

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة الخليل

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

قسم إدارة الأعمال

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات

الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء

إعداد:

بيان عمرو

إشراف الدكتور:

راتب الجعبري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال بكلية

الدراسات العليا والبحث العلمي في جامعة الخليل.

2010

مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية
في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء

إعداد

بيان عيسى عمرو

توقفت هذه الرسالة يوم الأحد بتاريخ 2011/2/20 الموافق 17/ربيع

الأول/1432هـ وأجيزت"

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع



1. د. راتب الجعبري مشرفاً ورئيساً



2. د. أسامة شهوان عضواً خارجياً



3. د. شريف أبو كرش عضواً داخلياً

" :

*

(1) . "

.()

.()

.() ...

.() ...

.() ...

.()

.()...

()...

()...

— —
· — —
·

()

·
·
·
·
·
·

:	
1	
4	
5	
5	
5	
6	
8	
8	
8	
9	
15	
16	
16	
16	
18	
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
19	
20	
25	
26	

29	
30	
40	
40	
42	
43	
45	2010
46	2010
47	2009-2005
47	
48	
49	
51	
52	
53	
55	
56	
58	
60	
73	
:	
76	
76	
76	
79	
79	
81	

82	
82	
82	
83	
85	
:	
86	
86	
:	
107	
109	
113	
124	

16		(1)
47	2009-2007	(2)

77		(3)
78		(4)
80		(5)
81	(Cronbach Alpha)	(6)
83		(7)
83		(8)
84		(9)
84		(10)
85		(11)
87		(12)
88		(13)
90		(14)
92		(15)
94		(16)
95		(17)
97		(18)
98		(19)
99		(20)

100		(21)
104		(22)

15		(1)
28		(2)
45	2010	(3)
46	2010	(4)

2010

(14)

(37)

(45)

)

(

(0.91)

(0.80)

Abstract

The Extent of principles application of Corporate Governance in the Income Tax Departments in West Bank governorates and their impact in increasing the efficiency and effectiveness of performance

Prepared by Amro Bayan

This study was carried out in 2010 and includes only Income Tax Departments of West Bank governorates. The number of those Income Tax Departments rose up to (14) departments.

This study aimed at identifying the extent of principles application of corporate governance in Palestinian Income Tax Departments in West Bank governorates and their impact in increasing the efficiency and effectiveness of performance.

The researcher relied on the descriptive analytical method to achieve the goal of this study. While she was working on this study; she relied on secondary data from books, periodicals, research, conferences and preliminary data through a questionnaire distributed in tax departments in West Bank. (14) questionnaires were distributed and (37) valid ones were recovered for statistical procedures. The researcher computed the frequencies and percentages of the demographic factors, and the independent paragraphs and standard deviations of the clauses of the principles of corporate governance (Management discipline, Transparency and Disclosure , Independency, Accountability, Responsibility, Equity , social awareness) , The arithmetic averages show that there is a moderate application to the corporate governance principles in the Palestinian tax departments and that is due to the fact that many tax officials lack

knowledge in the mechanism of the corporate governance and how it works. The findings show that there is a strong correlation between the effectiveness and the efficiency on the one hand and the corporate governance principles on the other.

Pearson correlation coefficient between efficiency and corporate governance showed (0.91) and (0.8) between effectiveness and corporate governance.

The findings confirm that applying efficiency and effectiveness in the Palestinian tax departments needs to apply the corporate governance principles as one package.

The researcher recommends abiding by the principles of corporate governance as well as providing evidence of appropriate tax services to be applied and to provide a practical guide for corporate governance in public sector institutions. This will enhance transparency, equity, justice, responsibility and moral obligation to work. The researcher also recommends that the ministry of finance should provide employees with more training courses and capacity building programs for the sake of enhancing their ability of dealing with corporate governance which will help achieving higher tax returns and help maintain the public welfare.

These programs will also help increase the employees' awareness of the corporate governance and its essential role in creating basics of good corporate governance and help establishing independent experts and consultants that will be supervising the application of corporate governance in the Palestinian Public Sector.

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

يتضمن هذا الفصل مقدمة عن الحوكمة ، وأهمية البحث، ومشكلة البحث، وأسئلة البحث، وأهداف البحث، وفرضيات البحث، ومحددات البحث، وحدود البحث، ومبررات البحث، والتعريفات الإجرائية والنظرية لمصطلحات البحث، ونموذج البحث، ومنهجية البحث، وهيكل البحث.

1- المقدمة:

(1) انتقل مفهوم الحوكمة (Corporate Governance) من إدارة الدولة إلى الشركات المساهمة العامة، إضافة إلى مؤسسات المجتمع المدني كالنقابات المهنية والجمعيات الخيرية وغيرها، حيث عرّفته الأوساط العلمية بأنه الحكم الرشيد الذي يتم تطبيقه عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى الشفافية.

وأصبحت معايير الحوكمة في الآونة الأخيرة تلقى اهتماماً متزايداً في أقطار العالم ومن ضمنها فلسطين، وذلك لدورها الكبير في زيادة الكفاءة الاقتصادية، ومعالجة المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من الإدارة العليا في مؤسسات القطاع الحكومي والقطاع الخاص. وتمثل الحوكمة القواعد الموضوعية لإدارة المؤسسات من خلال مجلس الإدارة من أجل حماية مصالح كافة الأطراف المهمة بالتعامل مع المؤسسة، وتنظيم العلاقات القائمة بين إدارة المؤسسة التنفيذية، ومجلس إدارتها ولجنة التدقيق فيها، وبين مساهميها ومدقق حساباتها، وأصحاب المصالح الآخرين،

(1) الصاوي، عبد الحافظ، مارس ٢٠٠٥ ، الحوكمة .. الحكم الرشيد للشركات، مقالة منشورة في الموقع

الإلكتروني <http://mdarik.islamonline.net>

(1) وتعني الحوكمة الاحتمام إلى المؤسسية، أي وضع أنظمة ذاتية لإدارة وتوجيه ومراقبة المؤسسة في إطار أخلاقي ينبع ذاتياً من المؤسسة.

وتساعد الحوكمة السليمة (2) على خفض المخاطر في المؤسسة، وعلى تداول أسهمها في الأسواق المالية، ورفع قيمة هذه الأسهم، حيث أصبح للحوكمة قيمة ضمنية تنعكس فعلياً على سعر السهم، كما تحسن الحوكمة من نوعية وكفاءة القيادة في المؤسسة، ومن جودة إنتاجها السلعي أو الخدمي، وتساهم كذلك في دعم الشفافية في عمليات المؤسسة، كما تعزز من ثقة المجتمع في مصداقية البيانات المالية الصادرة عنها.

(3) ورغم أن الحوكمة الجيدة بحد ذاتها ليست الهدف النهائي للمؤسسة، وإنما يُسهل وجودها للمؤسسة تعريف أهدافها والوصول إليها، ويتم ذلك من خلال تحديد مجلس الإدارة لأهداف المؤسسة وغاياتها، وبالتالي إستراتيجية الوصول إلى تلك الأهداف، الأمر الذي يجعل الإدارة مسؤولة أمام المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة.

وقد أشارا (1) (klapper and love) في ورقة عمل للبنك الدولي إلى أهم المبادئ الإرشادية التي تحقق الحوكمة الجيدة وهي: النظام والترتيب، والشفافية، والاستقلالية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والوعي الاجتماعي.

(1) خوري، نعيم (2003) أين يقف الأردن من التحكم المؤسسي“ ، المؤتمر العلمي المهني - الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان. ص2.

(2) Brown , L and caylor. M, (2004) , corporate governance and firm performance. Working paper. Georgia state University.p.2. available at website:http://www.ssrn.com

(3) دهمش، نعيم وعفاف أبو زر (2003)، الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بمهنة المحاسبة والتدقيق، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان - الأردن.

(2) لذلك كان موضوع الحوكمة يحظى بأهمية كبيرة في السنوات الأخيرة، باعتباره عامل ضمان أو تحفيز للإدارة الكفوءة في المؤسسات المساهمة باستخدام العديد من الحوافز، مثل العقود والتشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية، وارتباط ذلك بتحسين الأداء المالي وقدرة ملاك المؤسسة المساهمة العامة في ضمان وتحفيز مديري المؤسسة على القيام بتحقيق أفضل عائد على استثماراتهم .

(3) وقد برزت في عصرنا الحاضر أهمية قياس الأداء بما يتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية، وقد وُجّهت انتقادات عميقة للمقاييس المالية التقليدية بسبب عدم أخذها للجوانب غير المالية بعين الاعتبار، وعدم منح الإدارة القدرة على استكشاف أدائها في المستقبل بدرجة تمكن من التخطيط السليم والتقييم الفاعل. وقد أدى ذلك إلى السعي نحو بناء أنظمة لقياس الأداء تلائم طبيعة المنظمات التقليدية وتصميمها، يتم ربطها بالأهداف الإستراتيجية، والتي تتكون من تمثيل متوازن من المقاييس المالية وغير المالية، والتي تضمن مستوى من العدالة المالية، وعدم الإخلال بين المكلفين مالياً بما يحقق مستويات من النزاهة والشفافية والمسؤولية والمساواة.

وباعتبار أن الحوكمة تمثل مؤشراً على نجاح المؤسسة، وبالتالي نجاح الاقتصاد ككل، يلاحظ أن الاهتمام في بيئة الأعمال ليس بالقدر الكافي المطلوب، ولم تكن هناك حملات توعية

(1) Klapper , L and I Love, (2002), Corporate Governance Investor protection and performance in Emerging Markets, working paper , The world bank development research group finance.p.7.

(2) دهمش، نعيم وعفاف أبو زر (2003)، مرجع سابق، ص1.

(3) درغام، ماهر موسى والعمور، سالم عميرة ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة (دراسة تحليلية) المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، (2009)

كافية حول أهميتها سواء من الجانب الحكومي أو الجانب الأهلي،⁽¹⁾ فالحوكمة تعمل على تدعيم اتباع معايير المحاسبية الدولية (معايير الإفصاح المالي)، وتوفر درجة عالية من الاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجي، وتشجيع الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وبيان الأخطار المالية.

2- أهمية البحث

يعتبر هذا البحث - وفق المعلومات المتوفرة للباحثة - من أوائل الأبحاث التي حاولت قياس الحوكمة في المؤسسات الحكومية، وتقييم أثرها في كفاءة وفاعلية الأداء، لذا فمن المتوقع له أن يساهم في الكشف عن أوجه القصور في الأداء الحكومي، مما يعززه ويزيد من فاعليته، ويحد من التجاوزات الإدارية والمالية في القطاع الحكومي، كما أنه تكمن أهمية هذا البحث بأنه يتناول موضوعاً إدارياً يمس جوهر أعمال دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية وذلك لأن إيرادات ضريبة الدخل تعتبر أهم روافد الميزانية العامة وتشكل جزءاً كبيراً من الناتج المحلي الاجمالي لفلسطين، وتعتبر دائرة ضريبة الدخل إحدى الركائز الأساسية لبناء اقتصاد الدولة الفلسطينية. كما أنه من المتوقع له أن يضيف إسهاماً جديداً للمكتبة البحثية العربية والفلسطينية حول تقييم الحوكمة في المؤسسات الحكومية وأثرها في الكفاءة والفاعلية، وبذلك قد يعدُّ حجر أساس أو زاوية للأكاديميين للاستفادة منه والبناء عليه مستقبلاً.

كما تكمن أهمية البحث بالنسبة للباحثة في تطوير قدرتها وكفاءتها في البحث العلمي.

(1) خوري، نعيم (2003)، مرجع سابق، ص.2.

3- مشكلة البحث

لا يقل تعزيز الأداء المؤسسي ودعم الشفافية في المؤسسات الحكومية عنه في المؤسسات التجارية الهادفة للربح، لذا فإن مشكلة البحث الأساسية تتمثل في الإجابة عن السؤالين التاليين:

1) تقييم مدى وفاء الدوائر الحكومية الفلسطينية ومنها دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير الحوكمة؟

2) ما هو أثر وفاء هذه المؤسسات بمعايير الحوكمة على كفاءة وفاعلية الأداء في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية؟

4- أسئلة البحث:

1) ما مدى تطبيق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية لمعايير الحوكمة؟

2) ما دور زيادة الوعي بالحوكمة ونشر ثقافة الشفافية والإفصاح في الدوائر الحكومية في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء ودعم الشفافية؟

5- أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف منها:

- تقييم مدى تطبيق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير الحوكمة.

زيادة الوعي بالحوكمة ونشر ثقافة الشفافية والإفصاح بين الموظفين في الدوائر الحكومية مما يساهم في زيادة الكفاءة والفاعلية ودعم الشفافية.

6- فرضيات البحث

بالاستناد إلى نموذج البحث ولتحقيق أهدافه تم بناء الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

H_0 : لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معايير الحوكمة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ويندرج تحت هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية التي تدرس كل معيار من معايير الحوكمة وهي:

- الفرضية الفرعية الأولى:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار النظام والترتيب من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية الثانية:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الشفافية والإفصاح من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الاستقلالية من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية الرابعة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار المساءلة من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية الخامسة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار المسؤولية من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية السادسة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار العدالة من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية السابعة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الوعي الاجتماعي من معايير الحوكمة.

- الفرضية الفرعية الثامنة:

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار النزاهة من معايير الحوكمة.

الفرضية الرئيسية الثانية

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق معايير

الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية وبين الأداء.

ويندرج تحت هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين هما:

- الفرضية الفرعية الأولى :

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل

الفلسطينية وبين كفاءة الأداء.

- الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل

الفلسطينية وبين فاعلية الأداء.

الفرضية الرئيسية الثالثة

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق كل معيار من

معايير الحوكمة مع معايير الحوكمة ككل.

7- محددات البحث:

واجهت الباحثة العديد من الصعوبات والعقبات أثناء كتابة البحث ومن أهمها:

1) قلة الأبحاث والدراسات السابقة حول موضوع الحاكمية المؤسسية في القطاع الحكومي - وفق المعلومات المتوفرة لدى الباحثة - وبالتالي وجدت الباحثة صعوبة في بناء الإطار النظري للبحث وصياغة الفرضيات وتوقع النتائج.

2) واجهت الباحثة صعوبات كثيرة في توزيع الاستبانات على كافة محافظات الضفة الغربية واستردادها.

8- حدود البحث

- 1 - **الحدود البشرية:** حيث اقتصر البحث على المدير العام لدوائر ضريبة الدخل الفلسطينية والموظفين فيها من مدير الدائرة ونائب المدير ورؤساء الأقسام في محافظات الضفة الغربية.
- 2 - **الحدود الزمنية:** اقتصر هذا البحث على الفترة الزمنية الواقعة بين 2009/12 - 2010/2
- 3 - **الحدود الجغرافية:** تضمّنت هذه الحدود مديريات ضريبة الدخل الفلسطينية في مناطق الضفة الغربية بشكل عام من الخليل جنوباً إلى جنين شمالاً.
- 4 - **الحدود الموضوعية:** الحوكمة وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء.

9- مبررات البحث

من المبررات التي دفعت الباحثة إلى اختيار موضوع هذا البحث :

1. تسارع الاهتمام بالحوكمة في الآونة الأخيرة في كافة دول العالم، وخاصة بعد الانهيارات

والأزمات المالية التي لحقت كبار الشركات الأمريكية.

2. ضرورة توجه القطاع الحكومي إلى بناء دليل خاص بالحوكمة وتطبيقها.

3. تطوير كفاءة الطالبة في البحث العلمي بما يؤهلها للحصول على درجة الماجستير في تخصص

إدارة الأعمال من جامعة الخليل.

10- التعريفات الإجرائية

تمّ تعريف متغيرات وأبعاد البحث إجرائياً على النحو التالي:

أ. المتغير المستقل : الحوكمة:

(1) هي عبارة عن حكم يقصد فيه ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية لتسيير شؤون الدولة، وهي تشتمل على الدولة والقطاع الخاص ومؤسسات المجتمع المدني وتعمل على تفعيل مفهوم المشاركة فيما بينها ، ويؤكد هذا الحكم العمل بمبادئ الشفافية والإفصاح والمساءلة المالية والإدارية والرقابة داخل دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، مما يحميها من تفشي الفساد المالي فيها . ويقاس هذا البعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والثالث والتي تحمل الأرقام من (35-1)

1 النظام والترتيب Management discipline:

يقصد بالنظام والترتيب في هذا البحث، أنه على دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية إعداد دليل خاص بها بشكل ينسجم مع احتياجاتها وسياساتها ويشمل الحد الأدنى من متطلبات وزارة المالية.

(1) تقرير التنمية الانسانية العربية ، 2002، الناشر برنامج الأمم المتحدة الانمائي، نيويورك ، تاريخ النشر

وتحقيقاً للفائدة المرجوة منه فإنه على كل دائرة من دوائر ضريبة الدخل الالتزام بكافة بنود الدليل وكيفية تطبيقها على أرض الواقع،⁽¹⁾ وكذلك التحفيز المستمر للإدارة العليا لتحسين ممارساتها في مجال الحوكمة.

ويُقاس هذا البُعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (1-3) والفقرة التي تحمل الرقم (35) من القسم الثالث.

2 الشفافية Transparency :

⁽²⁾ تعرّف هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها حرية تدفق المعلومات ، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء.

⁽³⁾ ويقصد بالشفافية مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بظروف دوائر الضريبة وقراراتها وأعمالها الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة، وتوفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالموظفين والمكلفين معلومة، من خلال النشر في الوقت المناسب، والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة وبخاصة وزارة المالية والمكلفين وهيئة الرقابة والتفتيش.

(1) Klappar , L and I Love (2002) , op.cit, P. 25.

(2) <http://www.transparency-libyaonline.com>

(3) حماد ، طارق، 2005 ، حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف ، ط2، مجلد 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية - مصر، ص.9

-الإفصاح (Disclosure) : ⁽¹⁾ يعني الإفصاح شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية في دوائر ضريبة الدخل ويقاس هذا البُعد - الشفافية والافصاح معاً- من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (4 - 11) والفقرة التي تحمل الرقم (33) من القسم الثالث.

3+ الاستقلالية Independency :

⁽²⁾ عدم وجود ضغوطات وتأثيرات غير لازمة للعمل داخل دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية ، و استقلالية اللجان عن الادارة العليا. ويقاس هذا البُعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (12-15)

4+ المساءلة Accountability :

⁽³⁾ إخضاع جميع الموظفين للمساءلة حسب الحاجة والظروف ، وإعطاء كل ذي حق حقه، ومعاملتهم جميعاً أمام القانون سواء، وهذا يتطلب وجود تشريعات تضمن ذلك، بحيث يشمل

(1) مطر، محمد (2009) أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات ،كلية العلوم الإدارية والمالية، المجلد 36 ، العدد 2 ، ص464. متوفر على موقع دراسات: <http://journals.ju.edu.jo>

(2) حماد ، طارق، (2005)، مرجع سابق.

(3) Margaret M. Hopkins, Deborah A. O'Neil, Helen W. Williams , Emotional intelligence and board governance: leadership lessons from the public sector , (2007),p.p 683 – 700

ذلك جميع جوانب الخدمة الإدارية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية ويقاس هذا البُعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (16-17).

5 المسؤولية Responsibility:

التزام الموظفين المستمر بواجباتهم اتجاه دائرة ضريبة الدخل التي يخدمون فيها والمساهمة في تحقيق أفضل إيراداتها. وتكون من حيث الفصل الواضح في المسؤوليات وتفويض الصلاحيات ويقاس هذا البُعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (19-22) والفقرات التي تحمل الأرقام (32+34) من القسم الثالث.

6 العدالة Equity :

(1) إتاحة الفرصة لجميع الموظفين في دوائر ضريبة الدخل لتحسين حياتهم وتحقيق الرفاهية وحمايتهم، وتوزيع الفرص والامتيازات وتوزيع الخدمة بينهم بإنصاف ومساواة كل واحد حسب متطلبات وظيفته ومؤهلاته. ويقاس هذا البُعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (23-25)

(1) Bryane Michael, Randy Gross (2004) Running business like a government in the new economy: lessons for organizational design and corporate governance, Corporate Governance, Volume: 4 Issue: 3 P. 32.

7 الوعي الاجتماعي social awareness:

(1) حصول الموظف على قدر واسع من الثقافة بحيث تمكنه من التفريق بين ما يصب في المصلحة العامة وزيادة مقدرته على تمييز الأعمال الضرورية وغير الضرورية في سبيل تحقيق المصلحة العامة. ويقاس هذا البعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (26-28).

8 النزاهة:

النزاهة لغةً هي البعد عن الشر، وفي هذا الخصوص فقد عرّف العلق⁽²⁾ النزاهة بأنها منظومة القيم والمسؤولية للحفاظ على الموارد والممتلكات العامة واستخدامها بكفاءة. والنزاهة تعني ما تأصل لدى الفرد من قواعد وتشمل الصدق والأمانة وعدم الإضرار بالآخرين وهي عكس الفساد. ويقاس هذا البعد من خلال فقرات الإستبانة في القسم الثاني والتي تحمل الأرقام من (29-32).

