة

م	المحور	z	قيمة "Sig."
1	أساليب المحاسبة القضائية	1.021	.248
2	تقنيات المحاسبة القضائية	.945	.334
3	التحاسب الضريبي	1.345	.054
	الاستبانة ككل	1.216	.104

يتبين من الجدول السابق أن قيمة "Sig." لجميع محاور الاستبانة أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ولذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية.

#### 2.4.4 المعالجات الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم استخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وهي على النحو التالي:  
أ. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): للتحقق من الصدق البنائي وكذلك تحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

ب. معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): للتحقق من ثبات الاستبانة.

ت. طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Method): للتحقق من ثبات الاستبانة.

ث. اختبار كولموجوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test): لاختبار إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

ج. تحليل الانحدار الخطي: لبيان أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

ح. اختبار T للعينة الواحدة: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض متوسط تقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات ومحاور الاستبانة، وللتعرف على مدى انحراف الاستجابات عن وسطها الحسابي، وللتعرف على قيمة "T"، وقيمة "Sig."

#### 2.4.5 المحك المعتمد في الدراسة:

لتحديد المقياس المعتمد في الدراسة فقد تم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4/5=0.80)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (6) يوضح المحك المعتمد في الدراسة

درجة الموافقة	الوزن النسبي المقابل له		طول الخلية (المتوسط الحسابي)	
	إلي	من	إلي	من
قليلة جداً	36%	من 20%	1.80	1
قليلة	52%	أكبر من 36%	2.60	أكبر من 1.80
متوسطة	68%	أكبر من 52%	3.40	أكبر من 2.60
كبيرة	84%	أكبر من 68%	4.20	أكبر من 3.40
كبيرة جداً	100%	أكبر من 84%	5	أكبر من 4.20

ولتفسير نتائج الدراسة والحكم على مستوى الاستجابة، اعتمد الباحث على ترتيب المتوسطات الحسابية على مستوى المجالات للاستبانة، ومستوى الفقرات في كل مجال، وقد حدد الباحث درجة الموافقة حسب المحك المعتمد للدراسة.

### 2.5 نتائج تطبيق الاستبانة ومناقشتها:

النتائج المتعلقة بالتساؤل الأول:

وينص على: ما واقع تطبيق أساليب المحاسبة القضائية من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟ للإجابة عن هذا التساؤل تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لاستجابات العينة وكذلك اختبار (ت) كنالي:

جدول (7) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار (ت) لفقرات أساليب المحاسبة القضائية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتم استخدام أسلوب التشكيك في الوثائق خلال فحص ملفات المكلفين.	3.952	0.831	79.04%	12.802	.000	1	كبيرة
2	يتم استخدام تحليل التسلسل الزمني من بداية حدوث المشكلة إلى تحديد المتسبب بها خلال فحص ملفات المكلفين الضريبية.	3.704	0.823	74.08%	9.560	.000	3	كبيرة
3	يتم استخدام أسلوب تتبع الجداول من خلال تتبع أموال المكلفين من مصرف إلى آخر.	3.184	1.027	63.680%	2.003	.047	8	متوسطة
4	يتم استخدام أسلوب التسلسل من خلال المحافظة على ملفات المكلفين من التلاعب أو الإتلاف لحين الحاجة إليها كإثبات.	3.768	0.993	75.36%	8.647	.000	2	كبيرة
5	يتم استخدام أسلوب الصلة من خلال تحليل العلاقة بين المكلفين والبيانات والمعلومات المالية الخاصة بها.	3.512	0.912	70.24%	6.274	.000	5	كبيرة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
6	يتم تكوين قاعدة بيانات للاستشارة بما وفقاً لمخطط زمني ملائم.	3.584	0.985	71.68%	6.627	.000	4	كبيرة
7	يتم فحص السيولة النقدية لإثبات مدى تطابق حسابات المكلفين مع المصرف أو غيره.	3.360	1.035	67.20%	3.889	.000	6	متوسطة
8	يتم استخدام المراجعة البعدية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من حماية الأصول للمكلف.	3.232	0.968	64.64%	2.679	.008	7	متوسطة
9	يتم الاطلاع على نشرات الأسهم من خلال تتبع حركة أسهم الشركة الخاصة بالمكلفين.	2.888	1.041	57.76%	-1.203	.231	10	متوسطة
10	يتم استخدام أسلوب خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات لتعقب حركة أموال المكلفين من مصدرها إلى مكان استلامها.	3.129	1.147	62.58%	1.252	.213	9	متوسطة
	<b>الدرجة الكلية لمحور أساليب المحاسبة القضائية</b>	<b>3.432</b>	<b>0.631</b>	<b>68.64%</b>	<b>7.656</b>	<b>.000</b>		<b>كبيرة</b>