ب. المتغير التابع: الكفاءة والفاعلية:

1 - الكفاءة Efficiency :

(3) قدرة دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية على إشباع الحاجات من خلال استخدام أفضل للموارد المتاحة لها. والقيام بمتطلبات الأداء وفق أدوار واضحة، بدافع إنجاز وتحقيق الأهداف بطريقة

(1) مطر، محمد (2009) ،مرجع سابق،ص 465 .

(2) العلق. علي محسن، بناء نظام الشفافية والنزاهة في العراق ، ندوة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – 2005/2/23

(3)Leslie budd (2007) Post-bureaucracy and reanimating public governance: A discourse and practice of continuity? **International Journal of Public Sector Management** , Volume: 20 Issue: 6 Page: 531 – 547

غير تقليدية بدون وجود تبذير في الموارد مهما كانت طبيعتها (مادية، أو بشرية، أو مالية، أو معلوماتية).

ويُقاس هذا البُعد من خلال نفس فقرات الإستبانة التي تحمل الأرقام (3، 10 ، 11، 12، 13 ، 14، 16، 18، 21، 24، 26، 35).

2 - الفاعلية Effectiveness :

(1) قدرة دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية على تحقيق أهدافها طويلة وقصيرة المدبواستخدام الموارد البشرية، والمادية، والمالية، والمعلوماتية المتاحة فيها، استخداماً قادراً على تحقيق الأهداف المرجوة والتكيف مع الظروف المحيطة بها والتطور المستمر. ويقاس هذا البُعد من خلال نفس فقرات الإستبانة التي تحمل الأرقام (6، 8، 22، 23، 25، 29، 30، 34).

الفساد المالي:

تعرف منظمة الشفافية العالمية (2) الفساد المالي بأنه إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق كسب خاص. أما تعريف صندوق النقد الدولي (IMF) (3) له هو علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى استحصال الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بين الأفراد.

(1) القريوتي، محمد قاسم (2000)، نظرية المنظمة والتنظيم، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن . ص 104.

(2) <http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=75002>

(3) النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2001، ص6.

11- نموذج ومتغيرات البحث

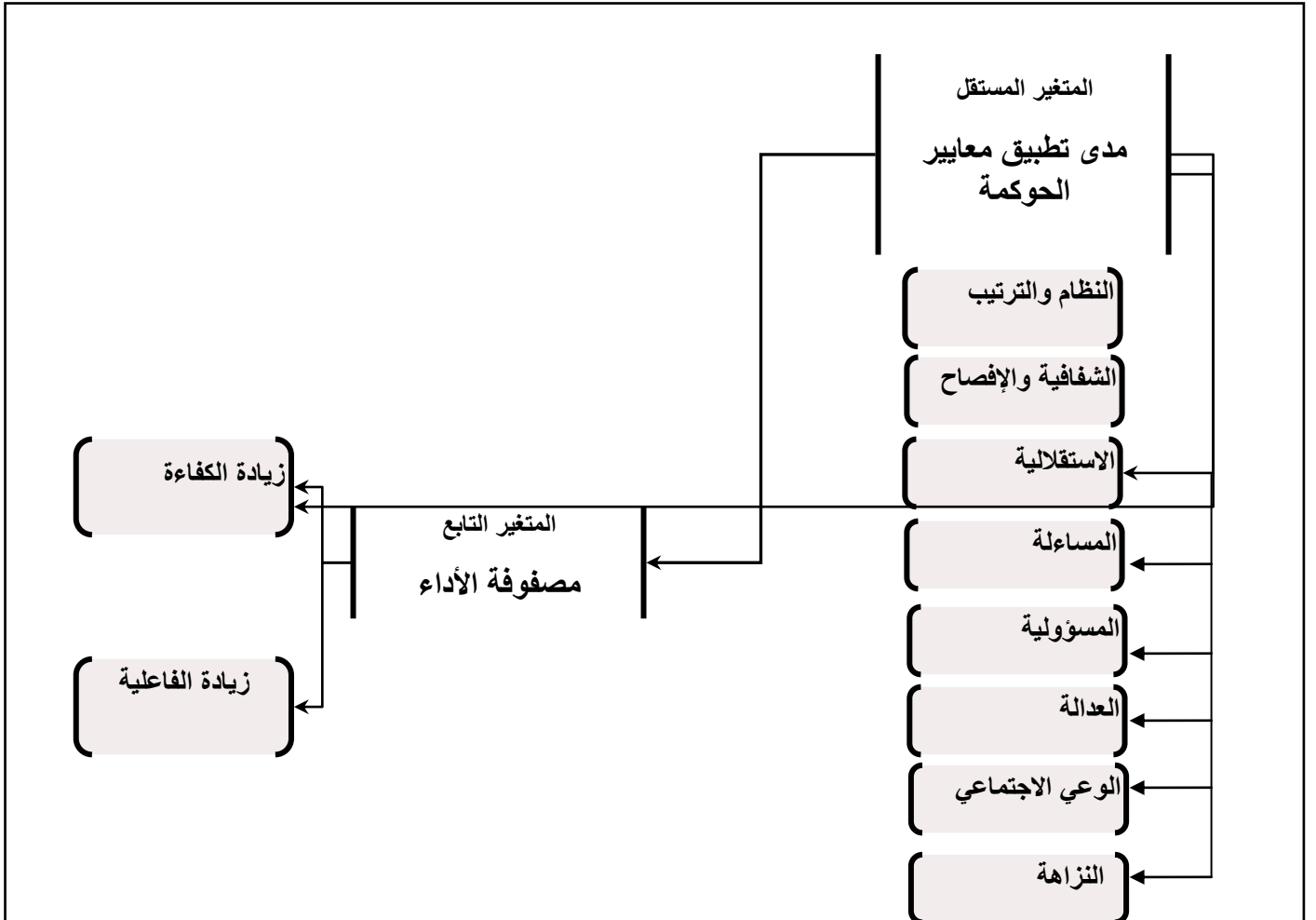
المتغير المستقل: معايير الحوكمة (النظام والترتيب، والافصاح والشفافية، والاستقلالية، والمساءلة، والمسؤولية، العدالة، الوعي الاجتماعي، النزاهة).

المتغيرات التابعة: كفاءة وفاعلية الأداء.

وسوف يتم استخدام ارتباط بيرسون لإيجاد علاقة ارتباط معايير الحوكمة ككل مع كفاءة وفاعلية الأداء.

يعرض الشكل رقم (1) تفصيلاً هيكلياً للمتغيرات المستقلة والتابعة التي تشكل نموذج البحث الحالي.

شكل رقم (1) نموذج متغيرات البحث المستقلة والتابعة:



12- أسلوب قياس المتغيرات المستقلة والتابعة:

تمّ قياس مدى تحقيق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لمعايير الحوكمة الظاهرة في النموذج السابق من خلال استبانته وجهت لمدراء دوائر ضريبة الدخل ونوابهم ورؤساء الأقسام ، وستكون الأسئلة من النوع المغلق وستعرض وفقاً لقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)

الجدول (1): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

أما قياس الكفاءة والفاعلية من تأثير تطبيق معايير الحوكمة فقد تمّ من خلال فقرات الإستبانة نفسها وتوجه لمدراء دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية ونوابهم ورؤساء الأقسام . وهذه الأسئلة من النوع المغلق التي تعرض وفق مقياس ليكرت الخماسي.

13- منهجية البحث وإجراءاته:

(أ) مجتمع البحث:

تعتبر دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية مجتمعاً واضحاً للبحث، وقد تضمن مجتمع البحث المدير العام لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية، وكافة الموظفين في دوائر ضريبة الدخل في محافظات الضفة الغربية المختلفة من الخليل جنوباً حتى جنين شمالاً.

ب) عينة البحث:

قامت الباحثة باختيار عينة البحث بواسطة العينة القصدية، حيث تم اختيار المدير العام لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية، ومدراء دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية ونوابهم ورؤساء الأقسام الموظفين فيها والذي بلغ عددهم (46) موظفاً وموظفة.

ج) مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة على المصادر التالية لإعداد هذا البحث:

1. المصادر الثانوية: دراسات مكتبية حيث اعتمدت الباحثة على المراجع والمصادر العربية والأجنبية من كتب ودراسات علمية وبحوث ودوريات ومقالات وأوراق منشورة ومؤتمرات، وكذلك ما تم نشره عبر شبكة الإنترنت بكل ماله علاقة بهذا البحث.
2. المصادر الأولية : اعتمدت الباحثة بشكل أساسي على تصميم استبانة للتعرف على آراء المبحوثين في الجوانب المتعلقة بموضوع البحث؛ فقد تم تصميم الإستبانة التي تكونت بدورها من ثلاثة أقسام رئيسية: اشتمل القسم الأول على البيانات الديموغرافية للمبحوثين مثل الجنس والمؤهل العلمي المركز الوظيفي... الخ، في حين ضمّ القسم الثاني معايير الحوكمة (النظام والترتيب، والشفافية والافصاح، والاستقلالية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والوعي الاجتماعي، والنزاهة) وكانت أسئلة هذه الإستبانة موجهةً لمدير دائرة ضريبة الدخل ونائبه ورؤساء الأقسام، في حين ضم القسم الثالث من الإستبانة أسئلة موجهة لموظفي الإدارة العليا فقط وقد تمّ قياس كفاءة وفاعلية الأداء من خلال فقرات القسم الثاني والثالث من الإستبانة.

هـ) منهج البحث:

اعتمدت الباحثة في إجراء بحثها على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث تمّ جمع البيانات ومن ثم تحليلها وتفسيرها وذلك بواسطة استخدام الإستبانة كأداة للبحث.

14- خطة البحث:

اشتملّ البحث على خمسة فصول هي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث ويشمل أهمية البحث، و مشكلة البحث، وأسئلة البحث، وأهداف البحث، وفرضيات البحث، ومحددات البحث، وحدود البحث، ومبررات البحث، والتعريفات الإجرائية والنظرية للبحث، ونموذج البحث، وأسلوب قياس المتغيرات، ومنهجية البحث وإجراءاته.

الفصل الثاني: يشمل الإطار النظري للبحث ، والدراسات السابقة له.

الفصل الثالث: يشمل منهجية البحث وأدواته.

الفصل الرابع: يشمل التحليل الإحصائي لنتائج البحث.

الفصل الخامس: يشمل الاستنتاجات و الاقتراحات والتوصيات وآليات تنفيذها.

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات ال سابقة.

تقتضي طبيعة هذا الفصل تقسيمه إلى مبحثين، نخصّص الأول منهما للإطار النظري والثاني للدراسات السابقة. وتتطلب دراسة الإطار النظري للبحث أن نقسمه إلى ثلاثة مطالب هي: الأدب النظري للحوكمة، و واقع ضريبة الدخل في الضفة الغربية، و مفهوم كفاءة وفاعلية الأداء.

تمهيد

(1) برز موضوع الحوكمة كإحدى إفرازات ظاهرة العولمة، وقد أكد كثير من المجامع العلمية والمنظمات المهنية على أهمية الحوكمة للشركات المساهمة⁽²⁾ وجميع مؤسسات المجتمع المدني كالنقابات المهنية، والجمعيات الخيرية، ودوائر القطاع العام، وقد تسارع الاهتمام بالحوكمة بشكل ملحوظ في كثير من المنظمات والمجامع العلمية والمهنية الدولية،⁽³⁾ خاصة بعد الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر وامتدت إلى منتصف القرن التاسع عشر وما أفرزته من منافسة كبيرة بين المؤسسات بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وكذلك ماشهده الاقتصاد الأمريكي من إنهيارات مالية ومحاسبية لكبرى الشركات الأمريكية مثل شركة عملاق الطاقة (Enron) و شركة (World com) خلال

(1)Demirag, S. Sudarsanam and M. Wright (2000) 'Corporate Governance: Overview and Research Design', The British Accounting Review34: 2000: page 54

(2) الهنيني، إيمان احمد ، تطوير النظام للحكومية المؤسسية في المؤسسات العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان- الأردن، (2004 م).

(3) قباجة، عدنان وحامد، مهند و الشقافي، إبراهيم ، تعزيز حكومة الشركات في فلسطين. معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، رام الله، (2008م)، ص2.

العام (2002)، وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن سبب انهيارها هو تدني مستوى الحوكمة وضعف ممارستها.

ولأهمية موضوع الحوكمة في تجنب القطاع العام من التعرض لحالات التعثر والفشل والعجز في تغطية النفقات العامة للدولة والتقليل من الفساد المالي والإداري فيه، وكذلك تجنب القطاع الخاص من التعرض إلى الإفلاس والعجز المالي، فقد شهد العالم إنشاء العديد من المؤسسات التي تهتم بزيادة الوعي بالحوكمة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

وبالتالي فإن ما شهده العالم من تغييرات كبيرة في النظم الاقتصادية والأزمات المالية تتطلب وجود آلية قانونية وأخلاقية لتكون الإطار الذي يتم من خلاله تطبيق القوانين الرادعة لتجاوزات بعض الفئات العاملة داخل المؤسسة سواء كانت حكومية أم خاصة أو خارجها باعتمادهم على بعض موارد النفوذ، فقد شهدنا في الآونة الأخيرة و بعد أن ساد مفهوم إقتصاد السوق وأصبحت الكثير من المؤسسات تتسم بديمقراطية إدارية كاملة كان هناك الكثير من التجاوزات، لذلك تطلب تطبيق الحوكمة بطريقة تساهم في الحد من هذه التجاوزات وتحقيق أهداف المؤسسة سواء أكانت حكومية أم خاصة.

المطلب الأول: الأدب النظري المتعلق بالحوكمة

أولاً: مفهوم الحوكمة:

تشير الدراسات السابقة إلى عدم اتفاق الباحثين والممارسين على ترجمة مصطلح (Corporate governance)، وبأن هناك عدة تعاريف لهذا المصطلح فالبعض يسميها الإجراءات الحكيمة، ويرى آخرون تسميتها الإدارة الرشيدة، أو الإدارة الحكيمة أو الحكم الرشيد،

أو الحاكمة المؤسسية⁽¹⁾ وقد تعامل آخرون بمفهوم "حوكمة الشركات" وذلك لتناغم هذا المفهوم كما ذكرت مع لفظي العولمة (Globalization) والخصخصة (Privatization) واللذين تعرضا للجدل في بداية ظهورهم.

وفيما يلي بعض التعريفات لمفهوم الحوكمة وبعض المفاهيم المرادفة لهذا المصطلح كما وردت في بعض الدراسات والمراجع:

الحوكمة: ⁽²⁾ هي النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة. وبالتالي يتم التزود بالآلية التي تتحدد من خلالها أهداف المنظمة والوسائل التي تستخدم في تحقيق الأهداف والرقابة عليها من حيث الفاعلية عن طريق تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات الصلة، أو من حيث الكفاءة عن طريق تعظيم القيمة السوقية للشركة وتعزيز فرص استمراريتها بالقدر الذي يجعل الفوائد المحققة من النظام تفوق النفقات المدفوعة في تصميمه وتنفيذه.

عرّف البنك الدولي الحكم الرشيد بأنه⁽³⁾: "التقاليد والممارسات التي من خلالها تتم ممارسة السلطة في الدول من أجل الصالح العام، وهذا يشمل الاختيار المحكم للقائمين على السلطة

(1) إبراهيم، محمد عبد الفتاح، إطار محاسبي مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الأوراق المالية (مدخل تحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة)، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونية الأردنية، الأردن، 27-29/4/2005، ص14.

(2) The organization for Economic Co-operation and development (OECD). Principles of Corporate Governance, 2004, online available : <http://www.oecd.org>

(3) Veshwanath.Tara, and, Kaufmanndaniel, Towards Transparency in Finance and Governance, the World Bank 6/September/1999.

ورصدهم واستبدالهم، وقدرة الحكومات على إدارة الموارد بكافة أنواعها وتنفيذ السياسات السليمة بفاعلية عالية".

واستخدم حماد مصطلح الحاكمية المؤسسية والتي عرّفها بأنها (1): "النظام الذي يتمّ من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية."

وفي تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام 2002 عرّف الحكم الراشد بأنه (2): "الحكم الذي يعزّز ويدعم ويصون رفاه الإنسان ويقوم على توسيع قدرات البشر وخياراتهم وفرصهم وحرّياتهم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويسعى إلى تمثيل كافة فئات الشعب تمثيلاً كاملاً ولا سيما بالنسبة لأكثر أفراد المجتمع فقراً وتهميشاً، وتكون مسؤولة أمامه لضمان مصالح جميع أفراد الشعب."

ووفقاً لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP فإن مفهوم الحاكمية الرشيدة: (3) "هو ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات، ويشمل الآليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يعبر المواطنون والمجموعات عن مصالحهم ويمارسون حقوقهم القانونية ويوفون بالتزاماتهم ويقبلون الوساطة لحل خلافاتهم". وقد عرّفها البرنامج لاحقاً بأنها: "التقاليد والمؤسسات والعمليات التي تقرّر كيفية ممارسة السلطة، وكيفية سماع صوت المواطنين، وكيفية صنع القرارات في قضايا مهمة".

(1) حماد، طارق عبد العال (2005)، مرجع سابق، ص3.

(2) فرجاني، نادر، تقرير التنمية العربية الانسانية، المكتب الإقليمي للدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، عمان-الأردن، (2002م)، ص 101 .

(3) UNDP, Governance for Sustainable Human Development, 1997,page 3.

وقد وضّح مركز دراسات وبحوث الدول النامية مفهوم الحاكمية الرشيدة بأنها (1) : " إدارة شؤون الدولة، وتتكوّن من آليات وعمليات ومؤسسات يستخدمها المواطنون فرادى أو جماعات لدعم مصالحهم والتعبير عن مخاوفهم والوفاء بالتزاماتهم وتسوية خلافاتهم."

كما أنه أشار (الجعدي، 2007) (2) في دراسته إلى مفهوم الحاكمية المؤسسية على أنها: "استراتيجية تتبناها المؤسسة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية."

وأشارت لجنة Cadbury (3) في تقريرها الصادر في عام 1992 إلى الحاكمية المؤسسية بكونها " تمثل نظاماً كلياً على الجوانب المالية وغير المالية وبواسطة هذا النظام توجه وتراقب المؤسسة بأكملها".

وقد ركّز (2002, Mathensin) (4) في تعريفه الحوكمة على البعد المالي ، إذ عرّفها بأنها: "نظام يهدف إلى توفير الحوافز لدى إدارة الشركة والعاملين فيها من أجل تحسين أدائها المالي وذلك عن طريق توفير آلية للحوافز تشمل العقود واللوائح والخطط التنظيمية".

(1) وهناك تعريف آخر للبنك المركزي الاردني عام 2007 للحاكمة المؤسسية والمعاملة العادلة: "تجمع بشكل أساسي بين القوانين والتعليمات والرقابة بهدف التأكد من تقيد البنك بها

(1) www.hayatcenter.org/hayat/pics/Edrak_Guide_.doc.

(2) الجعدي، عمر، مستوى الحاكمية وأثره على أداء الشركات، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان - الأردن، (2007م).

(3) United Kingdom shareholders association, the financial aspects of corporate governance, "the Cadbury report, (1992)".p.14.

(4) Mathensin, S. 2002. Corporate Governance Defined, Online available : <http://www.corpgov.net/library/definitions.htm>

وتوافقها مع أهداف البنك ومعايير السلامة بشكل عام، بالإضافة إلى أنها آلية للربط بين مصالح المساهمين والجهات ذات العلاقة بهدف تعزيز أدائه.

وقد عرّف (Mukul, 2007) ⁽²⁾ الحاكمية بأنها: " الحالة المركبة والمتعددة الوجوه

للمؤسسات والأنظمة والتراكيب والعمليات والإجراءات والممارسات والسلوك القيادي في البرامج والحوكمة في القطاع العام هي: " التشاركية بين مختلف القطاعات المجتمعية التي يتم من خلالها توجيه المشاريع والأعمال وإدارتها من أجل تحقيق الأهداف المجتمعية من خلال توفير الخدمات التي يحتاجها الأفراد والعمل على تحقيق مستويات من التنمية المستدامة.

وتتم الحاكمية من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وذلك من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ وأداء العمل في كافة الأنشطة داخل المؤسسة بصورة سليمة مما يؤدي الى حصولها على كافة حقوقها وسداد التزاماتها مع التزام العاملين في هذه المؤسسة سواء من المستويات الإدارية العليا أو المتوسطة أو الدنيا.

فالإدارة الكفاء هي ⁽³⁾: "التي تقوم باستغلال موارد المؤسسة المالية والبشرية بصورة تعزّز مركزها وتحقق أهدافها وضماناً لذلك تختص الإدارة الحاكمة للمؤسسة بوضع إطار تنظيمي

(1) البنك المركزي الاردني، دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك (التحكم المؤسسي في الأردن) ، عمان - الأردن، (2007م)، ص 7.

(2) Mukul G. Asher (2007) Reforming governance and regulation of urban cooperative banks in India, Journal of Financial Regulation and Compliance, Volume: 15 Issue: 1.P. 20.