يتضح من الجدول السابق أن:

- أ. أعلى فقرة في الاستجابة هي فقرة (1) حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.952)، الوزن النسبي (79.04%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة كبيرة على " يتم استخدام أسلوب التشكيك في الوثائق خلال فحص ملفات المكلفين ".
- ب. أدنى فقرة في الاستجابة هي فقرة (9) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.888)، الوزن النسبي (57.76%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة متوسطة على " يتم الاطلاع على نشرات الأسهم من خلال تتبع حركة أسهم الشركة الخاصة بالمكلفين ".
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمحور أساليب المحاسبة القضائية يساوي (3.432)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (68.64%)، وقيمة الانحراف المعياري (0.631)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات محور أساليب المحاسبة القضائية.

وتوافق هذه النتيجة مع دراسة (عبدالله، 2020) بخصوص وجود تطبيق لأساليب المحاسبة القضائية في ديوان الضريبة في الخرطوم.

النتائج المتعلقة بالتساؤل الثاني

والذي ينص على: ما مستوى تقنيات المحاسبة القضائية من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟ للإجابة عن هذا التساؤل تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لاستجابات العينة وكذلك اختبار (ت) كنالي:

جدول (8) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار(ت) لفقرات تقنيات المحاسبة القضائية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتم استخدام أسلوب تنقيب البيانات من خلال تحليل ملف المكلف للكشف	3.264	1.048	65.28%	2.815	.006	8	متوسطة



م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
	عن الحقائق أو التناقضات من خلال تطبيقات الحاسوب.							
2	يتم استخدام قانون بنفورد في تحليل بيانات المكلفين.	2.726	1.114	54.52%	-2.741	.007	10	متوسطة
3	يتم استخدام التحليل الأفقي من خلال مقارنة أرصدة الفترة الحالية بالفترات السابقة للمعلومات المالية الخاصة بالمكلفين	3.480	1.013	69.600%	5.299	.000	4	كبيرة
4	يتم استخدام التحليل العمودي من خلال حساب كل بند من بنود القوائم والمعلومات المالية للمكلفين مقارنة ببند آخر.	3.520	1.036	70.40%	5.609	.000	3	كبيرة
5	يتم مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي معين مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة للقوائم والمعلومات المالية للمكلفين.	3.664	1.031	73.28%	7.198	.000	1	كبيرة
6	يتم استخدام التحقق من الأصول غير النقدية بالتقنيات الحديثة	3.352	0.986	67.04%	3.992	.000	6	متوسطة
7	يتم استخدام أسلوب النسب المالية وتحليلها للبيانات المالية للمكلفين	3.264	1.079	65.28%	2.736	.007	9	متوسطة
8	يتم استخدام تقنيات ودوال برنامج الإكسل في جمع وتحليل البيانات المالية للمكلفين.	3.605	1.088	72.10%	6.190	.000	2	كبيرة
9	يتم استخدام تقنية القوانين الرياضية في جمع وتحليل بيانات المكلفين.	3.403	1.111	68.06%	4.041	.000	5	كبيرة
10	استخدام تقنيات الأساليب الإحصائية في جمع وتحليل بيانات المكلفين.	3.347	1.210	66.94%	3.191	.002	7	متوسطة
	الدرجة الكلية لمحور تقنيات المحاسبة القضائية	3.364	0.745	67.28%	5.457	.000		متوسطة

يتضح من الجدول السابق أن:

أ. أعلى فقرة في الاستجابة هي فقرة (5) حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.664)، الوزن النسبي (73.28%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة كبيرة على " يتم مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي معين مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة للقوائم والمعلومات المالية للمكلفين ".

ب. أدنى فقرة في الاستجابة هي فقرة (2) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.726)، الوزن النسبي (54.52%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة متوسطة على " يتم استخدام قانون بنفورد في تحليل بيانات المكلفين "، ويرجع هذا الأمر إلى عدم وجود معرفة تفصيلية لدى عينة الدراسة بتقنية قانون بنفورد كإحدى تقنيات المحاسبة القضائية.

بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمحور تقنيات المحاسبة القضائية يساوي (3.364)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (67.28%)، وقيمة الانحراف المعياري (0.745)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات محور تقنيات المحاسبة القضائية.

#### النتائج المتعلقة بالتساؤل الثالث:

والذي ينص على: ما مستوى رفع كفاءة التحاسب الضريبي من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة؟ للإجابة عن هذا التساؤل تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لاستجابات العينة وكذلك اختبار (ت) كنالي:

جدول (9): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار(ت) لفقرات كفاءة التحاسب الضريبية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتم التأكد من احتساب الوعاء الضريبي للمكلفين بشكل دقيق.	3.712	1.022	74.24%	7.786	.000	3	كبيرة
2	يتم متابعة تقديم المكلفين للإقرارات الضريبية بشكل مستمر.	3.776	0.999	75.52%	8.685	.000	2	كبيرة
3	هناك وضوح في التعليمات والقوانين النافذة في الدوائر الضريبية بما يسهل من عملية التحاسب الضريبي.	3.648	1.094	72.960 %	6.620	.000	5	كبيرة
4	يتم التعامل مع الاعتراضات الإدارية المقدمة من المكلفين بشكل موضوعي.	3.672	1.068	73.44%	7.032	.000	4	كبيرة
5	يتم تطبيق عقوبات تأديبية بحق المكلفين المخالفين للأنظمة والقوانين والإجراءات الضريبية.	3.344	1.101	66.88%	3.494	.001	9	متوسطة
6	يوجد بنك معلومات يربط الدوائر المالية والضريبية بعضها ببعض لأخذ أكبر قدر من المعلومات عن المكلف.	3.496	1.060	69.92%	5.233	.000	8	كبيرة
7	يوجد صلاحيات محددة لمفتش الضريبة في تحديد الضريبة المقطوعة.	3.552	1.004	71.04%	6.149	.000	7	كبيرة
8	يتم التأكد من التزام المكلفين بتقديم ميزانيات حقيقية.	3.185	1.107	63.71%	1.866	.064	11	متوسطة
9	يتم إلزام المكلفين باستخراج بطاقات ضريبية لحصر ديونهم	2.984	1.114	59.68%	- 0.161	.873	12	متوسطة
10	يتم الالتزام بالقيم الأخلاقية خلال إجراء عملية التحاسب الضريبي	3.592	1.078	71.84%	6.138	.000	6	كبيرة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الترتيب	درجة الموافقة
	للمكلفين.							
11	عملية التحاسب الضريبي عملية سهلة وغير معقدة ولا تحتاج الكثير من الوقت.	3.216	1.126	64.32%	2.145	.034	10	متوسطة
12	يمكن تقديم خدمات أفضل للمكلفين عند استخدام الحاسوب والوسائل التكنولوجية في عملية التحاسب الضريبي	4.016	0.950	80.32%	11.954	.000	1	كبيرة
	الدرجة الكلية لمحور كفاءة التحاسب الضريبي	3.517	0.672	70.34%	8.600	.000		كبيرة

يتضح من الجدول السابق أن:

- أ. أعلى فقرة في الاستجابة هي فقرة (12) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.016)، الوزن النسبي (80.32%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة كبيرة على " يمكن تقديم خدمات أفضل للمكلفين عند استخدام الحاسوب والوسائل التكنولوجية في عملية التحاسب الضريبي " .
- ب. أدنى فقرة في الاستجابة هي فقرة (9) حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.984)، الوزن النسبي (59.68%)، مما يدل على أن العينة موافقة بدرجة متوسطة على " يتم إلزام المكلفين باستخراج بطاقات ضريبية لحصر ديونهم " .
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمحور كفاءة التحاسب الضريبي يساوي (3.517)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (70.34%)، وقيمة الانحراف المعياري (0.672)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات لمحور كفاءة التحاسب الضريبي

النتائج الخاصة بالسؤال الرابع:

ينص السؤال على ما يلي: هل توجد علاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية؟

للإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

تم التحقق من صحة هذه الفرضية عن طريق إيجاد معاملات ارتباط بيرسون، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (10): معاملات ارتباط بيرسون بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين

م	المحور	معامل الارتباط	قيمة "Sig."	الدلالة
1	أساليب المحاسبة القضائية	.701**	.000	دالة
2	تقنيات المحاسبة القضائية	.724**	.000	دالة

يبين جدول ( ) أن معامل الارتباط يساوي (0.701)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين.