(3) علي ، عبد الوهاب نصر ، وشحاته ، شحاته السيد ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية - الإسكندرية ، 2007م ، ص20.

يتضمن بوضوح المبادئ العامة التي تتبعها المؤسسة أو الهيئة سواء كانت خاصة أم حكومية في تعاملاتها الداخلية أو الخارجية."

وبغض النظر عن التعريفات المختلفة للحاكمة المؤسسية، فإن هذا المفهوم بحاجة إلى بلورة وإعادة صياغة وفحص ليتلاءم مع الأحداث التي أطاحت بشركات ضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة (Enron, WorldCom, Xerox) وغيرهم من الدول والحكومات لتلافي هذه الانهيارات المالية.

ثانياً: أهمية الحوكمة

(1) في عالم بلا حدود الذي نعيشه اليوم، والذي يسوده ظاهرة العولمة، تُعتبر الحوكمة الفاعلة والجيدة من الأمور الهامة التي تساهم في تحقيق الشفافية وتوفيرها في الوقت المناسب في المؤسسات الحكومية،⁽²⁾ وتؤمن للجمهور حق الإطلاع على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة، كما أنها تحدّد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المتخصصة في مجال الرقابة والتنظيم، بحيث تكون متوافقة مع دولة القانون ونصوصه،⁽³⁾ وتحسن الحوكمة من نوعية وكفاءة القيادة في الدوائر الحكومية ومن جودة إنتاجها وخدماتها، كما أنها تساعد في تحقيق رغبات المجتمع وتطلعاته.

(1) خوري، سابا، "الحاكمة المؤسسية ودور أعضاء مجلس الإدارة المستقلين في الشركة"، مجلة البنوك في الأردن، العدد التاسع، المجلد الرابع والعشرون، كانون الأول 2005، ص 26.

(2) البشير، محمد، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات الأردنيين، عمان- الأردن، (2003)، متوفر على الموقع: <http://aldar-alarabia.net>

(3) Catrysse, Jan., "Reflection on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor", 2005, P.22, online available: www.ssrn.com.

وقد أشار دليل حوكمة الشركات⁽¹⁾ إلى أن الحوكمة الجيدة تساعد القطاع العام والخاص والاقتصاد ككل على جذب الاستثمارات، ودعم الأداء الاقتصادي، والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، من خلال تأكيدها على الشفافية في معاملات المؤسسة وفي إجراءات المراجعة والمحاسبة المالية، وتساهم الحوكمة في تحسين إدارة الشركة من خلال تطوير استراتيجيتها السليمة، وضمان اتخاذ القرارات على أسس سليمة، و تحديد المكافآت بشكل سليم، وتهيح الحوكمة أيضا للشركة تبني معايير تتسم بالشفافية والإفصاح ومن الممكن أن يساعد النظام الجيد للحاكمة على منع حدوث الأزمات المصرفية.

هذا وتؤثر الحوكمة الجيدة⁽²⁾ في تطور ونمو اقتصاد الدولة من خلال مساهمتها في زيادة مصادر الحصول على التمويل الخارجي وزيادة الاستثمارات، وتعظيم النمو الاقتصادي على المستوى الوطني وتخفيض البطالة. وتساهم الحوكمة كذلك في تحسين الأداء التشغيلي من خلال توزيع الموارد وإدارتها، بأفضل الطرق الإدارية الممكنة وتقلل الحوكمة الجيدة من مخاطر تعرض الشركات للأزمات والإفلاس والانهيارات المالية.

ثالثاً: أهداف الحوكمة:

تعاظمت في الآونة الأخيرة وبشكل كبير أهمية الحوكمة وذلك بسعيها نحو تحقيق عدة أهداف منها التنمية الاقتصادية والحصافة القانونية والرفاهية الاجتماعية لجميع الاقتصادات والمجتمعات المطبقة لها. حيث أن الممارسة السليمة للحوكمة تساعد في دعم الأداء، وزيادة القدرة

(1) مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE ، "دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاسواق الصاعدة"، القاهرة- مصر، (2002م) ، ص6. متوفر على الموقع: www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp

(2) Claessens, Stijn., "Corporate Governance and Development", the international bank for Reconstruction and Development /the World bank, 2003.

التنافسية، وإيجاد الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة ، وتحسين الاقتصاد بشكل عام،
وذلك من خلال الوسائل التالية.⁽¹⁾

1. ⁽²⁾ تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات دوائر القطاع العام وعملياته، وإجراء المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكّن هذه الدوائر من ضبط عناصر الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الدولة.

2. ⁽³⁾ تقييم أداء الإدارة العليا، وتعزيز المساءلة، ورفع درجة الثقة.

3. تحسين وتطوير إدارة دوائر القطاع العام من خلال مساعدة مديريها على بناء استراتيجية سليمة للدائرة، وضمان اتخاذ قرارات السليمة، مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

4. ضمان التعامل بشكل عادل بين أفراد الجمهور في المؤسسات الحكومية، والمعاملة العادلة بالنسبة للمساهمين، والعاملين، والدائنين، والأطراف الأخرى ذوي المصالح خاصة في حالة الإفلاس في المؤسسات الخاصة.

5. تحقيق المسؤولية الاجتماعية للدولة عن طريق سياسات وإجراءات مناسبة لنشاطات الدولة، تعمل من خلالها على خدمة البيئة المحيطة والمجتمع.

وبالتالي فإن حاكمية الشركات تهدف إلى تحقيق مجموعة كبيرة من الأهداف على الصعيد

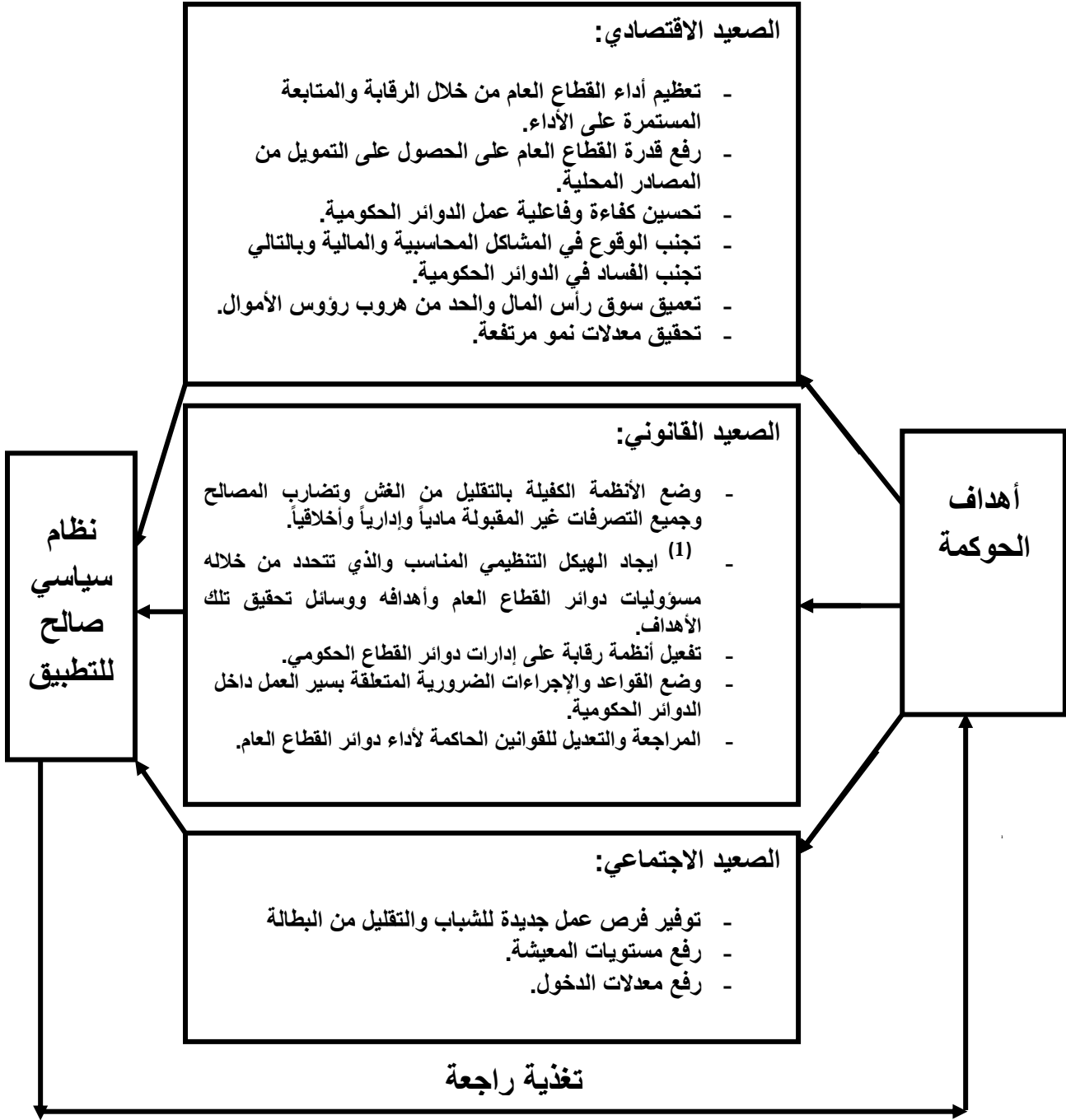
الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والتي تتمثل في الشكل الآتي:

(1) قباجة، عدنان ، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان،(2008م) ، ص 38.

(2) مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس أساليب حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والمتحولة، القاهرة - مصر ، مارس 2002م، ص7.

(3) أبو زر، عفاف، إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان - الأردن، (2006).

الشكل (2): أهداف الحوكمة



(1) كلبونة، أحمد ، دور الحاكمية المؤسسية في تحسين ممارسات المصارف الأردنية (وفق دليل الحاكمية الصادر عن البنك المركزي الأردني لعام 2007)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، عمان - الأردن، (2008)، ص18.

رابعاً: مقومات نظام الحوكمة (1)

يوجد للحوكمة عدة مقومات منها:

- 1 - وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق الدولة وواجباتها، مثل حق الدولة في المال العام (فرض الضرائب بجميع أنواعها)، كما توضح بالمقابل حقوق المجتمع على الدولة ومنها النفقات العامة للدولة على مشاريع البنية التحتية، أو ما تقدمه من خدمات عامة مثل التعليمية والصحية... الخ، وكذلك المساعدة في تكلفة السلع المدعمة التي تقدمها الدولة مثل الكهرباء والماء..
- 2 - وجود رؤيا Vision واضحة تحدد معالم استراتيجية الدولة مع الأدوات التي تكفل تحقيق هذه الرؤيا وذلك من خلال ترجمتها إلى خطط وأهداف قصيرة وبعيدة المدى.
- 3 - وجود نظام لمحاسبة المسؤولية يعمل على توفير المؤشرات المالية وغير المالية التي تستخدم كميّار للمساءلة وتقويم الأداء في الدوائر الحكومية.
- 4 - وجود خطة تدقيق Audit Plan ولجنة تدقيق داخلي Internal Audit Committee لها من الصلاحيات ما يكفل لها حق ممارسة دورها الرقابي على الأعمال المحاسبية للدوائر الحكومية وتنظيم العلاقة مع المدققين الخارجيين، ثم بعد ذلك وهو الأهم اكتساب الحق في متابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارات الدوائر الحكومية بتنفيذ ما تحويه تلك التقارير من مقترحات وتوصيات.

(1) مطر ، محمد ، ، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز ونفعيل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقد في عمان للفترة من 24-25 أيلول - 2003م.

5 - وجود نظام فاعل للتقارير Reporting system يتسم بالشفافية ويقدر يكفل توفير المعلومات المناسبة عن أداء الدوائر الحكومية لإدارتها ولجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة ممن يستخدمون البيانات المالية.

خامساً: عناصر الحوكمة وتطبيقاتها في القطاع العام:

لا بدّ من التأكيد بأن لكل آلية عمل هناك الكثير من المرتكزات والمبادئ التي بموجبها تقوم عليها هذه الآلية، وفي الحوكمة لا بدّ من الإشارة إلى بعض هذه المبادئ حتى نتمكن من تطبيقها في القطاع العام كالاتي:

1. النظام والترتيب Management discipline :

يتّم من خلال توضيح مهام ومسؤوليات الإدارة العليا وذلك بوضع خريطة تنظيمية توضح المهام والمسؤوليات وأساليب وإجراءات تفويضها، وكذلك الآلية المتبعة في اتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى مراعاة عنصر النوعية في تشكيل موظفي الإدارة العليا للشركة، مع تصميم نظام فاعل للرقابة الداخلية يوضح مهام الرقابات المالية والإدارية وإجراءات الضبط الداخلي وأدوات تقييم المخاطر بأنواعها المالية والمستقبلية، وذلك بالإضافة إلى نظم محاسبية كفؤة وفاعلة قادرة على توفير المعلومات المالية المناسبة لإعداد التقارير الداخلية والخارجية على حد سواء. وكلما كانت درجة العدالة والتنظيم في الدوائر الحكومية وخاصة المالية عالية كلما كان هناك القدرة على الوصول إلى تحصيل ضريبي مناسب وكان هناك فرصة إلى زيادة درجة كفاءة الجهاز المالي بسهولة ويسر .

2. الشفافية والإفصاح (Transparency and Disclosure):

(1) الشفافية والمساءلة عنصران رئيسيان من مقومات الحكم الصالح والذي يشكل شرطاً مسبقاً من شروط تحقيق التنمية البشرية وهذان العنصران مترابطان مع بعضهما البعض، ففي غياب الشفافية لا يمكن وجود المساءلة، وما لم يكن هناك مساءلة فلن يكون للشفافية أية قيمة، وبهما يكون هناك إدارة فاعلة وكفؤة على مستوى القطاع العام.

فالشفافية ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات، فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن، وقد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ والفساد وحماية المصالح.

وتقوم الشفافية بشكل أساسي على تدفق المعلومات، وهي تسمح للمعنيين أن يطلعوا مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، وتوفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها.

ولكي تكون المؤسسات المستجيبة لحاجات الناس ولمشاغلهم منصفة، عليها أن تكون شفافة، وأن تعمل وفقاً لسيادة القانون، فإن عملية إصلاح مؤسسات الدولة وجعلها أكثر كفاءة وشفافية ومساءلة ركن أساسي من أركان الحكم الصالح، وهذا ما يشير إلى أن شفافية الجهاز البيروقراطي يعتمد بشكل كبير على توفر المعلومات وصحتها.

فالشفافية هي: أحد الأركان الرئيسية لعناصر المساءلة والتي يترتب عليها جعل جميع الحسابات العامة وتقارير مدققي الحسابات متاحة للفحص العمومي الدقيق، وبالتالي فإن الشفافية تعمل على الوقاية من ارتكاب الأخطاء في التقدير ومن الفساد المالي والإداري.

(1) الوليد، بشار يزيد، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 278.

وتشكل الشفافية (1) عاملاً أساسياً وعنصراً هاماً في أي برنامج يعمل على محاربة الفساد وعادة ما يتم التأكيد على شفافية أنشطة الحكومة المتعلقة بالقضايا المالية ومنها ضريبة الدخل كونها تعتمد في بعض الأحيان على تقديرات أصحاب الاختصاص وعلى تقديرات شخصية يمكن التلاعب بها.

و الحكومة في القطاع العام تعمل على ايجاد شراكة فاعلة مع القطاع الخاص من خلال تطبيق بعض المعايير تناولها (الرشيد، 2006) في دراسته كما يلي (2) :

- المشاركة في السلطة وتكامل الأدوار، وخاصة ما يتعلق بالممارسة للدور التشريعي من قبل القطاع العام والدور التنفيذي والأدوار التنظيمية الأخرى من منظمات القطاع الخاص.
- الشفافية وهنا يقصد بها تفاعل القطاعين في تبادل المعلومات ، ومراعاة تطبيق الانظمة والقواعد المعنية بالتنظيم المشترك.
- النظرة الاستراتيجية المشتركة واستراتيجيات التعاون، وخاصة فيما يتعلق بمراجعة السياسات ذات العلاقة بالتنظيم المشترك، وتحقيق التعاون الاستراتيجي المتبادل على المستويين المحلي والدولي.
- الصيرورة المرجوة، وهنا يمكن تعريفها بأنها: "تفاعل أطراف الشراكة معاً على أساس شبكي والعمل على تطوير الإجراءات والمعايير الهادفة إلى تزويد الخدمات بشكل أفضل".
- الريادة حيث أن الشراكة بين القطاع العام والخاص تعتبر شكلاً من أشكال الريادة نظراً للإمكانيات والبدائل العديدة التي توفرها والتي يتم عن طريقها تجميع الموارد والخبرات .

(1) عاشور ، أحمد ، تحسين أداء التنمية من خلال إصلاح منظومة إدارة الحكم في الدول العربية ، مؤتمر الإدارة الرشيدة لخدمة التنمية في الدول العربية ، المملكة الأردنية الهاشمية_البحر الميت، شباط - 2005 ، ص 38 .

(2) الرشيد ، عادل ، إدارة الشراكة بين القطاعين العام والخاص ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ، 2006 .

- إدارة الأداء وهذا يتعلق بإمكانية تطبيق مقاييس التقييم الفاعلة على أساس من المساواة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات واستناداً إلى المعايير .
- التنظيم المركب المتكامل والمتمثل بالتقاء عدة تنظيمات على أساس من التعددية والتكامل والتفاعل المتبادل.
- التحول نحو التنظيم الكامل الأكثر فاعلية ويتمثل بالتحول من التنظيم الأولي غير الكامل إلى التنظيم شبه الكامل ثم إلى التنظيم الكامل الذي له معالم واضحة وهوية واضحة وأهداف واضحة وسياسات ومهام واضحة.
- المساواة والرقابة والقائمة على أساس الفصل بين الصلاحيات والمسؤوليات وتبني المعايير الممكنة من تطبيق الرقابة .

ومن خلال الحوكمة ⁽¹⁾ يتولد ما يسمى بالإدارة العامة الجديدة، وهذا الدور يعكس دور الحكومة التيسيري في العلاقة بين القطاعين، وتتشابه الحوكمة والإدارة العامة الجديدة بالتقائهما عند وجهة النظر القائلة بأن دور السياسيين يقتصر على صياغة الأهداف فقط، وإن كليهما يرى أن العلاقة بين القطاعين متداخلة وليست منفصلة، وأنهما يركزان على ضبط المخرجات بدلاً من المدخلات في البنى التنظيمية.

وهذا ما دفع ⁽²⁾ (Bjork and Johansen,2000) بتحديد أرضية مشتركة للحكومة في القطاع العام، تتمثل بأنها نظرية كلية وليست معيارية تعكس طموحات الدولة بحكمها للمجتمع بوسائل

(1) الرشيد ، عادل محمود (2006) ،مرجع سابق، ص 82.

(2) Björk, Peder, & Hans Johansson, Towards a governance theory: A state-centric approach, paper IPSA Quebec, August 2000, p.4.

وطرق جديدة تخلق متطلبات جديدة لتنظيم الفاعلين الاجتماعيين، حيث يتم تنسيق جهود هؤلاء الفاعلين من خلال طرق غير تقليدية تركز على الصيرورات وليس على النتائج.

ومن المتطلبات الضرورية لنموذج الحوكمة الجيدة في القطاع العام ما يلي:

1 - المتطلبات الاقتصادية: وهذه المتطلبات تكون تكلفتها أقل من العوائد وهذا من شأنه تعزيز كفاءة الحوكمة في الدائرة أو المؤسسة العامة.

2 - الفاعلية غير المحدودة: أي تحقيق الإفصاح عما يحدث في الأقسام المختلفة في المؤسسة.

3 - الإشباع الكامل لرغبات وحاجات الأفراد: وخاصة فيما يتعلق بحاجات الأمن والثقة ومعالجة غرائز الخوف والقلق ومعالجة مشاكل التوتر الذي يحدث نتيجة اتساع دائرة الشك في مصداقية البيانات.

4 - الاستهداف لمصلحة الجماعة والمجتمع: عدم الجور بمصالح فئة من الفئات على حساب الفئة الأخرى، أو طرف من الأطراف على حساب الآخر، بل إن الحوكمة الجيدة في القطاع العام هي: "توازن قيادي مهيمن ومسيطر على توازنات المصالح ومحققه لها لصالح الجميع."

5 - الخصوصية: وهذه لا بد أن تتفق مع خصائص المجتمع الذي تطبق فيه وهذا ما يتطلب أن تتوافق مع ظروفه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفي الوقت نفسه قدرة المؤسسة العامة أو الدائرة على التعامل مع مؤسسة خاصة قادرة على الاستمرار فلا يمكن فرض ضرائب بمستوى عالٍ على مؤسسات خاصة لا تستطيع عوائدها تغطية نفقاتها .

-فوائد تطبيق الشفافية في القطاع العام:

يمكن الإشارة إلى أن تطبيق الشفافية في القطاع العام له الكثير من الفوائد في عملية اتخاذ

القرارات سواء على مستوى الفرد أو مستوى الإدارة ككل، ومن هذه الفوائد ما يلي (1) :

1 - الحد من الصلاحيات الواسعة في عمليات اتخاذ القرارات وذلك من أجل تخفيف درجة

المركزية والعمل على تشجيع المبادرات الشخصية ضمن قواعد العمل وأنظمتها المختلفة وهذا

من شأنه تقليل الروتين في العمل.