أن معامل الارتباط يساوي (0.724)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين.

ويستدل الباحث من نتائج التحليل إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس:

الذي ينص على: هل يوجد دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية؟

للإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وكانت النتائج كما في الجدول (11):

جدول (11): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لتأثير اساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في فلسطين

م	المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الدلالة
	المتغير الثابت	.914	4.108	.000	دالة
1	أساليب المحاسبة القضائية	.359	3.336	.001	دالة
2	تقنيات المحاسبة القضائية	.408	4.472	.000	دالة
قيمة "F" = (78.697) - قيمة "Sig." = (0.000)					
معامل التحديد = (0.563) - معامل التحديد المعدل = (0.556) - معامل الارتباط (0.751)					

وقد تبين من الجدول السابق أن:

- معامل الارتباط (0.751)، ومعامل التحديد يساوي (0.563)، ومعامل التحديد المعدل يساوي (0.556)، أي أن ما نسبته (55.6%) من التغير في (رفع كفاءة التحاسب الضريبي) يعود للتغير في المتغيرات المستقلة سابقة الذكر في الجدول، والنسبة المتبقية تعود للتغير في عوامل أخرى، وقيمة "F" بلغت (78.697)، وقيمة "Sig." = (0.000)، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.
- معادلة الانحدار هي: (رفع كفاءة التحاسب الضريبي) =  $0.914 + 0.359 * (\text{أساليب المحاسبة القضائية}) + 0.408 * (\text{تقنيات المحاسبة القضائية})$

ويستدل الباحث من نتائج التحليل إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

في ضوء تحليل بيانات الاستبانة فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. يتم تطبيق أساليب المحاسبة القضائية بدرجات كبيرة من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
2. يتم تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية بدرجة متوسطة من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
3. يتم رفع مستوى كفاءة التحاسب الضريبي من وجهة نظر الموظفين العاملين في الإدارات الضريبية محل الدراسة.
4. توجد علاقة بين أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية ورفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.
5. يوجد دور لأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي في الدوائر الضريبية في وزارة المالية الفلسطينية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء نتائج التحليل الإحصائي يوصي الباحث بما يلي:

1. على وزارة المالية الاهتمام بتأهيل المحاسبين العاملين في مجال التحاسب الضريبي في ممارسة أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية.
2. توعية المؤسسات المهنية والأكاديمية لنشر الوعي بأهمية تطبيق المحاسبة القضائية.
3. عقد ورشات عمل أكاديمية ومهنية لشرح أهمية المحاسبة القضائية وتدريب المحاسبين على استخدام أساليبها وتقنياتها المختلفة.
4. اهتمام وزارة المالية باستخدام الحاسوب والوسائل التكنولوجية في عملية التحاسب الضريبي.
5. ضرورة قيام وزارة المالية بإلزام المكلفين باستخراج بطاقات ضريبية لحصر ديونهم.
6. التأكيد على وزارة المالية بضممان تطبيق عقوبات تأديبية بحق المكلفين المخالفين للأنظمة والقوانين والإجراءات الضريبية.

7. اجراء مزيد من الأبحاث بخصوص علاقة مجالات ومهارات المحاسبة القضائية في تحسين عملية التحاسب الضريبي
8. إجراء مزيد من الأبحاث بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من التهرب والتحايل الضريبي.

## المصادر والمراجع

### المراجع العربية:

1. الأحمد، ملاك، نحو 40% نسبة التهرب الضريبي في فلسطين .. والأسباب متعددة، مقال الكتروني، <https://www.palestineconomy.ps/ar/Article/18189>، 2022/01/08.
2. بومعراي، أميمة، (2020). أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية لعينة من ولايات الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.
3. جاسم، دنيا، استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية، دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية في العراق، (2019).
4. الحلو، مفيدة، (2005). بيئة قرار التقدير في ضريبة الدخل. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
5. درغام، ماهر، (2006). تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة بدولة فلسطين للفترة من (1996-2003)، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، العدد (84).
6. الزبيدي، عبد الباسط، الضرائب على الدخل، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2015).
7. زعازير، ياسر؛ عبد المنعم، أسامة؛ عثمان، محمد، (2016). أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في شركات المساهمة الصناعية العامة الاردنية، المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المتقدمة، المجلد (6)، العدد (3).
8. زواش، زهير، وبين حركو، غنية، دور الخبرة القضائية في الحد من جرائم الاحتيال المالي-حالة شركة انرون وجنرال الكتريك، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (6)، العدد (4)، (2019).
9. الشريف، محمد الطيب، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (2)، (2013).
10. الصائغ، محمد، دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة موثوقية التقارير المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، (2019).
11. الصديق، بابكر إبراهيم؛ نور، موسى بشير محمد، أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية، مجلة الدراسات العليا جامعة النيلين، المجلد 12، العدد 14-1، (2018).
12. عبد الحليم، أحمد، وأحمد، نبيل، وسرور، عبير، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد (3)، (2021).
13. عبد الله، إبراهيم، المحاسبة القضائية ودورها في تحسين عملية التحاسب الضريبي - دراسة ميدانية على ديوان الضرائب-ولاية الخرطوم، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، (2020).
14. عبد، فضل، دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية، دراسة تطبيقية على عينة من العاملين في مصرف العراقي للتجارة ومصرف الخليج التجاري في بابل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجزائر، المجلد (16)، العدد (56)، (2021).
15. علاونة، نجلاء، أثر تطبيق إعادة هندسة الأعمال على إجراءات التحاسب الضريبي في دوائر ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، (2017).
16. علي، صالح وأحمد، مزمل، دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للأرباح - دراسة ميدانية من وجهة نظر إدارة التفتيش بديوان الضرائب بالسودان، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد (14)، العدد (54)، (2019).
17. العواد، أسعد، والجبوري، حيدر، دور تقنيات المحاسبة القضائية في تعزيز قرارات الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري - بحث تحليلي استطلاعي في هيئة النزاهة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (8)، العدد (2)، (2021).
18. الكبيسي، عبد الستار، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 1، (2016).
19. المدهون، نافذ، وأحمد، بسام، واقع المحاسبة القضائية في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة "دراسة ميدانية استكشافية"، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد (23)، العدد (1)، (2021).

20. معالي، سامح، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، (2015).
21. نشوان، إسكندر، استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين دراسة تحليلية، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد (21)، العدد (1)، (2017).
- المراجع الأجنبية:

1. Adekoya, A. Augustine, T. Adewale Oyebamiji, and A. +Babatunde Lawal. "Forensic Accounting, Tax Fraud and Tax Evasion in Nigeria–Review of Literatures and Matter for Policy Consideration." International Journal of Emerging Trends in Social Sciences 9.1 (2020): 21-28.
2. Alden, Mark (2007)" PREVENTING FINANCIAL FRAUD THROUGH FORENSIC ACCOUNTING", The Chartered Accountant, India, P1575-1580.
3. Al-Sharairi, M. E. (2018). The role of forensic accounting in limiting tax evasion in the Jordanian public industrial shareholding companies through the perspective of Jordanian auditors. International Journal of Economics and Finance, 10(1), 233-243.
4. Greenland, Collin, A. A., (2015) ANNUAL CONFERENCE I n d i a n a p o l i s.
5. Hegazy, S., Sangster, A., & Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 28, 43-56.
6. Honigsberg, Colleen( 2020) Annual Review of Law and Social Science Forensic Accounting
7. Kasum, A. (2009, June). The relevance of forensic accounting to financial crimes in private and public sectors of third world economies: A study from Nigeria. In Proceedings of The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility.
8. Mehta; Mathur, Tarun, Preventing financial fraud through forensic accounting,(2007), The Institute of chartered accountant of India, vol. (55), No.( 10), pp (1576-1578)..
9. Muehlmann, B., Burnaby, P. A., & Howe, M. A. (2012). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. Journal of Forensic & Investigative Accounting, 4(2).
10. Sule, Safiyanu; Ibrahim, Saifullahi Shehu, Sani, Armaya'u Alhaji, (2019). The Effect of Forensic Accounting Investigation in Detecting Financial Fraud: A Study in Nigeria, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol 9, No 2.
11. www.aicpa.org, Association of International Certified Professional Accountants, 09/01/2022
12. www.nafanet.com, National Association of Forensic Accountants (NAFA), 09/01/2022