2 - تعميق أسس التعاون وتضافر الجهود ووضوح النتائج، حيث يتم المحاسبة على التجاوزات

بشكل جماعي من خلال اتخاذ القرارات الجماعية وهذا يساعد على تحقيق المسؤولية.

3 - اختيار القيادات الإدارية ذات القدرة على أخذ القرارات النزيهة والأمانة والموضوعية والانتماء

والولاء للمنظمة وللصالح العام، وبالتالي القدرة على تحديد مواطن الضعف والقوة وتحديد

الانحرافات ووضع أسس لمعالجتها بشكل يحقق مزيداً من الشفافية.

4 - تمتع الأفراد العاملين في المستويات الإدارية باستقلالية أكثر أثناء قيامهم بواجباتهم الوظيفية،

وهذا يعزز الرقابة الذاتية بدلاً من الرقابة الإدارية، وبالتالي تحقيق مستويات أعلى من اتخاذ

القرارات بدرجة مستقلة تساعد في تحقيق الأهداف .

3. الاستقلالية Independency :

شدّد (2000,Dixon) (2) على أهمية توفير عنصر الحياد والاستقلالية لكل من المدقق

الخارجي والداخلي من أجل تعزيز فاعلية نظام حوكمة جيدة ، هذا على أساس أن هذا الحياد يدعم

(1) (بشار يزيد الوليد) (2009)، مرجع سابق، ص 280

(2) Dixon, Patrick. The Future of Corporate Governance, article, 2000, p.2, online available:

<http://www.leighbureau.com/speakers/PDixon/essays/Corp%20Governance.pdf>

موقف كل منهما في مواجهة أية ضغوط يمكن أن يتعرض لها من الإدارة في أثناء ممارستها المهنية.

وفي مجال الإجراءات الحكومية في تعزيز الحوكمة في المؤسسات العامة هناك عدة عناصر لا بد من توافرها سواء كان ذلك بتعزيز الدعم الحكومي في مجال عمل مراقبي الحسابات الخارجيين مع محاسبتهم بما يؤدي إلى حسن الرقابة والتدقيق الكامل للأعمال، وكذلك وضع الحكومة لمجموعة من الضوابط والقيود الحاكمة والمتحكمة في أعمال الرقابة المالية وبطريقة تمنع حدوث أية انحرافات مالية في أعمالهم، والعمل على زيادة درجة الشفافية بدرجة تمنع حدوث أي عمليات إخفاء لأنشطة أو إظهارها على غير الحقيقة.

(1) وبما أن الحكومة لا تزال هي الجهة الفعلية الرئيسية في الكثير من الدول النامية، فإنها لا تتحمل وحدها مسؤولية الحكم، فقد تغير دورها من دور السلطة الإدارية إلى دور قيادي في بيئة حكم متعددة المراكز، ومن التوجه نحو الأسلوب البيروقراطي في العمل إلى الأسلوب التشاركي، ومن إعطاء الأوامر والإشراف، إلى المحاسبة على النتائج، ومن الاعتماد على القدرات الداخلية، إلى الاعتماد على القدرة التنافسية والابتكار، ومن التدخل في وضع النتائج للعمليات المحاسبية، إلى الاستقلال الكامل والابتعاد عن عملية التدليس في البيانات .

4. المساءلة **Accountability** :

فقد عرّفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها (2) : "الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصالح حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم، والأخذ بالانتقادات

(1) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الحكم السليم: تحسين الإدارة الكلية في منطقة الأسكوا، نيويورك، 2003، ص7
(2) UNDP, Governance for Sustainable Human Development, 1997, op.cit, p. 3

التي توجه لهم، وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش".

وتشكل المساءلة من حيث علاقتها بإدارة الأموال العامة معياراً آخرًا من معايير الإدارة العامة السليمة، وتتطلب المساءلة وجود نظام لمراقبة وضبط أداء المسؤولين الحكوميين، والمؤسسات الحكومية خصوصاً من حيث النوعية وعدم الكفاءة أو العجز وإساءة استعمال الموارد . ومن أجل تحقيق مستويات عالية من الكفاءة في أجهزتها الإدارية والمالية أجرت معظم حكومات الدول النامية إصلاحات جارفة لأجهزتها البيروقراطية ، وقامت بإصلاح مؤسسات الدولة المالية لكي تصبح أكثر كفاءة ومساءلة وشفافية ، وهذا من شأنه تفعيل أسس الحوكمة لتحقيق الأهداف الكلية للمجتمع.

(1) فالشفافية والمساءلة مفهومان ارتباطا مع بعضهما البعض وعزز كل واحد منهما الآخر، فلا يمكن تطبيق المساءلة بغياب الشفافية، ويسهم وجود هاتين الحالتين في قيام إدارة كفوءة وفاعلة تعمل على تقديم الخدمات التي يحتاجها المواطنون، فالشفافية تعمل على توفير الشروط، والقواعد الضرورية للمساءلة، وبالتالي إيجاد الحلول المناسبة للعديد من مشكلات الإدارة الحكومية، فوجود أنظمة مساءلة على مستوى متقدم من الكفاءة والفاعلية يساعد على تعزيز مفهوم الشفافية من خلال الحوكمة كآلية للحد من الروتين والفساد.

5. المسؤولية Responsibility:

هي التزام العاملين المستمر بواجباتهم اتجاه المؤسسة التي يعملون فيها والمساهمة في تحقيق أفضل إيراداتها. وتكون من حيث الفصل الواضح في المسؤوليات وتفويض الصلاحيات.

(1) الطراونة ، رشا و العضائلة ، علي، أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية،
المجلة الاردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 6 العدد 1 ، 2010.

أما المسؤولية الاجتماعية: فإنها تقضي أن لا تقف حدود مسؤولية الشركة عند مجرد الحفاظ على حقوق العاملين فيها فقط، بل أن تمتد حدود هذه المسؤولية لتشمل الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية تجاه البيئة التي تعمل فيها، ولهذا فإن المسؤولية الاجتماعية للشركة تترتب عليها مجموعة من الواجبات اتجاه المجتمع، وذلك بأن تساهم في تنميته وتطويره عن طريق توفير الفرص الكافية لتوظيف العمالة بقدر يساهم في مكافحة البطالة .

6- العدالة Equity :

إتاحة الفرصة لجميع العاملين مؤسسات القطاع العام لتحسين حياتهم وتحقيق الرفاهية ، وتوزيع الفرص والامتيازات وعبء العمل بينهم بإنصاف ومساواة كل واحد حسب متطلبات وظيفته ومؤهلاته، وعدم التمييز بينهم في إطار الحاكمية الرشيدة، فهم متساوون بالحقوق والحريات والكرامة.

7- الوعي الاجتماعي Social Awareness:

حصول الموظف على قدر واسع من الثقافة والمعلومات الضرورية التي تمكّنه من معرفة ما يصب في المصلحة العامة، وزيادة مقدرته على تمييز الأعمال الضرورية وغير الضرورية في سبيل تحقيقها.

8- النزاهة

⁽¹⁾يشير مفهوم النزاهة إلى مجموعة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص في العمل، وهذا يتطلب توفير بيئة لا يوجد بها تضارب بالمصالح، ومن هنا فإن من واجب من يكون في مناصب إدارية عليا الكشف أو الإفصاح عن ممتلكاتهم قبل تولي المنصب، فبموجب النزاهة لا

(1) مصلح، عبير وآخرون، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، أمان (الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة) ، الطبعة الأولى، رام الله فلسطين، (2007)، ص 22-23 .

يمكن أن يكون مدير دائرة ضريبية له الكثير من الشركات والمصالح الاقتصادية الخاصة، وعلى من يعمل في القطاع العام أن يكون بعيداً عن علاقات مالية وتجارية مع القطاع الخاص حيث رأت منظمة الشفافية العالمية أن هناك خمسة طرق لتعزيز وتفعيل النزاهة . (تشكيل منتديات عامة، وحق الحصول على المعلومات ونظم المساءلة ، وآلية الشكاوي، وتشكيل دائرة النزاهة ، وتسهيل الانظمة للقضاء على فرص الفساد) .

وبشكل عام فإن نظام النزاهة الحكومي يجب أن يعبر عن رؤية شاملة وصادقة لمواجهة الفساد من خلال إصلاح الأطر القانونية وإجراءات العمل، ويجب أن يقوم كذلك على منهج تدريجي من خلال المشاركة العامة في محاربة الفساد والحد من تدخلات خارجية .

- وبموجب القواعد الأساسية في تفعيل النزاهة في القطاع العام لا بد من الالتزام بما يلي:⁽¹⁾

1 - ضمان إعطاء المواطنين الرخص القانونية بشكل عام وقانوني وعدم الالتجاء إلى الأساليب الملتوية.

2 - تحديد المستويات الإدارية في المؤسسة ومهام الدوائر والموظفين وحدود مسؤولياتهم والعلاقة بين الوحدات الإدارية في المؤسسة ونطاق الإشراف والرقابة والمساءلة .

3 - محاربة الاستغلال ومنعه بكل الوسائل .

4 - عدم استغلال المنصب الوظيفي لتحقيق مصالح شخصية أو عائلية أو مكاسب مادية.

(1) أمان - الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، مبادئ مدونات السلوك مقدمة إلى القطاع العام والخاص والهيئات المحلية، الطبعة الأولى ، رام الله - فلسطين، (2006 م).

المطلب الثاني: واقع ضريبة الدخل الفلسطينية في الضفة الغربية.

أولاً: المقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة وأحد مصادر التمويل الأساسية لخزينة الدولة في الاقتصاديات الحديثة، وتشكل الضرائب المفروضة على الدخل القسم الأكبر نظراً لأنها تمتاز بالثبات والتكرار وكونها المعيار الأفضل للتعبير عن قدرة المكلف كما أنها تمتاز بغزارة حصيلتها بحيث أنه تتناسب نسبة ضريبة الدخل من الإيرادات الكلية مع المستوى الاقتصادي ومستوى الدخل في هذه الاقتصاديات و تكون النسبة مرتفعة في الاقتصاديات المتقدمة و متدنية في الاقتصاديات النامية، وقد اهتم المشرع الضريبي بها كونها تعتبر جزءاً من الناتج الإجمالي ومن أهم العوامل المؤثرة على الاستثمار وهي بالتالي إحدى أدوات السياسة المالية الهامة التي تؤثر على وتيرة ونمو نشاط القطاع الخاص والاقتصاد الوطني بشكل عام و تساهم في حل مشاكل اقتصادية كثيرة منها البطالة والتضخم وغيرها، فهي تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية،⁽¹⁾ ونظراً لخطورة وأهمية الضرائب فإن دساتير وقوانين الدول قد أحاطتها بشيء من الحماية الخاصة، وأكدت على "قانونية الضرائب" بمعنى أنه لا يجوز فرض ضرائب إلا بقانون .

ثانياً: نشأت ضريبة الدخل ومراحل تطورها في فلسطين

⁽²⁾ مرت ضريبة الدخل الفلسطينية بعدة مراحل وذلك تبعاً للنظام الحاكم الذي خضعت له فلسطين ، حيث كانت فلسطين خاضعة ما قبل عام 1918م للدولة العثمانية وكان نظام الضرائب

(1) العجرمي ،ماجد، ضريبة الدخل في القانون الفلسطيني (قانون ضريبة الدخل رقم '17' لسنة 2004)، ورقة

بحث، غزة - فلسطين. (2010)، ص1.

(2) العجرمي ،ماجد، (2010) ، مرجع سابق، ص3.

المعمول به في تلك الفترة يستمد أصوله من العهد العثماني،⁽¹⁾ وبعد انتهاء الحرب العالمية الأولى خضعت فلسطين تحت سيطرة الانتداب البريطاني منذ عام 1918م حتى عام 1948م وفي تلك الفترة فرضت ضريبة الدخل في فلسطين لأول مرة بصورة رسمية، وكان ذلك بصدور قانون رقم (23) لسنة 1941م وأصبح ساري المفعول في تاريخ 1941/9/1م، ثم عدل هذا القانون بقانون رقم (13) لسنة 1947م وهذا القانون لم يحدث تغييراً كبيراً إلا أنه أنشأ مطارح جديدة للضريبة حيث أخضع الأرباح التي تأتي من أي ملك بخلاف المباني والأراضي والأبنية الصناعية كما أنه أخضع أرباح التصدير وأرباح الزراعة للضريبة كما عمل على تخفيض الشرائح الضريبية إلى ستة شرائح وزيادة الحد الأقصى لمعدلات الضريبة بحيث أصبحت تبدأ من (5%) وتنتهي بـ (50%) وفرض ضريبة نسبية على الشركات بنسبة 25% وعمل على معالجة الازدواج الضريبي . وقد بقي هذا القانون ساري المفعول في فلسطين حتى انتهاء فترة الانتداب البريطاني .

وفي فترة ما بعد انتهاء الانتداب البريطاني عام 1948م وهو عام النكبة ، احتلت إسرائيل فلسطين وأخضعت قطاع غزة تحت إدارة وإشراف جمهورية مصر وال الضفة الغربية تحت إدارة الأردن. حيث انتهى العمل بقانون (13) وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قانون رقم (50) لسنة 1951م حيث وحد القانون قوانين ضريبة الدخل بالضفة الغربية والضفة الشرقية وهو قانون أردني، وظل المعمول به حتى استبدل بقانون رقم (12) لسنة 1 للضريبة.⁽²⁾ ما ميز هذا القانون أنه قام باستحداث إدارة ضريبة الدخل التي تتبع وزارة المالية مباشرة وعمل هذا القانون على إخضاع

(1) خليل، ثائر، ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين، ورقة بحث،(2007)، ص1،

متوفرة على الموقع: www.eyeslaw.net

2 خليل، ثائر، (2007)، مرجع سابق، ص2.

مصادر جديدة للضريبة و زيادة نسبة التصاعد في معدلات الضريبة بالإضافة إلى أنه نص على إعفاءات شخصية وعائلية جديدة.

في عام 1964م صدر قانون رقم (25) حيث أنه اعتبر من أهم المراحل لتطور ضريبة الدخل بالصفة الغربية، وذلك لأنه أحدث تغييراً جوهرياً على مفهوم الدخل بحيث لم يتم بتعريف الدخل مباشرة واكتفى بالإشارة إلى عناصر الدخل الخاضع للضريبة .

وبعد أن أصبحت الضفة الغربية وقطاع غزة تحت الاحتلال الإسرائيلي عام 1967م بقي الوضع الضريبي في فلسطين على ما هو عليه اعتماداً على الأمر العسكري رقم (2) لسنة 1967م الصادر عن الحاكم العسكري الإسرائيلي وبناء على الأمر العسكري السابق أصدر الحاكم العسكري أمرين عسكريين آخرين رقم (38) و (35) لسنة 1967م واللذين نصا على أن تبقى ضرائب الدخل كما هي في الضفة الغربية وغزة إلى حين صدور قانون خلاف ذلك.

وبعد توقيع اتفاقية أوسلو عام 1993م وقيام السلطة في 1994م أصبحت ضريبة الدخل من ضمن صلاحيات السلطة الفلسطينية وصدر قانون رقم (17) لسنة 2004م وتم تعديله عام 2008.

ثالثاً: مفهوم الضريبة

- تعريف الضريبة

عرّفت الضريبة بعدة تعريفات، فقد عرّفت على أنها⁽¹⁾: " ما يمكن دفعه لدعم كلفة الحكومة، وهي بذلك تختلف عن الغرامة أو العقوبة التي تفرض من الحكومات، لأن الضريبة لا تعني ردع

(1) Jones. Sally M. **Principles of Taxation for Business and Investment Planning**, 2004, the MC Graw Hill Irwin Companies, page 4

أو معاقبة سلوك غير مقبول " ،⁽¹⁾ وكذلك عرّفت بأنها فريضة إلزامية تفرض بوساطة السلطات العامة من دون مقابل معين مباشر يعود عليها وبناءً على ما ورد من تعريفات سابقة يمكن القول أن الإطار العام لتعريف الضريبة يتمحور كونها فريضة إلزامية الغرض منها تحقيق أهداف المجتمع بدون مقابل معين أو منفعة مباشرة .

أما ضريبة الدخل (Income Tax) فهي⁽²⁾: " قيمة مقتطعة من الدخل الشخصي تحسب بنسبة مئوية من إجمالي الدخل بعد خصم الإعفاءات الضريبية " .

- أهداف الضريبة:

للضريبة عدة أهداف أهمها:⁽³⁾

1. **الهدف المالي:** يعتبر الهدف التقليدي للضرائب لتغطية نفقات الدولة ويتمثل في ردف الميزانية بالأموال اللازمة.
2. **أهداف اقتصادية:** من خلال تحقيق توازن اقتصادي بين الإيرادات والنفقات، وإعادة توزيع الدخل. وتقوم الدول الرأسمالية بتخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوى الشرائية.
3. **أهداف اجتماعية:** تعمل الضريبة على تحقيق التضامن الاجتماعي وتقليل الفوارق بين طبقات المجتمع بحيث أنها تستخدم في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية كإعفاء بعض

(1) James.Simon, Nobes. Christopher – **The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice**, Seventh Edition Updated 2000–2001 Financial Times/Prentice Hall. Page 10.

(2) <http://www.borssa.com>

3<http://2.ilyesareg.com/montada-f110/topic-t1594.htm>

الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية دينية أو أسرية من الضرائب، ومساهمتها في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضرورية مثل الخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع الضارة بالصحة مثل المشروبات الكحولية و السجائر.

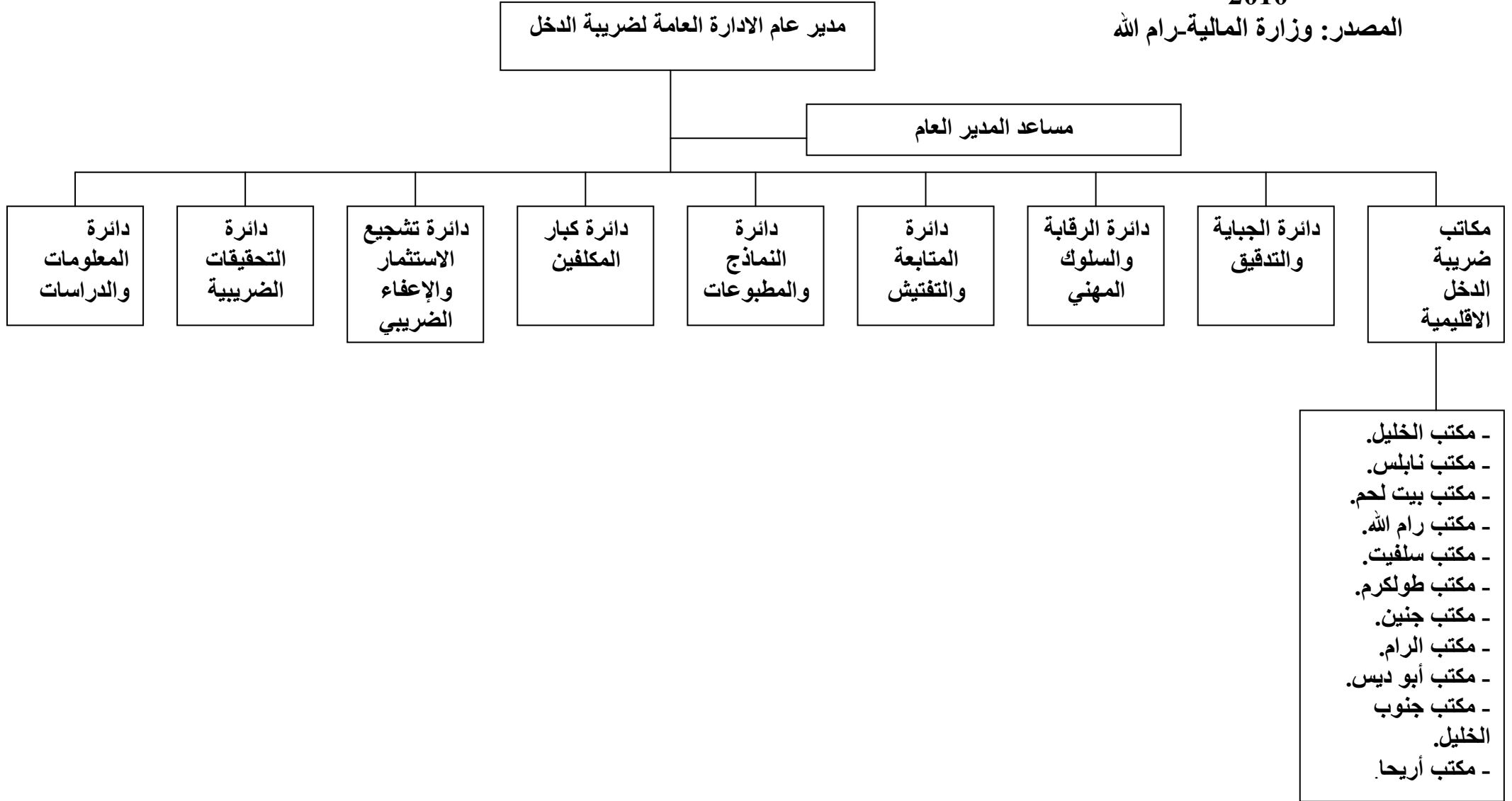
4. أهداف سياسية : تهدف الضريبة إلى تأكيد سيادة الدولة على أراضيها حيث أنها تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، ومثال ذلك استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها، و هذا عن طريق تخفيض رسوم الواردات من هذه الدول، أو رفعها في حالة الرغبة من الحد من التجارة معها.

رابعاً: الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية:

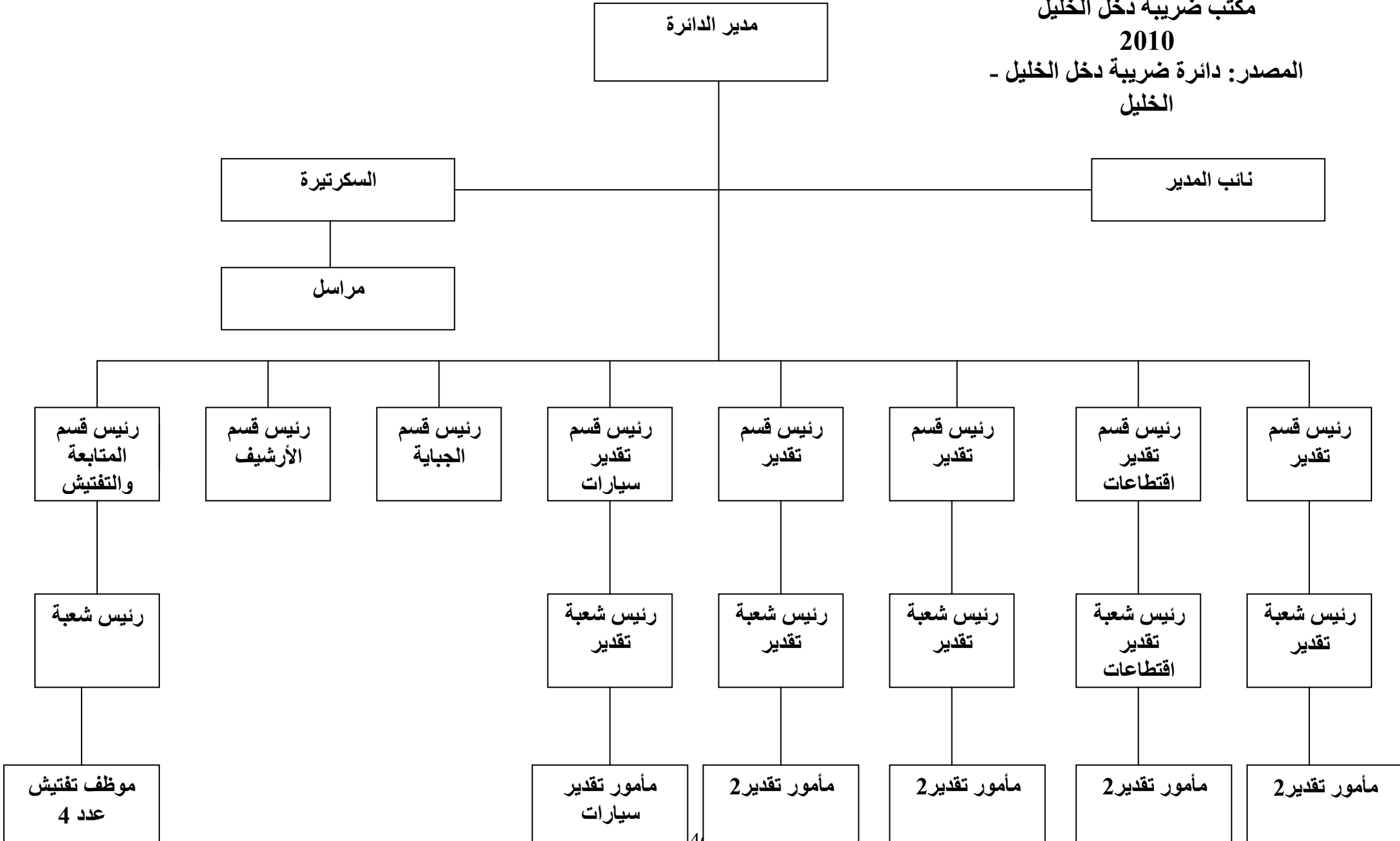
يمثل الشكل (3) الهيكل التنظيمي لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لعام 2010.
و يمثل الشكل (4) الهيكل التنظيمي لمكتب ضريبة دخل الخليل لعام 2010.

الشكل (3) الهيكل التنظيمي
لمديرية ضريبة الدخل
2010

المصدر: وزارة المالية-رام الله



الشكل (4) الهيكل التنظيمي
مكتب ضريبة دخل الخليل
2010
المصدر: دائرة ضريبة دخل الخليل -
الخليل



خامساً: الإيرادات الضريبية في السلطة الوطنية الفلسطينية خلال الأعوام 2005-2009:

الجدول (2):⁽¹⁾ التطورات الأخيرة في الإيرادات الضريبية في السلطة الوطنية الفلسطينية خلال الأعوام 2005 - 2009:

السنة	الإيرادات الضريبية المليون	نسبة التغير
2005	476	
2006	239	-0.99163
2007	202	-0.18317
2008	272.8	0.259531
2009	303.8	0.102041

أظهرت البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن نسبة التغير في الإيرادات الضريبية في السنوات 2006-2005 كانت نسبة سالبة (-0.9) وفي العام 2007-2006 كانت هذه النسبة كذلك (-0.18) أما في العام 2008-2007 فظهر هناك نمو إيجابي في الإيرادات المالية بشكل طفيف حيث إن نسبة التغير كانت (0.25) وأما في العام 2009-2008 فقد كانت نسبة النمو 0.102 وهذا ما يشير إلى أن استقرار الوضع الأمني بالصفة الغربية ساعد على زيادة الإيرادات الضريبية .

المطلب الثالث: مفهوم كفاءة وفاعلية الأداء

يعتبر مفهومي الكفاءة والفاعلية في الأداء من أبرز أوجه ومسارات تحسين الأداء والانتاجية في القطاع العام. ويمكننا تعريف الكفاءة على أنها أداء الأعمال بالطريقة الصحيحة To Do Things Right، أما الفاعلية فهي أداء الأعمال الصحيحة To Do Right Things.

1 <http://www.mof.gov.ps/index.php> موقع وزارة المالية الفلسطينية

(1) ويمكننا ربط الفاعلية بالقيادة ، أما الكفاءة فانها ترتبط بالإدارة. وبالتالي فإنه يمكن تحقيق الفاعلية عندما توجد رؤيا واضحة وأهداف محددة. وبالنسبة للكفاءة في الأداء فيمكن تحقيقها عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم ورقابة ومتابعة . ومن هنا نجد أنه عند وجود فاعلية مع عدم تحقق كفاءة فإنه لا يمكن ضمان تحقيق الرؤى والأهداف بشكل صحيح، وفي حالة وجود كفاءة في الأداء مع غياب الفاعلية فإن الأعمال تتجزر ولكن دون وضوح الأهداف.

أولاً: الفاعلية:

عرّفت الفاعلية بأنها مدى تحقيق المنظمة لأهدافها، وقد حظي هذا المفهوم باهتمام كبير من الكتاب والباحثين لأهميته في الممارسة الإدارية من المنظمة، حيث جرت الكثير من المناقشات لتوضيح الفاعلية ومكوناتها ومجال الاهتمام بها، وقد اتفقت هذه الآراء والنقاشات والنماذج على أن فاعلية المنظمة مفهوم معقد متعدد الجوانب والأبعاد.

والفاعلية في القطاع العام تعني استخدام المدراء للموارد التنظيمية لتحقيق الأهداف التنظيمية، وفي حالة نجاح الإدارة باستخدام الموارد المتاحة في تحقيق أهداف المنظمة فيها، تعتبر إدارة فاعلة غير أن الممارسات الإدارية أوضحت أن هناك درجات متعددة من الفاعلية الإدارية وبالتالي لا بدّ من تناول بعض المعايير للحكم على فاعلية المنظمة.

(1) <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/topics/76195/posts/194069>

- نماذج الفاعلية:

(1) نموذج تحقيق الاهداف:

وهذا النموذج هو الأقدم في تحليل فاعلية المنظمة واعتماداً على هذا النموذج فإن أي منظمة تنشأ لتحقيق أهداف معينة وأن فاعلية المنظمة تقاس بمدى تحقيق هذه الأهداف، ومع أن هذا النموذج يستخدم كثيراً في الحياة العملية في المنظمات ولكن له مشكلات عديدة أهمها :

- 1 - إن الأهداف غير الرسمية لبعض المنظمات لا يمكن قياسها بسهولة.
- 2 - لكل منظمة عدة اهداف وتحقيق إحداها قد يعيق المنظمة أحياناً من تحقيق الأهداف الأخرى.

- 3 - لا يمكن تصور وجود إجماع في المنظمة على أهداف مشتركة محددة.
- 4 - لا يمكن الجزم بأن نتائج معينة هي ناشئة عن أنشطة تنظيمية أو لأسباب خارجية.
- 5 - إن المدخلات لها تأثيراً على نوعية النتائج وفي حالات كثيرة لا تملك المنظمة السيطرة الكاملة على هذه الموارد.

(2) نموذج تأمين الموارد:

رکز هذا النموذج على مدخلات المنظمة بدلاً من مخرجات نتائجها، وتكون المنظمة فاعلة إذا استطاعت تأمين الموارد الضرورية للإنتاج مثل المواد الخام، والقوى العاملة، ورأس المال والخبرة الإدارية والفنية، وكذلك ركز هذا النموذج على ضمان بقاء المنظمة على المدى البعيد، ومحور اهتمامه هو مدى نجاح المنظمة في التعامل مع البيئة الخارجية (التكيف والتاقل والتاثير أيضا على هذه العوامل).

(1) وتتركز المشكلة الرئيسة في هذا النموذج في كيفية قياس المرونة والتكيف، وينتقد هذا النموذج كونه يركز على الوسائل اللازمة لتحقيق الفاعلية بدلاً من فاعلية المنظمة نفسها (أي إغفال العمليات الداخلية).

3) نموذج العمليات الداخلية:

يمكن الإشارة الى أنه بموجب هذا النموذج تكون المنظمة فاعلة إذا تدفقت المعلومات بسلاسة ويسر وسهولة وسادت روح الانتماء والالتزام والرضا الوظيفي بين العاملين، ويؤخذ على هذا النموذج أنه يتجاهل البيئة الخارجية للدائرة أو المنظمة ويفرط بالاهتمام بالقضايا الداخلية عوضاً عن صعوبة قياس المناخ النفسي ورضا العاملين.

4) نموذج رضا الأطراف الرئيسة:

لا شك أن المنظمات المعاصرة تعتمد بشكل كبير على الجمهور وفي الوقت ذاته تؤثر عليهم، وبالتالي فإنه يمكن اعتبار رضا الأطراف الرئيسة المتعاملة مع المنظمة معيار هام في فاعلية المنظمة، فالأطراف التي تتأثر مصالحها بالمنظمة ولهم مصلحة في بقاء المنظمة واستمرارها عديدون، وهناك مشكلة أخلاقية تنشأ إذا ما اهتمت الإدارة بتلبية مصالح الفئة القوية وأهملت مطالب الفئة الضعيفة.

(1) علي ، مسلم عبد الهادي ، مذكرات في تحليل وتصميم المنظمات ، مركز التنمية الإدارية ، الاسكندرية ،
جامعة الاسكندرية ، 1997 ، ص 175

ثانياً: الكفاءة:

(1) هناك الكثير من التعريفات الإدارية حول الكفاءة وخاصة في ظل وجود تطورات كبيرة في عالم الإدارة والأعمال، فالكفاءة تعني نسبة الناتج إلى المدخلات أي إمكانية الاستغلال الأقصى للموارد المتوفرة في عمليات انجاز الأهداف، أما الفاعلية فهي القدرة على اختيار الأهداف المناسبة وتحقيقها أي انها القدرة على النجاح في إدارة المشروع (2) . ويمكن الإشارة إلى أن الكفاءة تعني بالمفهوم الإداري تحقيق أعلى منفعة مقابل التكاليف وأن تكون المنظمة كفؤة بمعنى أن تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف التي تسعى لتحقيقه (أعلى نمو، والموظف الأعلى رضا، وأعلى جودة للمنتج وغيرها).

ويشير الاصطلاح الإداري "الكفاءة الإدارية" (3) إلى درجة نجاح الإدارة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد التنظيمية المتاحة، وهو بالتالي يشير إلى العلاقة بين نسبة الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية والناتج أو المخرجات المتولدة عنه، فكلما قل الإسراف والعيوادم في استخدام الموارد التنظيمية كلما كان هذا يعني كفاءة إدارية أعلى. أما كفاءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة فتتمثل بقياس مركباته الرئيسية الثلاثة (المركزية ، ودرجة التعقيد، والترسيم) وبعدها الهيكل التنظيمي أحد المكونات الرئيسية للمؤسسات إلى جانب العاملين والمهمة والتكنولوجيا وهي مكونات

(1) Richard M. Steers , Introduction to Organizational behavior , 4th ed (New York , NY: Harper Collins Publishers INC , (1991) , (P.P. 302-303) .

(2) علي، عبد الهادي مسلم (1997) ، مرجع سابق ، ص176

(3) الفراء ، ماجد و اللوح ، نبيل ، تطور الهياكل التنظيمية للوزارات الفلسطينية في قطاع غزة وأثره على الكفاءة الإدارية، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص 2007م، ص472

تتفاعل مع بعضها البعض باعتماد تبادلي . ويمثل مفهوم كفاءة المنظمة معيار الرشد في استخدام الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلومات المتاحة ، حيث أن المنظمة الهادفة للنمو والتطور لا بد وأن تؤمن بإمكانية استمرار التدفق البشري والمادي والمالي والمعلوماتي لكي تعمل بشكل فاعل ومستمر وكفاءة المنظمة ينظر لها غالباً من زاوية تقديم المنافع القادرة على خلق التوازن في أدائها. وهذا ينطبق على ضرورة اعتماد رضا الأفراد العاملين كواحد من المؤشرات المعبرة عن كفاءة الأداء فالمنظمات التي لا تستطيع تحقيق الرضا الوظيفي لدى أفرادها ضمن الإطار المعنوي، وتسعى إلى استثمار طاقاتها المادية فقط وتعتمد على الحافز المادي فقط لدعم متطلبات الولاء ، ولا تستطيع تحقيق كفاءة الأداء، إذ أنه على الرغم من أن اعتماد هذا العامل يعطي ثماره في الأجل القريب لكنه يعزز في الأجل الطويل، حالة التعامل المادي الصرف بعيداً عن أصالة الولاء أو الانتماء العضوي والتضحية والإبداع ثم إن سيادة حالة من هذا القبيل ستؤدي في الأجل الطويل إلى تعطيل طاقات المنظمة وخفض كفاءتها في استثمار الجهود البشرية والمادية والمعلومات بشكل أمثل وقد يعترى أوجه نشاطها الفشل في الكثير من المواقف.

- قياس الكفاءة في مؤسسات القطاع العام:⁽¹⁾

من أجل قياس كفاءة الأداء هناك العديد من المؤشرات والمعايير المستعملة في هذا الإطار منها :

1 - **المعايير المباشرة:** وهذه تشمل معايير قياس عمليات المنظمة من خلال مقارنة المخرجات (السلع والخدمات) بالمدخلات (الموارد المستخدمة) في خلال فترة زمنية معينة وهذه

تتضمن:

(¹) الفرا ، ماجد و اللوح ، نبيل، (2007م)، ص 474.

أ) المقاييس الكلية للكفاءة (مثل الربح الصافي قياسا بمجموع الموجودات أو حق الملكية)،
ب) المقاييس الجزئية للكفاءة مثل (المبيعات المتحققة قياسا بعدد العاملين في قسم المبيعات)
ت) المقاييس النوعية للكفاءة مثل الارتفاع بمستوى جودة الانتاج باستخدام الموارد ذاتها) وقد
تعجز مثل هذه المعايير وغيرها من المعايير من نفس الطبيعة عن توفير مقاييس دقيقة
خصوصا في بعض الانشطة الخدمية التي يتعذر فيها استخدام مثل هذه المقاييس.

2- **المعايير غير المباشرة:** ⁽¹⁾ تعاني المعايير المباشرة من الكثير من القصور في قياس الكفاءة
في العديد من المنظمات بسبب غياب الدقة في دقة البيانات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات
بالمقارنة مع متطلبات تحقيق سبل القياس المطلوب للكفاءة وذلك بسبب عدم دقة المقارنات التي
تعدّ محور قياس الكفاءة وكذلك صعوبة إجرائها بين الوحدات والاقسام المختلفة في المنظمة ففي
بعض المنظمات تكون القياسات غير المباشرة طرقا أفضل في قياس كفاءة الأداء، وذلك عن
طريق قياس الرغبة في العمل، والتعرف على درجات رضا الأفراد العاملين والروح المعنوية.

- العوامل التي تساهم في نجاح فاعلية وكفاءة دائرة ضريبة الدخل:

تعمل مؤشرات الكفاءة والفاعلية على تكوين معايير لقياس درجة تحقيق المنظمة مستويات عالية
من النجاح، من خلال سعيها لمواصلة نشاطاتها بهدف تحقيق أهدافها، والنجاح مقياس مركب
يجمع ما بين الفاعلية والكفاءة، وبالتالي فهو أشمل من أي واحد منهما، والمؤسسة أو الدائرة تكون
على درجة عالية من الكفاءة في المرحلة التي تستطيع استثمار الموارد البشرية والمادية والمعلومات

(1) الشماع، خليل وحمود، خضير،، نظرية المنظمة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،ط1، عمان -
الأردن، 2000.

المتاحة لها بشكل أمثل، وفي كلتا الحالتين لتحقيق الكفاءة والفاعلية من قبل المنظمة تستطيع أن تواصل البقاء والاستمرار في العمل، وتستطيع أن تكون أكثر قدرة في تحقيق أهداف المنظمة حيث أن هناك عوامل أساسية تلعب دوراً رئيسياً وهاماً في تحديد قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف الرئيسية لها (1):

1 - **العوامل التكنولوجية والفنية:** وهذه تشمل جميع العوامل المتعلقة بالمعدات والأدوات والمباني والطرق والأساليب والمهارات المرتبطة بالعاملين والاستراتيجيات المتعلقة بالمستويات الإدارية المختلفة ونمط السلوك التنظيمي السائد.

2 - **العوامل المرتبطة بالموارد البشرية:** وهذه تتضمن الدوافع والاتجاهات لدى العاملين في الدوائر، ورغبتهم في الاتصال فيما بينهم، وقدرتهم على حل الصراع وبيئة العمل وسبل معالجة المشكلات، إضافة إلى العلاقات غير الرسمية المختلفة والأسس المعتمدة في تعميقها وتطويرها بالشكل الذي يعزز الاستقرار التنظيمي.

3 - **العوامل المتعلقة بمخرجات الدائرة :** وهذه تتضمن ردود الفعل المنعكسة بشأنها من المستفيدين أو من البيئة الخارجية بشكل عام سواء ما يتعلق بدرجة الانسجام مع الحاجات الفعلية أو قدرتها على توفير سبل الإشباع في الوقت والمكان المناسبين وتعد هذه المتغيرات وأثارها ذات أهمية كبيرة في خلق الموائمة الهادفة بين المنظمة وبيئتها وتوفير مستلزمات تحقيق الأهداف فيها .

(1) الشماع، خليل وحمود، خضير، 2000، مرجع سابق.

- أهم المشاكل التي تتطلب وجود كفاءة وفاعلية في دوائر ضريبة الدخل

السلطانية:

مرت دوائر الضريبة في السلطنة السلطانية بالعديد من الأحداث والتطورات والتغيرات سواء أكانت اقتصادية أو سياسية حيث أثر المناخ السياسي الذي ساد بعد انتفاضة الأقصى على مجمل النشاط الضريبي فكل هذا يتطلب وجود آلية عمل جديدة في هذه الدوائر بحيث تقوم بإنجاز مهامها بشكل مناسب وهنا لا بد من التطرق إلى بعض المشاكل التي تتطلب وجود كفاءة وفاعلية في دوائر الضريبة كما يلي:

- عدم الاستقرار السياسي والأمني في الضفة الغربية بشكل يساهم في تعزيز السلطة وتحقيق الأمن بشكل كامل والسيطرة على المعابر وجميع مناطق السلطنة السلطانية بشكل كبير.
- الازدواجية في المؤسسات الاقتصادية فهناك مؤسسات تعمل تحت ما يسمى تقديم المساعدات وهناك مؤسسات لا يمكن إخضاعها للوعاء الضريبي وهناك مؤسسات يتحكم بها أشخاص لهم نفوذ سلطوي معين.
- التداخل في الاختصاصات الوظيفية في دوائر الضريبة بشكل كبير، وهذا ما ساهم في عدم القيام بالنشاطات الإدارية والمالية، لإخضاع للمجتمع. عاء الضريبي وخاصة فيما يتعلق ببطاقات VIP لكبار المسؤولين وبعض المتنفذين وعدم تفعيل الأسس الديمقراطية بشكل مناسب.
- اختلال التوازن التنظيمي بين الوحدات الإدارية في دوائر الضريبة فهناك الكثير من الموظفين والمدراء يتم توظيفهم بناء على توصيات وليس بناء على متطلبات ضرورية للدائرة.

- السياسات التوظيفية الخاطئة والتي ساعدت في وجود الترهل الوظيفي وعدم قيام الموظفين بأداء مهامهم بشكل جيد عوضا عن محاببات الموظفين لبعض المسؤولين .
- عدم وجود جهاز رقابة فاعل يستطيع أن يوضح مواطن التقصير في الدوائر الضريبية والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الخادمة للمجتمع .
- غياب المسؤولية لدى الكثير من الموظفين في دوائر الضريبة وعدم وعيهم بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه القيام بما هو متطلب ضروري لميزانية السلطة .
- غياب حاكمية مؤسسية ذات أبعاد كفيلة بتحقيق العدالة في فرض الضريبة وتحقيقها بصورة تؤدي إلى الخروج بعائدات ضريبية مناسبة.

المتطلبات الضرورية للحكومة في قطاع ضريبة الدخل الفلسطيني:

هناك الكثير من المتطلبات الضرورية لتفعيل الحكومة في قطاع ضريبة الدخل الفلسطيني والذي يساعد تطبيقه على زيادة العائدات الضريبية بشكل كبير، ومن هذه المتطلبات يمكن إيجازها فيما يلي:

المتطلبات القانونية: هناك الكثير من عمليات التهرب الضريبي تتم في الأراضي الفلسطينية، لذلك يجب إنشاء مؤسسات قانونية تشجع تطبيق القوانين الخاصة بالنزاهة والشفافية وذلك للحد من الفساد والتهرب الضريبي.

المتطلبات السياسية: وجود بعض الأشخاص لديهم نفوذ سياسي داخل السلطة مما يساعدهم على التهرب من دفع الضريبة، والتلاعب بما يفرض عليهم منها.

المتطلبات الاقتصادية: ان العائدات الضريبية تشكل أحد الروافد الهامة للميزانية الفلسطينية حيث أن عملية ضبط الضرائب يساعد بشكل كبير على زيادة قدرة السلطة الفلسطينية على الاستغناء عن أموال الدول المانحة.

المتطلبات الاجتماعية: هناك عدم وعي بتطبيق معايير الحوكمة في دوائر الضريبة وخاصة الكفاءة والفاعلية لما لذلك من أهمية كبيرة .

إن تطبيق الحوكمة يرتقي بفاعلية، ويزيد اهتمام المجتمع وارتباطه بالدائرة المعنية ويؤدي إلى زيادة التعامل معها بهدف تحقيق الأهداف المنشودة ، والحوكمة لا شك بأنها أساس جيد للرشد والنضج ودليل واضح على إعلاء القيم والمبادئ وفي الوقت ذاته تدعم الإدارة في البحث عن المصلحة، وتعظيم سبل المنفعة، وتعمل على تحقيق وفرة في عوائد الدائرة. والحوكمة هي منظومة تفاعلية استهدافية لها إطار حركة، ولها فواعل تحركها وتساعد الحوكمة على معالجة الفاقد الاقتصادي وغير المستغل والمهدر والعاطل، وترفع اقتصاديات التوظيف والاستثمار وقدرة المشروعات على استغلال الفرص الاقتصادية السانحة، وهي عمليات متكاملة الصدق والشفافية والعلانية والإفصاح، فهذه المنظومة، هي منظومة تفاعلية استهدافية قائمة على صدق البيانات .

وبهذا يمكن الإشارة إلى أن الحوكمة الجيدة تساهم بما يلي⁽¹⁾:

- تحسين قدرة المؤسسات والدوائر الحكومية على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين صورتها من وجهة نظر المجتمع.
- تطوير عملية صنع القرار في المؤسسة بزيادة إحساس المدراء بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال أنظمة الرقابة المختلفة.

(1) الخضيرى، محسن، حوكمة الشركات: تفعيل أدوات الرقابة الضميرية للشركات ، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، القاهرة- مصر ، 2005 ، ص42.

- تحسين عملية المصادقية لدى البيانات، وتحقيق سهولة فهمها مما يزيد من ثقة الجمهور بالدائرة المعنية وخاصة الدوائر المالية.
- تطوير درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات وكذلك عن الأداء والإنجاز الذي قامت به وعن الموجودات والأصول التي تحوزها بالفعل.
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين في الدائرة العامة وتحسين معدلات دورات الموظفين واستقرارهم وتنمية الصورة الإيجابية عن المؤسسة.
- إن عملية تغلغل الحوكمة داخل مؤسسات الدولة العامة يسهم في زيادة قوة (جهاز المناعة) ضد الفساد وضد عمليات الإفساد، ومن ثم زيادة وتفعيل كفاءة الجهاز الإداري والمالي وبالتالي تحسين الأداء بشكل يساعد على تحقيق الحكم السليم في هذه المؤسسة.

-العلاقة بين الحوكمة وتفعيل كل من الكفاءة والفاعلية في دوائر ضريبة الدخل:

لا شك أن الكفاءة والفاعلية أحدهما تكمل الأخرى في المؤسسات المالية والإدارية، فمن خلال عناصر الحوكمة يمكن لمؤسسات القطاع العام الوصول إلى درجة أكثر كفاءة وفاعلية في عملياتها الإدارية والمالية، فالنزاهة في العمليات المالية والشفافية تحققان قدراً كبيراً من المسؤولية والمساءلة عوضاً عن العدالة التي بموجبها لا يمكن التغاضي أو المحاباة، ومن هنا يمكن الإشارة إلى أن تفعيل عناصر الحوكمة كفيل بأن يحقق مستويات عالية من الكفاءة وقدر أوسع من الفاعلية.

إن الخصوصية الفلسطينية وخاصة ما يتعلق بالحالة السياسية السائدة تتطلب أن يكون هناك كفاءة وفاعلية على قدر عالي من المسؤولية للوصول إلى إدارة المؤسسات العامة بمستوى بعيد عن الفساد والمحسوبية، فالمؤسسات المالية وخاصة ما يتعلق بوزارة المالية الفلسطينية في أمس الحاجة

إلى تفعيل عناصر الحوكمة للوصول إلى أن يكون هناك جهاز رقابة شفاف ونزيه في دوائر الضريبة، وخاصة ضريبة الدخل والمبيعات بعيداً عن تدخل أصحاب النفوذ ومن يمتلكون مناصب سياسية عليا .

زيادة الإيرادات المالية تتطلب وعي ضريبي يعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا يتطلب حوكمة تعطي حافزاً للمكلف بدفع ما يستحق عليه من ضرائب للدولة (1) وخاصة من قطاع الضرائب يساهم بصورة كبيرة في الحد من عمليات الفساد المالي والإداري من جهة، ومنع عمليات التهرب الضريبي من جهة أخرى، وهذا ما يزيد من فاعلية الجهاز الضريبي وكفاءته، فالسياسة الضريبية المتبعة في الأراضي الفلسطينية تحتاج إلى حاكمية مؤسسية تنقلها من حالة التبعية إلى حالة حديثة من الاعتماد على نفسها في تحقيق الوفرة المالية ، وبدون أدنى شك إن وجود الاحتلال الإسرائيلي يساهم في تعطيل آليات الحوكمة في ظروف مختلفة، ولكن يمكن القول بأن التعاون بين القطاع الخاص ممثلاً بمؤسسات المجتمع المدني والقطاع العام ممثلاً بالدوائر الحكومية التابعة للسلطة الوطنية الفلسطينية سيعمل على تحقيق الأهداف التي تسعى كل من وزارة المالية ودوائر الضريبة إلى تحقيقها .

تعتبر العدالة إحدى آليات الحوكمة في القطاع العام وخاصة في دوائر الضريبة، والعدالة الضريبية تكون بالطريقة الأفقية أو الراسية:

العدالة الأفقية: تعني مقابلة دافعي الضريبة ذوي القدرات المتساوية والذين لهم الدخل نفسه بمعدلات ضريبية متساوية، بحيث يدفعون المقدار نفسه من الضريبة وهذا من شأنه زيادة درجة الشفافية والمساءلة بشكل كبير .

(1) منصور ، ايهاب خضر احمد ، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في

فلسطين ، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح - فلسطين، 2004

العدالة الرأسية: وتعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية والذين تختلف دخولهم بعضهم عن بعض " بمعدلات ضريبية غير متساوية" بحيث يكون هناك تباين بين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر حسب قدرة كل منهم على الدفع، فمن خلال الحوكمة سيكون هناك وفرة ضريبية وتكون عادلة في عملية التحصيل وهذا ما يزيد من درجة الحوكمة في دائرة الضريبة بصورة تستطيع أن تحقق أهدافها بسهولة ويسر (1).

ومن خلال عناصر الحوكمة يمكن للدائرة أن تتجح باستخدام الموارد المتاحة في تحقيق أهدافها وبذلك تكون إدارة فاعلة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات السابقة ذات الصلة

لم يحظَ موضوع تطبيقي في مجال الإدارة والمحاسبة بالاهتمام الذي حظي به موضوع الحوكمة منذ الانهيارات المتتالية والتي من أشهرها Enron & WorldCom، فقد لاقى اهتمام العديد من الباحثين والمهتمين، سواء على المستوى الفردي أو على مستوى المنظمات المهنية، وفي خضم ذلك صدر قانون سيرينس أكسلي (Sarbanes-Oxley Act, 2002) وهو قانون أصدر بعد الفضائح التي أدت إلى إفلاس كبريات الشركات في أمريكا، والذي أدى إلى حالة من عدم الاستقرار داخل البيئة التجارية الأمريكية، وقد نتج عن عدم الاستقرار هذا، عقد جلسة استماع أعضاء الكونجرس، وتم في 25 أيار 2002 تمرير قانون Oxley ، وفي 15 حزيران أقر مجلس

(1) قاسم ، دقة عبد الرحمن ، العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني ، جامعة النجاح الوطنية ، رسالة ماجستير ، منشورات جامعة النجاح الوطنية ، 2003 ، ص 22 وما بعدها .

الشيوخ قانون Sarbanes ، وقد عرّفا هذان القانونان بقانون Sarbanes-Oxley ، وقد اعتمده الرئيس الأمريكي في 30 أيلول 2002. هذه هي الظروف التي أدت إلى ضرورة وجود مبادئ للحوكمة وفيما يلي نستعرض أهم الدراسات التي تناولت الموضوع:

1) دراسة الطراونة والعضايلة (2010) بعنوان: (أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية)⁽¹⁾، حيث هدفت هذه الدراسة على نحو أساسي إلى معرفة أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية، وإلى تحقيق ذلك تم تطوير إستبانة لجمع البيانات وتم توزيعها على عينة مكونة من (661) موظفا تشكل ما نسبته (40%) من مجموع العاملين في مراكز (6) وزارات، تم اختيارها بطريقة قصدية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تصورات أفراد عينة الدراسة لكل من درجة تطبيق الشفافية ومستوى المساءلة الإدارية في الوزارات المبحوثة كانت متوسطة لكل منها، وهناك أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة تطبيق الشفافية بمجالاتها المختلفة مجتمعة ومنفردة على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات المبحوثة كما أن شفافية القرارات هي أكثر مجالات الشفافية تأثيراً في مستوى المساءلة الإدارية في حين أن شفافية التشريعات أقل تلك المجالات تأثيراً، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تعزيز مفهوم الشفافية في الوزارات المبحوثة لما لها من دور إيجابي في تهيئة البيئة الملائمة لتحسين مستوى المساءلة الإدارية، وزيادة فاعليتها اعتماداً على الشفافية في مختلف مجالات العمل.

(1) الطراونة، رشا نايل والعضايلة، علي، " 2010م، مرجع سابق.

2) دراسة مطر (2009) بعنوان: (أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية)⁽¹⁾، فقد هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية التي تحكم تطبيق هذه النظم في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة المطبقة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، حيث تم استخدام تحليل التباين الأحادي الجانب (ANOVA) لاختبار فرضيات الدراسة، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية: لكل من النظم المحاسبية والمعايير المهنية بفروعها المختلفة دور في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة للشركات تتراوح أهميته النسبية بين مهم ومهم جداً فيما عدا النظام المحاسبي الاجتماعي الذي تراوحت أهميته النسبية بين قليل الأهمية ومتوسط الأهمية .

3) دراسة درغام والعمور (2009) بعنوان: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة (دراسة تحليلية)⁽²⁾، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب الرئيسية التي تكمن وراء انتشار ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة وطرائق الحد من هذه الظاهرة، لما لها من أثر سلبي في إيرادات السلطة الفلسطينية، وقد اعتمد الباحثان على الإستبانة والتي تم توزيعها على المحاسبين في مكاتب المحاسبة، ومفتشي ضريبة الدخل، ومن أهم نتائج الدراسة أن العوامل السياسية والأمنية لها دور كبير في انتشار ظاهرة التهرب من الضريبة وعدم توفر الشفافية في الإنفاق العام يساهم في زيادة حدة التهرب وعملية الحد من ظاهرة التهرب تتطلب تعاون المحاسبين مع ضريبة الدخل في إظهار حقيقة عمل المكلفين وقد أوصت الدراسة بضرورة زيادة الشفافية في

(1) مطر، محمد، " أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات

المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 36 ، العدد 2، (2009).

(2) درغام، ماهر موسى والعمور، سالم عميرة ، (2009)، مرجع سابق.

إنفاق المال العام، وترسيخ مبدأ العدالة الضريبية في التعامل مع المكلفين، والعمل على زيادة الثقة بين المكلفين ودائرة الضريبة والعمل على تطبيق القوانين والعقوبات الواردة في قانون ضريبة الدخل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

4) دراسة خليل (2009) بعنوان: **الحوكمة وثنائية التحول نحو اقتصاد السوق وتفشي الفساد (دراسة اقتصادية تقييمية حول الجزائر)** ⁽¹⁾ ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى رصد تداعيات التحول نحو اقتصاد السوق من حيث تغير الدور التنموي للدولة، وانتشار ظاهرة الفساد وتأثير ذلك في تحقيق تنمية مستدامة وشاملة مع تقديم مقترح المنظمات الدولية المتعلقة بالحوكمة، وقد اعتمد الباحث على فرضية أساسية وهي أن ظاهرة الفساد تنتشر بغياب المساءلة والشفافية وبفعل عدم كفاءة إدارة القطاع العام وعدم ملاءمة التشريعات وكذلك تمثل الحوكمة المفهوم المعاصر لتجاوز فشل صيرورة التحول نحو اقتصاد السوق وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- ينتشر الفساد لعدة أسباب منها غياب الشفافية والمساءلة وانتشار الرشوة والمحسوبية وعدم كفاءة إدارة القطاع العام وعدم ملاءمة التشريعات محدودية التعاون الدولي للحد من الفساد .
- 2- تعتبر الحوكمة الشرط الأساسي للتنمية والمفهوم المعاصر لتجاوز محدودية نجاح التحول نحو اقتصاد السوق بتغيير تدخل الدولة في ضبطها للاقتصاد الوطني عبر المساءلة والشفافية والمشاركة وسيادة القانون بإشراك جميع المؤسسات الوطنية والمجتمع المدني والتشاور مع المحيط الخارجي.

(1) خليل، عبد القادر، " الحوكمة وثنائية التحول نحو اقتصاد السوق وتفشي الفساد (دراسة اقتصادية تقييمية حول الجزائر)"، بحوث اقتصادية عربية، العدد 46، السنة السادسة عشرة، (2009م).

5) دراسة روي وكيستين (2009)⁽¹⁾ بعنوان: " *Performance and governance in microfinance institutions, Journal of Banking & Finance* " الحوكمة والأداء في المؤسسات المالية الصغيرة " حيث هدف الباحثان إلى دراسة العلاقة بين أداء الشركة والحوكمة في المؤسسات المالية الصغيرة من خلال مجموعة من المعلومات العالمية التي تم إعدادها ذاتياً، حيث تم استعمال بيانات مقطعية كما تم دراسة تأثيرات أعضاء مجلس الإدارة، نوع ملكية الشركة، وعلاقة زيون الشركة، والمنافسة والتنظيم للمنشآت المالية الصغيرة. وقد أشارت النتائج إلى أن الأداء المالي يتحسن من خلال القوانين المحلية أكثر من الدولية، لجنة التدقيق الداخلي، وقد وجدت الدراسة بأنه لا يوجد هناك فرق بين المؤسسات غير الربحية ومساهمي الشركات في الأداء المالي وكذلك لا يوجد هناك أثر لعملية تنظيم البنك، وقد أكدت النتائج بأن هناك حاجة من قبل أي صناعة إلى أسلوب الحوكمة بشكل يؤدي إلى تعزيز الإيجابيات والتقليل من السلبيات.

6) دراسة الداعور (2008) بعنوان: "مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية"⁽²⁾ ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر أعضائها، وفيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مستويات تطبيق معايير الحوكمة الجيدة تعزى للمتغيرات الشخصية، وقد اعتمد الباحث في هذه

(1) Roy Mersland , R. Qystein Strom, Performance and governance in microfinance institutions, Journal of Banking & Finance, vol 33, no.4, (2009).

(2) الداعور، إسلام ، "مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخليل، فلسطين، (2008م).

الدراسة معايير الحوكمة الجيدة الصادرة عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وتكون مجتمع الدراسة من جميع أعضاء المجالس البلدية في الضفة الغربية للعام 2007/2006 والبالغ عددهم (979) وتكونت عينة الدراسة من (276) عضو بلدي، وقد أشارت النتائج إلى أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للجنس في تطبيق معايير الحوكمة عائد إلى أن الثقافة العامة لدى الذكور والإناث هي نفسها وأن سبب وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير تصنيف البلدية في مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية حيث كانت الفروق لصالح البلديات المصنفة (أ).

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر معايير الحوكمة في فلسطين بدرجة تتناسب آليات العمل المحاسبي وتطوره بحيث يمكن الحد من الفساد الإداري والقدرة على زيادة فاعلية الأداء في البلديات.

7) دراسة الشحادات (2008) ⁽¹⁾ بعنوان: "أثر تبني الشركات المساهمة العامة الأردنية لمبادئ الحوكمة على قرارات المستثمر المؤسسي في بورصة عمان"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تبني الشركات المساهمة العامة الأردنية لمبادئ الحوكمة على قرارات المستثمر المؤسسي في بورصة عمان وقد اشتملت عينة الدراسة المستثمرين المؤسسين في الأردن من خلال توزيع استبانة البحث عليهم حيث تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي لاختبار فرضيات الدراسة وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج منها أن المستثمرين المؤسسين يولون أهمية لجميع مبادئ الحاكمية المطبقة

(1) الشحادات، محمد قاسم عبد الله ، "أثر تبني الشركات المساهمة العامة الأردنية لمبادئ الحوكمة على قرارات المستثمر المؤسسي في بورصة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، (2008 م)

في الشركات عند تقييم أوضاع الشركات المساهمة العامة الأردنية قبل اتخاذ قرار الاستثمار بأسهمها.

ويهتم المستثمر المؤسسي في الأردن بمستوى الشفافية الذي تحققه الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك توصلت الدراسة إلى ان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول أهمية تبني الشركات المساهمة العامة لمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الأردنية تبعاً للقطاع الذي ينتمي له المستجيب سواء أكان في قطاع التأمين أو قطاع البنوك وشركات الوساطة.

وقد أوصت الدراسة بترشيد القرار الاستثماري بالنسبة للمستثمر المؤسسي وعلى هيئة الأوراق المالية أن تقوم بمراجعة شاملة لإجراءات الحاكمية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

8) دراسة داودي (2008)⁽¹⁾ بعنوان: "الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات" حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الفاعلية وخلق القيمة التي تشكل حوكمة المؤسسات والتعرف على ميكانيزمات الحوكمة خصوصاً دور مجلس الإدارة وتأثيره على أداء المنشأة، وقد استعمل الباحث المنهج الوصفي التحليلي النقدي، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية: 1- إن فاعلية نظم حوكمة الشركات التي هي المحصلة لتفاعل مختلف ميكانزمات الحوكمة من حيث قدرتها على الاستمرار في المدى الطويل.

(1) داودي، الطيب ، "الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الواحد والعشرين" ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، (2008م).

2- وجود إعادة توزيع عادلة للريوع بين المديرين ومختلف أصحاب المصالح، المرونة والتكيف مع المتغيرات.

3- وجود آليات وقائية تجنب المؤسسة الوقوع في أزمات من نوع الإخلال بالواجب

4- القدرة على تجديد استمرارية المؤسسة بأقل تكلفة...الخ).

وترتكز الدراسة اذا ما أريد تطبيقها على مؤسسات القطاع العام على مدى ممارسة مبدأ حقوق الملكية داخل الإدارات الحكومية، بمعنى معاملة الدولة كمالك كإحدى العناصر الأساسية في منهج إدارة الأصول المملوكة للدولة بما قد يسهم في تحسين أدائها وتعزيز مقدرتها على التنافس مع المؤسسات الخاصة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث ما يلي:

- أن هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة الشركات الصناعية لإدارة أرباحها خلال سنوات الدراسة، وهي متأصلة في الشركات كبيرة الحجم أكثر منها في الشركات صغيرة الحجم.

- أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح وكل من القيمة السوقية والمخاطرة النظامية للشركة.

- أن لنشاط وخبرة لجنة التدقيق، واستقلال وخبرة مجلس الإدارة، أثر ذو دلالة إحصائية في الحد من قدرة إدارة الشركة على إدارة الأرباح.

9) دراسة (الفار، 2006)⁽¹⁾ بعنوان: " إدارة الأرباح - أثر الحاكمية المؤسسية عليها، وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان" ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ميل الشركات الصناعية المساهمة المدرجة ببورصة عمان لإدارة أرباحها، وهل يوجد اختلاف في تلك الممارسة بين الشركات الكبيرة وصغيرة الحجم. كما هدفت أيضا إلى دراسة علاقة إدارة الأرباح بالقيمة السوقية والمخاطرة النظامية للشركة. بالإضافة إلى دراسة أثر بعض متغيرات الحاكمية المؤسسية على الحد من إدارة الأرباح. وقد استخدم الباحث نموذج جونز المعدل (Jones,1995) لاحتساب المستحقات الاختيارية، ومن ثم تصنيف الشركات إلى ممارسة وغير ممارسة لإدارة الأرباح. وقد تكونت عينة الدراسة من خمسة وخمسين شركة، خلال الفترة من 2001 إلى 2004 .

10) دراسة أبو زر (2006)⁽²⁾ بعنوان: "إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقديم استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني من خلال الإبلاغ المالي ومن أجل تحقيق ذلك فقد عملت الباحثة على اختيار المتغيرات المستقلة، والتي تضمنت المتطلبات القانونية للحاكمة المؤسسية (معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولي ومعايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني للمحاسبين وقواعد السلوك المهني للمدققين الداخليين والقوانين

(1) الفار، عبد المجيد الطيب ، " إدارة الأرباح اثر الحاكمية المؤسسية عليها، وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، (2006م).

(2) أبو زر، عفاف ، (2006م)، مرجع سابق.

الخاصة بالشركة والبنوك والبورصة) أما المتغير الضابط لهذه المتغيرات فالذي اختارته الباحثة هو الإبلاغ المالي وأثره على تحسين فاعلية الحوكمة كمتغير تابع، وقد توصلت إلى عدة نتائج منها أن هناك قصوراً في التقارير السنوية للمصارف الأردنية تتمثل في عدم الالتزام بالإفصاح عن الحاكمية المؤسسية في ضوء متطلبات لجنة بازل الصادرة عام 1999. وكذلك لا يوجد هناك تعليمات ملزمة بالإفصاح عن الحاكمية المؤسسية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان وخاصة القطاع المصرفي الأردني، وقد أوصت الباحثة بضرورة أن تأخذ هيئة الأوراق المالية الأردنية القيادة في تحسين نظام حاكمية الشركات وأن تأخذ الهيئة في اعتبارها العديد من التغيرات الهامة منها إلزام مدققي الحسابات الخارجيين بإضافة فقرة في تقريرهم السنوي حول الحاكمية المؤسسية وذلك بناء على معيار التدقيق الدولي (720) ، وكذلك أوصت بضرورة أن يقوم البنك المركزي الأردني بإصدار تعليمات لجميع المصارف العاملة في الأردن بتضمين تقاريرها ربع السنوية ونصف السنوية تقريراً عن الحاكمية المؤسسية.

11) دراسة (Brown and Caylor, 2004)، *Corporate Governance and Firm_*

Performance الحاكمية المؤسسية و أداء المؤسسات⁽¹⁾. حيث تم في هذه الدراسة إنشاء

مقياس واسع للحاكمية المؤسسية، هو المقياس الحكومي (Government-Score)، يعتمد على

بيانات تم الحصول عليها بواسطة المؤسسات. والمقياس الحكومي عبارة عن معيار خليط من واحد

وخمسين عاملاً موزعة على ثماني مجموعات، (التدقيق، ومجلس الإدارة، ونظام المؤسسة، وإدارة

التعليم، وتعيينات المدير والتنفيذي، وحقوق الملكية، والممارسات التقدمية، وحالة المؤسسة).

(1) Brown , L and M caylor , (2004), op.cit .

لقد تم ربط المقياس الحكومي مع الأداء التشغيلي، وخطورة الإفلاس، والتقييم، ومدفوعات المساهمين، لما مجموعه ألفان وثلاثمائة وسبع وعشرون مؤسسة، ووجد أن المؤسسات الأكثر حاكمية تعتبر نسبياً أفضل من حيث الربحية وتتمتع بخطورة أقل، وأنها ذات قيمة أكبر، وتقوم بدفع توزيعات نقدية أكثر للمساهمين. كما تم إجراء اختبار لمعرفة أيًا من الثماني مجموعات أكثر ارتباطاً بالأداء المتوقع وغير المتوقع للمؤسسة، ووجد أن تعويضات مجلس الإدارة وتعويضات المدير والتنفيذي هما الأكثر ارتباطاً مع أداء المؤسسة المتوقع، بينما وجد أن نظام المؤسسة هو الأكثر ارتباطاً مع أداء المؤسسة غير المتوقع.

وتم فحص عوامل الحاكمية ذات الارتباط الأعلى بأداء المؤسسات المتوقع وغير المتوقع، وبعض العوامل التي تكون مرتبطة بشكل مرتفع بالأداء المتوقع، نادراً ما تم فحصها في السابق (لقاءات لجنة الحاكمية السنوية، والاستقلالية في تعيين اللجنة)، في ذات الوقت فإن بعض العوامل التي ترتبط بشكل مرتفع بالأداء غير المتوقع، يتم فحصها كثيراً مثل (حقيقة كون أتعاب الاستشارة أقل من أتعاب التدقيق المدفوعة للمدققين، والغياب المنتظم لمجلس الإدارة).

وقارنت الدراسة علاقة أداء المؤسسة بكل من المقياس الحكومي والمؤشر العام، لمجموعة فرعية من المؤسسات لديها بيانات عن المقاييس الكمية للحاكمية المؤسسية، وأظهرت النتائج إن الأداء المتوقع يرتبط مع ثلاث مجموعات تصنيفية من المقياس الحكومي، ولا يرتبط مع المؤشر العام، ويرتبط المقياس الحكومي نسبياً بشكل أفضل بالأداء المتوقع، لأنه مقياس واسع ويركز بشكل أقل على المقاييس التي تمنع الاستيلاء القهري من الغير.

12 دراسة (Bauer, et al 2004) *Empirical Evidence on Corporate Governance in Europe: The Effect on Stock Returns, Firm Value and Performance* دراسة تطبيقية للحاكمية المؤسسية في أوروبا: وأثرها على عوائد الأسهم

وقيمة المؤسسة والأداء⁽¹⁾. هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت الحاكمية المؤسسية الجيدة تؤدي إلى عوائد أسهم عالية، وأنها تعزز قيمة المؤسسة في أوروبا. ومن خلال ذلك تستخدم هذه الدراسة تصنيف Deminor للحاكمية المؤسسية للمؤسسات المدرجة في (FTSE Eurotop 300) حيث تم بناء المحافظ بحيث تكون مكونة من شركات محكومة بشكل جيد وأخرى محكومة بشكل ضعيف، و تم مقارنة أدائها. وتم اختبار تأثير الحاكمية المؤسسية على تقييم المؤسسة. وأظهرت النتائج علاقة إيجابية ما بين هذه المتغيرات و الحاكمية المؤسسية ، وقد ضعفت هذه العلاقة بشكل كبير بعد ضبطها بمتغير بيئة البلدان.

وقد تم تحليل العلاقة ما بين الحاكمية المؤسسية وأداء المؤسسة، حسبما تم تقديره بواسطة هامش الربح والعائد على حقوق الملكية، حيث وجدت علاقة سالبة ما بين معايير الحاكمية ونسب الأداء المبنية على المكاسب، حيث تم مناقشة الأسباب المحتملة لذلك.

13 دراسة (الهنيبي، 2004)، *تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في المؤسسات المساهمة*

العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني⁽²⁾. هدفت هذه الدراسة إلى تطوير

نظام للحاكمية المؤسسية يوصى بتطبيقه في المؤسسات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية

مدقق الحسابات القانوني، واختبار مدى إدراك مدقق الحسابات بمراجعة كفاءة نظام الحاكمية

(1) Bauer, et al ، *Empirical Evidence on Corporate Governance in Europe: The Effect on Stock Returns, Firm Value and performance* ,2004.

(2) الهنيبي، إيمان، (2004م) ، مرجع سابق.

المؤسسية المطبق بالمؤسسات المساهمة العامة الأردنية وأثر كفاءة النظام على استقلالية مدقق الحسابات. ولأغراض جمع البيانات تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة تبلغ مائة وعشرين مدققاً ممارساً، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مجموعة من المدققين. وتمثلت أهم نتائج الدراسة في وجود إدراك جيد من قبل مدقق الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية المؤسسية ووجود اهتمام لدراسة وتقييم كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية للمؤسسة موضع التدقيق، وأن كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية في المؤسسات المساهمة العامة تؤثر تأثيراً إيجابياً على استقلالية مدقق الحسابات.

(14) دراسة (Drobetz et al, 2002) 'Corporate Governance and Expected Stock Returns' " الحاكمية المؤسسية وعوائد السهم المتوقعة⁽¹⁾، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل محددات تصنيف حاكمية المؤسسات الألمانية المطور أخيراً بواسطة Drobetz, Schillhofer, and Zimmermann. وتمثلت محددات النموذج فيما يلي: تركيز الملكية، وحجم مجلس الإدارة، والمبادئ المحاسبية، والمكافآت التعويضية.

بحيث تم دراسة الارتباط بين جودة الحاكمية المؤسسية، وكل محدد من المحددات على حدة، لقد تم تصميم استبانة لأغراض الدراسة، تضمنت ثلاثين متغيراً للحاكمية وأرسلت إلى المؤسسات في الأسواق الأربع الرئيسية المدرجة في سوق ألمانيا للأوراق المالية، ووزعت الإستبانة على مائتين وثلاث وخمسين مؤسسة وتم اكتمال تجميع بياناتها المالية بنهاية آذار عام 2002، وكانت نسبة الاسترداد (36%)، أي واحد وتسعين مؤسسة مثلت عينة الدراسة.

(1) Drobetz et al, Corporate Governance and Expected Stock Returns , Germany ,2002

وكانت أهم نتائج الدراسة وجود علاقة غير خطية بين تركيز الملكية وجودة الحاكمية المؤسسية التي تم قياسها من خلال درجة التصنيف، وأن المؤسسات التي تملك مجلس إدارة كبيراً تملك نسب حاكمية قليلة، ولكن المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة بشكل عام (US-GAAP) أو معايير المحاسبة الدولية (IAS) أو تستخدم خطط المكافآت المبنية على الخيارات تمتلك معدلات حاكمية مؤسسية عالية، وتناقش نتائج الدراسة مبدأ (الاستجابة أو التفسير) المتضمن في المعايير الحديثة للحاكمة المؤسسية. وتدعو هذه النتائج كذلك إلى تبني منهج مبني على مزيد من القواعد لتحسين الحوكمة في أوروبا.

ثانياً: ما يميز هذا البحث:

يأتي هذا البحث مختلف عن غيره من الدراسات السابقة، من حيث أنه يطبق على المؤسسات الحكومية في الضفة الغربية، حيث يوجد فروقات في البيئة القانونية والثقافية والصناعية والمالية والاقتصادية التي تمت فيها الدراسات السابقة مقارنة مع البيئة الفلسطينية. وكذلك تأتي هذه الدراسة في ظل ظروف اقتصادية وسياسية تمر بها الأراضي الفلسطينية وتؤثر بشكل كبير على الإيرادات المالية الخاصة بضرية الدخل الفلسطينية .

- أوجه اتفاق واختلاف البحث مع الدراسات السابقة:

لقد اتفقت نتائج هذا البحث مع دراسة⁽¹⁾ (خليل ، 2009) على أن تحقيق الحوكمة يتطلب أن يكون للدولة دور قوي في تفعيل تدخل الدولة عبر المساءلة والشفافية والمشاركة في اتخاذ القرارات

(1) خليل، عبد القادر (2009م)، مرجع سابق.

وسيادة القانون والتركيز على تبني النمط الديمقراطي والتشاور مع المحيط الخارجي. وهذه النتائج تتفق أيضاً مع دراسة (مطر ، 2009)⁽¹⁾ فيما يتعلق بالوعي الاجتماعي حيث قَدّرت الأهمية النسبية للمسؤولية الاجتماعية في دراسة (مطر ، 2009) بدرجة متوسطة،. كما أنه اتفقت نتائج هذا البحث مع دراسة⁽²⁾ (Bauer, et al ,2004) بأن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة العامة الأوروبية وتقييم أدائها، إلا أن هذه العلاقة ضعفت بشكل كبير بعد ضبطها بمتغير بيئة البلدان. وكذلك اختلفت نتائج هذا البحث مع دراسة الداعور (2008)⁽³⁾ فيما يتعلق بوجود فروق إحصائية لها علاقة بالعمر لأفراد الدراسة، حيث أن هذه الدراسة تناولت مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية وهذا عائد إلى أن اعمار الموظفين في البلديات متفاوتة بعكس دوائر ضريبة الدخل حديثة النشأة حيث الأعمار متقاربة والخلفية العلمية لهم ذاتها، وكذلك اختلفت معها بأنه لا يوجد فروق إحصائية لها علاقة بالجنس في دراسة الداعور بعكس دوائر ضريبة الدخل حيث أن معظم موظفيها من الذكور. وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة مع دراسة⁽⁴⁾ (الطراونة والعضايلة ، 2010) حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات أفراد عينة الدراسة لدرجة تطبيق الشفافية بمجالاتها المختلفة مجتمعة ومنفردة على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات المبحوثة، حيث كانت درجة تطبيق الشفافية والمساءلة الإدارية متوسطة.

ويختلف هذا البحث عن غالبية الدراسات السابقة كونه تناول تطبيق معايير الحوكمة (النظام والترتيب ، والإفصاح والشفافية، والنزاهة، والعدالة، والمسؤولية، والمساءلة والوعي الاجتماعي) في

(1) مطر، محمد (2009)، مرجع سابق.

(2) Bauer, et al ,(2004) , op.cit.

(3) الداعور، إسلام (2008) ، مرجع سابق

(4) الطراونة، رشا نايل والعضايلة، علي (2010)، مرجع سابق.

دوائر القطاع العام ، فمن النادر في الدول النامية بوجه عام والدول العربية بوجه خاص أن يكون هناك تطبيق لمعايير الحاكمة في القطاع العام كون هذا القطاع محكوم بأنظمة لا تتسم بالديمقراطية الكاملة عوضاً عن عدم وجود استقرار سياسي في الغالبية الكبيرة منها، لذلك يُعتبر هذا البحث بمثابة خطوة أولى نحو تفعيل الحوكمة في الكثير من المؤسسات العامة الفلسطينية، لتكون الأراضي الفلسطينية السباقّة من بين الكثير من الدول العربية نحو النزاهة والشفافية والعدالة والمساءلة المالية التي لم تتوقف المؤسسات الدولية بالمطالبة بها خاصة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي .

الفصل الثالث: منهجية البحث وإجراءاته

أولاً: تمهيد:

يوضح الفصل الثالث المنهجية المستخدمة في البحث والجوانب المتعلقة بإجراءاته، حيث يضع وصفاً لمجتمع وعينة البحث، وخصائص أفراد عينة البحث، كما يوضح اختيار أداة البحث ومدى صدقها وثباتها وإجراءات توزيعها، وأساليب جمع البيانات والمعلومات ومصادرها الأولية والثانوية وتحليلها واختبار الفرضيات، وطرق المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل أسئلة البحث.

ثانياً: منهج البحث:

اعتمدت الباحثة في إجراء هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي،⁽¹⁾ ويقوم هذا المنهج على وصف ظاهرة قيد البحث كما هي في الواقع تعبيراً كمياً وكيفياً، ومن ثم تحليل الظاهرة وتفسيرها ودراسة العلاقات السببية بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة إلى الوصول إلى استنتاجات تسهم في تحديد الوسائل وتحسين الواقع.

ثالثاً: مجتمع وعينة البحث:

تعتبر دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية مجتمعاً واضحاً للبحث، أما عينة البحث فقد تمثّلت في الموظفين الذين يخدمون في كافة دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية من الخليل جنوباً إلى جنين شمالاً، حيث تم توزيع الاستبانات عليهم للحصول على البيانات الأولية للدراسة، وأجريت

(1) غانم، حجاج، "الإحصاء التربوي يدوياً وباستخدام SPSS"، عالم الكتب، الطبعة الأولى، القاهرة، 2008م، ص 250

المقابلات مع ذوي العلاقة من أجل الوقوف على مدى تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية.

وقد تضمن مجتمع البحث المدراء ونوابهم ورؤساء الأقسام والموظفين في دوائر الضريبة الفلسطينية في محافظات الضفة من الخليل جنوباً حتى جنين شمالاً، أما عينة البحث فتّم اختيارها بواسطة العينة القصدية، حيث تم اختيار المدير العام لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية ومدراء الدوائر ونوابهم ورؤساء الأقسام فيها والذي بلغ عددهم (46) . حيث تم توزيع خمس وأربعين استبانة وقد تم استعادة (37) استبانة صالحة للتفريغ، وقد واجهت الباحثة الكثير من المشاكل والعقبات في تقبل بعض الموظفين والمدراء التعاون في تعبئة هذه الاستبانات. ويمثل الجدول الاتي عينة البحث

الجدول (3): عينة البحث.

اسم الدائرة	مدير عام	مدير	نائب مدير	رئيس قسم	ملاحظات
ضريبة الدخل الفلسطينية	1				
1 دائرة ضريبة دخل الخليل		1	1	3	
2 دائرة ضريبة دخل جنوب الخليل (دورا)		1	1	-	
3 دائرة ضريبة دخل بيت لحم		1	1	2	
4 دائرة ضريبة دخل أبو ديس		1	1	-	
5 دائرة ضريبة دخل أريحا		1	1	-	
6 دائرة ضريبة دخل نابلس		1	-	4	تم تعيين نائب مدير دائرة نابلس مديراً لطوباس
7 دائرة ضريبة دخل طوباس		1	-	-	متوقع العمل بداية عام 2010
8 دائرة ضريبة دخل جنين		1	1	3	
9 دائرة ضريبة دخل سلفيت		1	1	2	
10 دائرة ضريبة دخل قلقيلية		1	1	1	
11 دائرة ضريبة دخل طولكرم		1	1	1	
12 دائرة ضريبة دخل رام الله		1	1	2	
13 دائرة ضريبة دخل الرام		1	1		
14 دائرة ضريبة دخل الشركات		1	1	1	
المجموع	1	14	12	19	
المجموع الكلي لعينة البحث	46				

ويمثل الجدول الآتي عدد الاستبانات الموزعة وعدد الاستبانات المستردة ونسبة الاسترجاع بالتفصيل:

الجدول (4): عدد الاستبانات الموزعة وعدد الاستبانات المستردة ونسبة الاسترجاع

الرقم	اسم الدائرة	الاستبانة الموزعة				الاستبانة المستردة			
		مدير عام	مدير	نائب مدير	رئيس قسم	مدير عام	مدير	نائب مدير	رئيس قسم
	ضريبة الدخل الفلسطينية	1				1			
1	دائرة ضريبة دخل الخليل		1	1	3			3	100%
2	دائرة ضريبة دخل جنوب الخليل (دورا)		1	1					100%
3	دائرة ضريبة دخل بيت لحم		1		2			2	75%
4	دائرة ضريبة دخل أبو ديس		1	1					100%
5	دائرة ضريبة دخل أريحا		1	1					100%
6	دائرة ضريبة دخل نابلس		1		4			2	75%
7	دائرة ضريبة دخل طوباس								-
8	دائرة ضريبة دخل جنين		1		3			3	80%
9	دائرة ضريبة دخل سلفيت		1		2			2	75%
10	دائرة ضريبة دخل قلقيلية		1		1			1	67%
11	دائرة ضريبة دخل طولكرم		1		1				33%
12	دائرة ضريبة دخل رام الله		1	1	2			2	100%
13	دائرة ضريبة دخل الرام		1	1					67%
14	دائرة ضريبة دخل الشركات		1	1	1			1	100%
	المجموع		14	11	19			16	
	المجموع الكلي		45					37	80%

رابعاً: أداة البحث:

عملت الباحثة على استخدام أسلوب المسح بالعينة، والاستبانة أداة لجمع البيانات، وبالعودة إلى الأدبيات السابقة عملت الباحثة على تطوير استبانة تقيس أبعاد البحث المختلفة، وقد تكونت من ثلاثة أقسام: القسم الأول وهو المتغيرات الديموغرافية، أما القسم الثاني فهو موجه لموظفي دائرة ضريبة الدخل من المدير العام ومدراء الدوائر ونواب المدراء ورؤساء الأقسام، في حين أن القسم الثالث موجه للإدارة العليا فقط، وهذه الاستبانة تقيس مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء والتي تكونت من إحدى وأربعون فقرة منها خمس وثلاثين فقرة موزعة على ثماني مجالات مختلفة هي:

1 - النظام والترتيب.

2 - الإفصاح والشفافية.

3 - الاستقلالية.

4 - المساءلة.

5 - المسؤولية.

6 - العدالة .

7 - الوعي الاجتماعي.

8 - النزاهة.

1- صدق أداة البحث:

تم التحقق من صدق أداة البحث بعرضها على مجموعة من المحكمين (ملحق رقم : 2

أسماء المحكمين) الذين أبدوا عدداً من الملاحظات حولها سواء في الشكل أو المضمون ومن حيث

درجة مناسبة الفقرات للمجالات التي تتدرج تحتها، ودرجة وضوح الفقرات، وسلامة اللغة، ودمج الفقرات المتشابهة، حيث أخذت جميع الملاحظات بعين الاعتبار عند إخراج الأداة بشكلها النهائي، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى عملت الباحثة على التحقق من صدق أداة البحث بحساب مصفوفة ارتباط مجالات الأداة مع الدرجة الكلية لأداة البحث، حيث عملت الباحثة على احتساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (5): نتائج معامل الارتباط بيرسون

الرقم	المجال	قيمة معامل ارتباط بيرسون	الدالة الإحصائية
1	النظام والترتيب	*0.69	0.00
2	الإفصاح والشفافية	*0.65	0.00
3	الاستقلالية	*0.73	0.00
4	المساءلة	*0.69	0.00
5	المسؤولية	*0.78	0.00
6	العدالة	*0.72	0.00
7	الوعي الاجتماعي	0.26	0.00
8	النزاهة	*0.70	0.00

أشارت جميع المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى أن غالبية قيم ارتباط فقرات مقياس تطبيق الحوكمة مع الدرجة الكلية لأداة البحث ما عدا مجال الوعي الاجتماعي دالة إحصائياً، مما يشير إلى الاتساق الداخلي لفقرات الأداة وأنها تشترك معاً في قياس مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر الضريبة الفلسطينية من وجهة نظر العاملين فيها وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء، في ضوء الإطار النظري الذي بنيت الأداة على أساسه.

2- ثبات أداة البحث Reliability:

تم حساب معامل الثبات لأداة البحث في بعدها الكلي وأبعادها المختلفة بطريقة الاتساق

الداخلي باستخدام معادلة الفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وهو مقياس (مؤشر) لثبات

الاختبار (الإستبانة) ، ويُعنى بالثبات في حال إعادة تطبيق الأداة في ظروف مماثلة فإننا سنحصل

على نفس النتائج أو الاستنتاجات (ولا يقصد بذلك التطابق التام 100%).⁽¹⁾

وفيما يلي عرض للنتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (6) نتائج معادلة الثبات الفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لأداة البحث بأبعادها المختلفة

الرقم	الأبعاد	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
1	النظام والترتيب	3	0.77
2	الإفصاح والشفافية	8	0.77
3	الاستقلالية	4	0.76
4	المساءلة	3	0.77
5	المسؤولية	4	0.75
6	العدالة	3	0.76
7	الوعي الاجتماعي	3	0.84
8	النزاهة	3	0.77
الدرجة الكلية		31	0.82

أظهرت نتائج اختبار ألفا كرونباخ إلى أن جميع أبعاد البحث تتمتع بدرجة عالية من

الثبات، وهذا يؤكد على أن فقرات البحث المختلفة لها قيم ثبات مما يجعل هذا البحث على درجة

عالية من الثبات.

⁽¹⁾http://www.arabicstat.com/index.php?option=com_content&task=view&id=93&Itemid=101

خامساً: أساليب التحليل الإحصائي في جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات:

1- أساليب جمع البيانات:

لأغراض انجاز هذا البحث فقد تمّ الاعتماد على المصادر التالية:

1- المصادر الثانوية: واشتملت على الكتب والرسائل الجامعية والدوريات والمؤتمرات والتقارير

والمجلات ذات العلاقة من المكتبات العربية والأجنبية وشبكة الانترنت.

2- المصادر الأولية: بالاعتماد على الاستبانة كأداة أساسية في جمع البيانات، والتي تم بناؤها

وتصميمها وعرضها على مجموعة من المحكمين إلى أن تمّ إخراجها في شكلها النهائي.

إضافة إلى ملاحظة الباحثة من خلال الزيارات الميدانية لدوائر ضريبة الدخل الفلسطينية

في الضفة الغربية من الخليل جنوباً إلى جنين شمالاً من خلال توزيع وجمع الاستبانة على عينة

البحث التي زودت الباحثة بأرقام دقيقة في وصف مجتمع البحث

2- أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

ومن أجل تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث، استخدمت الباحثة عدة مقاييس

إحصائية، حيث تمّ الاستعانة ببرامج التحليل المالي والإحصائي التالية: (Excel ، SPSS) وذلك

لتنفيذ الاختبارات الإحصائية التالية:

1 - التكرارات والنسب المئوية لمعرفة تكرارات البيانات الشخصية للعينة .

2 - الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة.

3 - ارتباط بيرسون (Pearson correlation Coefficient) لمعرفة أثر معايير الحوكمة

على الكفاءة والفاعلية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية .

سادساً: وصف متغيرات البحث الديموغرافية:

1- الجنس:

الجدول (7): التكرارات والنسبة المئوية للجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	34	91.9
أنثى	3	8.1
المجموع الكلي	37	100

أظهرت البيانات أعلاه أن هناك (34) من عينة البحث هم من الذكور، وأن هناك (3) من أفراد عينة البحث من الإناث، وهذا يشير إلى أن الذكور أكثر من الإناث بشكل كبير حيث أن غالبية موظفي ضريبة الدخل الفلسطينية من الذكور.

2- العمر:

الجدول (8): التكرارات والنسبة المئوية للعمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
من 25-35	6	16.2
35-45	21	56.8
45 عام فما فوق	10	27.0
المجموع الكلي	37	100

بينت النتائج أعلاه أن هناك (6) من أفراد عينة البحث تتراوح أعمارهم بين (25-35) عام، وأن هناك كذلك (21) من أفراد عينة البحث أعمارهم بين (35-45) عام، بينما هناك (10) من أفراد عينة البحث أعمارهم (45) عام فأعلى، وهذه النتائج تشير إلى أن غالبية الموظفين تقع أعمارهم في الفئة (35-45) عام.

3- المؤهل العلمي:

الجدول (9): التكرارات والنسبة المئوية للمؤهل العلمي

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
ماجستير	6	16.2
بكالوريوس	28	75.7
دبلوم	3	8.1
المجموع الكلي	37	100

أما بالنسبة للمؤهلات العلمية، فقد أشارت نتائج البيانات أعلاه أن أغلبية أفراد عينة البحث هم من حملة البكالوريوس، حيث أظهرت البيانات أن (28) فرداً وبنسبة مئوية (75.7) من عينة البحث يحملون درجة البكالوريوس، وأن هناك (6) أفراد يحملون درجة الماجستير، بينما هناك (3) أفراد يحملون درجة الدبلوم وبنسبة مئوية لا تتعدى (8.1) .

4- المركز الوظيفي:

الجدول (10): التكرارات والنسبة المئوية للمركز الوظيفي

الفقرة	التكرارات	النسبة المئوية
مدير عام	1	2.7
مدير دائرة	11	29.7
نائب مدير الدائرة	9	24.3
رئيس قسم	16	43.3
المجموع الكلي	37	100

أظهرت نتائج التكرارات والنسب المئوية للعوامل المستقلة في البحث، أن هناك مديراً عاماً واحداً فقط لضريبة الدخل الفلسطينية، وهناك كذلك (11) مديراً لدوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، بينما هناك (9) موظفين برتبة نائب مدير الدائرة، وأخيراً هناك (16) رئيس قسم، وهذه البيانات أعلاه تشير إلى أن الأغلبية من عينة البحث هم من رؤساء الأقسام وبنسبة مئوية (43.3).

5- الخبرة:

الجدول (11): التكرارات والنسبة المئوية للخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الفقرة
2.7	1	5 سنوات فأقل
21.6	8	من 6-10 سنوات
45.1	20	10 - إلى 15 سنة
21.6	8	15 سنة فأكثر
100	37	المجموع الكلي

أما فيما يتعلق ببعد الخبرة فقد أظهرت النتائج أعلاه أن هناك (20) فرداً من أفراد عينة البحث لديهم خبرة من عشرة سنوات إلى (15) سنة، وأن هناك ثماني أفراد لديهم خبرة من (6-10) سنوات، وكذلك هناك ثماني أفراد لديهم خبرة (15) سنة فأكثر، بينما هناك فرد واحد فقط لديه خبرة أقل من خمس سنوات، وهذه البيانات تشير إلى أن الأغلبية لديها خبرة من عشرة سنوات إلى خمس عشرة سنة .

3.7 المعالجة الإحصائية:

بعد أن عملت الباحثة على جمع البيانات الإحصائية الخاصة بالبحث وقيامها شخصياً بإدخالها إلى الحاسوب وترميز فقرات البحث حسب ما هو متعارف عليه إحصائياً باختيارها مقياس ليكرت الخماسي، حيث أعطت الإجابة موافق بشدة (5) وموافق (4) ومحايد (3) وغير موافق (2) وغير موافق بشدة (1) فكلما كانت الإجابة مرتفعة كان هناك تطبيق كبير لمبادئ الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية من وجهة نظر موظفيها .

وقد تمّت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتمّ اختبار صحة الفرضيات عند المستوى عن طريق الاختبارات الإحصائية الآتية: ارتباط بيرسون وألفا كرونباخ.

الفصل الرابع: التحليل الإحصائي لنتائج البحث

أولاً: تمهيد:

بعد أن تناولت الباحثة منهجية البحث في الفصل السابق، قامت الباحثة بعرض وتحليل مفصل للنتائج وتفسيرها، وذلك للإجابة عن تساؤلات البحث، وأهدافه، وللتحقق من صحة فرضياته باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة. وبعد ذلك يتم عرض استنتاجات البحث ودلالاته في ضوء الأهداف الموضوعية له.

ثانياً: تحليل النتائج ومناقشة أسئلة البحث:

سؤال الأول للبحث:

ما مدى تطبيق دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية لمعايير الحوكمة من وجهة نظر موظفيها؟

وللإجابة عن هذا السؤال عملت الباحثة على استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من أبعاد أداة البحث المرتبطة بدوائر ضريبة الدخل وهذا ما يمكن رؤيته في الجدول التالي:

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معايير الحوكمة في دوائر ضريبة

الدخل الفلسطينية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الأبعاد	الرقم
0.64	2.3964	النظام والترتيب	1
0.53	3.2432	الإفصاح والشفافية	2
0.50	1.9324	الاستقلالية	3
0.82	3.1441	المساءلة	4
0.69	3.0608	المسؤولية	5
0.75	2.6757	العدالة	6
0.70	2.9459	الوعي الاجتماعي	7
0.84	2.9730	النزاهة	8
0.45	2.7965	الوسط الحسابي الكلي	

تفيد النتائج في الجدول السابق إلى أن أعلى المتوسطات الحسابية قد ارتبط بمعيار الإفصاح والشفافية والذي بلغت قيمته (3.24)، وهذا يشير إلى أن الإفصاح والشفافية له أثر كبير على تفعيل معايير الحوكمة بشكل كبير، وهو يعتبر محور معايير الحوكمة. وقد كانت الدرجة الكلية للمجالات (2.79) وهي درجة متوسطة، حيث أنها تشير إلى أن الحوكمة الجيدة تُطبق بشكل جزئي في دوائر ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، وهذه النتائج اتفقت مع دراسة الداعور (2008) ⁽¹⁾ حول تطبيق الحوكمة في بلديات الضفة الغربية، حيث أشار الداعور في بحثه أن مستوى تطبيق الحوكمة في بلديات الضفة الغربية كانت متوسطة مع تفاوت في مدى تطبيق معايير الحوكمة.

⁽¹⁾ الداعور، إسلام (2008)، مرجع سابق، ص112

أما أقل الأوساط الحسابية فقد كانت لمجال الاستقلالية، وهذا ما يؤكد على أنه لا يوجد هناك استقلالية كاملة لدى دوائر ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية .

كما وقامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبانة ودرجتها وفقاً للمعايير المختلفة للحكومة .

الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار النظام والترتيب من معايير الحكومة.

1 - النظام والترتيب في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية:

الجدول (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار النظام والترتيب في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
2.	تستخدم دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية البرمجيات في أعمالها للحفاظ على السرية وعدم التلاعب بالمعلومات	3.43	1.30	متوسطة
3.	توجد لدى دائرة ضريبة الدخل حوافز قوية تسهم في تحقيق درجات عالية من الأداء المتميز في الدائرة.	2.29	1.07	متدنية
1.	يتوافر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية دليل للحكومة لتطوير العمل الإداري.	1.45	0.96	متدنية
	الدرجة الكلية	2.39	0.64	متدنية

أظهرت نتائج التحليل أعلاه أن الفقرة الخاصة باستخدام دوائر ضريبة الدخل البرمجيات في أعمالها للحفاظ على السرية وعدم التلاعب بالمعلومات حصلت على قيمة (3.43) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى أن هناك توجه لدى دوائر ضريبة الدخل نحو البرمجيات في عملها للحفاظ على سرية المعلومات وعدم التلاعب بها، فاستخدام التكنولوجيا وخاصة البرمجيات لها أثر

كبير في الحد من التجاوزات المالية، والتي ترتقي بدوائر ضريبة الدخل الفلسطينية إلى مراحل متقدمة في محاربة الفساد المالي وتحقيق مستويات عالية من الحوكمة الجيدة، أما الفقرة الخاصة بالحوافز في دوائر الضريبة لتحقيق التميز في الأداء فقد حصلت على قيمة (2.29) وبدرجة منخفضة وهذا عائد على عدم وجود تنافس بين الموظفين لتحقيق مستويات عالية من الأداء كونهم من الطبقة الاجتماعية نفسها والنسق السياسي والمستوى التعليمي، لذلك يبقى توجههم نحو المصلحة العامة محكومة بعوامل داخلية لا يمكن القفز عنها، والحوافز من شأنها أن تساعد في زيادة توجه الموظفين نحو تحقيق الأفضل في عملهم، وتنمي فيهم الشعور بالانتماء لتحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها مؤسستهم، أما الفقرة الخاصة بتوفر دليل للحوكمة في دوائر الضريبة فقد حصلت على وسط حسابي (1.45) وهذه القيمة منخفضة جداً وهذا ما يؤكد عدم توفر كتيب لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية نحو الحوكمة، حيث يعتبر الدليل بمثابة خارطة طريق يسير عليه الموظف في المستويات الدنيا والمدير في المستويات العليا لتحقيق مستويات عالية من النزاهة والشفافية، وقد حصلت الدرجة الكلية للنظام والترتيب على وسط حسابي قيمته (3.3432) وبدرجة متوسطة وهذا مؤشر على أنه لا زالت عملية النظام والترتيب في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية تواجه الكثير من العقبات والمشاكل الفنية في تطبيق الحوكمة في أراضيها.

الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الشفافية والإفصاح من معايير الحوكمة.

2 - الإفصاح والشفافية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية:

الجدول (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار الإفصاح والشفافية في دوائر

ضريبة الدخل الفلسطينية

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
10.	يستطيع مدراء الدوائر الضريبية الاطلاع على العوائد الضريبية للدوائر الأخرى.	4.45	0.76	مرتفعة
5.	تعتبر التقارير التي تقدمها دائرة ضريبة الدخل لوزارة المالية واضحة وتقدم معلومات كافية عن عمل الدائرة.	3.75	1.06	مرتفعة
6.	يتم عرض حسابات دائرة ضريبة الدخل وفقاً لمبادئ المحاسبة الحكومية المستتدة لقانون ضريبة الدخل الفلسطينية.	3.70	0.81	مرتفعة
7.	تفصح دائرة ضريبة الدخل للجهات الخارجية التي لها علاقة بها (وزارة المالية، البلديات، الأملاك، مجلس الوزراء) عن المعلومات المهمة بشكل متناسق ودقيق وواضح.	3.24	1.16	متوسطة
4.	يتضمن التقرير السنوي المعد من قبل دائرة ضريبة الدخل والمقدم لوزارة المالية إفصاحاً عن مستوى الحوكمة في دائرة الضريبة.	2.89	0.93	متوسطة
8.	تفصح دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية في خططها المستقبلية عن حجم الأداء المتوقع من خلال موقعها الإلكتروني.	2.81	1.30	متوسطة
11.	تفصح دائرة ضريبة الدخل بشكل واضح من خلال منشوراتها بالسياسة العامة لدائرة ضريبة الدخل.	2.75	0.76	متوسطة
9.	درجة الإفصاح عن المعلومات المالية من خلال الموقع الإلكتروني.	2.32	1.13	منخفضة
				الدرجة الكلية
		3.2432	0.53	متوسطة

حصلت الفقرة الخاصة بصلاحيّة المدراء الإطلاع على العوائد الضريبية في الدوائر الضريبية

الأخرى على أعلى وسط حسابي (4.45) وهي بذلك درجة مرتفعة جداً، وهذا ما يؤكد على أن

هناك ارتباطاً إلكترونياً كبيراً بين الدوائر الضريبية الفلسطينية المختلفة وإمكانية إطلاع كل دائرة من

دوائر ضريبة الدخل على العائدات الضريبية للدوائر الأخرى وذلك لزيادة التنافس بينها في تحصيل

أعلى إيرادات ضريبية للخرينة العامة، أما الفقرة الخاصة بوضوح التقارير التي تقدمها دوائر

الضريبة إلى وزارة المالية فقد حصلت على وسط حسابي (3.75) وبدرجة مرتفعة، وهذا يمكن

الإشارة إليه بنوع من المجاملة بين الدوائر الرسمية التابعة للسلطة الوطنية الفلسطينية، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (أبو زر، 2006)⁽¹⁾ حيث أشارت أن معيار الإفصاح يعدّ من أهم متطلبات تحقيق العدالة والأمانة في عرض البيانات المالية سواء من ناحية كميتها أو نوعها، وفي الفقرة الخاصة بعرض حسابات دائرة ضريبة الدخل وفقاً لمبادئ المحاسبة الحكومية المستندة لقانون ضريبة الدخل الفلسطينية فقد حصلت على وسط حسابي قيمته (3.70) وبدرجة مرتفعة، وهذا يشير إلى شفافية حسابات دائرة ضريبة الدخل، ولكن الفقرة الخاصة بإفصاح دوائر ضريبة الدخل للجهات الخارجية عن بياناتها المالية فقد حصلت على وسط حسابي (3.24) وبدرجة متوسطة، أما فيما يتعلق بالفقرة الخاصة بتضمن التقرير السنوي إفصاحاً عن الحوكمة على وسط حسابي (2.89) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يؤكد على أن التقارير السنوية في المؤسسات المالية العامة الفلسطينية لا زالت تفتقر إلى تطبيق الحوكمة فيها، بينما حصلت الفقرة الخاصة بإفصاح دوائر الضريبة عن خططها المستقبلية على وسط حسابي (2.81) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يؤكد على أن المستقبل لدى دوائر ضريبة الدخل تحكمه الكثير من العوامل مثل العوامل السياسية التي تتميز بسرعة التغيير وعدم استقرارها في الأراضي الفلسطينية، لذلك لا يمكن وضع خطة والسير عليها بشكل دقيق ومستمر، وقد اتفقت هذه النتائج مع دراسة (الطراونة والعضايبة، 2010)⁽²⁾ بضرورة الإفصاح عن جميع البيانات، والعمل على اتخاذ القرارات السليمة بشكل جماعي، وفيما يتعلق بالفقرة الخاصة بالإفصاح بالسياسة العامة لدائرة ضريبة الدخل من خلال منشوراتها، فقد أشارت النتائج إلى أنها قد حصلت على وسط حسابي (2.75) وبدرجة متوسطة، وأخيراً فيما يتعلق بالإفصاح عن البيانات المالية من خلال موقع الدائرة على شبكة الانترنت فقد حصلت على وسط

¹ أبو زر، عفاف (2006)، مرجع سابق، ص ف.

⁽²⁾ الطراونة والعضايبة، (2010)، مرجع سابق

حسابي (2.32) وبدرجة منخفضة، وهذا ما يؤكد أن دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لا تزال ضعيفة في استعمال شبكة المعلومات للإفصاح عن جميع عملياتها المالية. وبالتالي فقد حصلت الدرجة الكلية للإفصاح والشفافية على متوسط حسابي قيمته (3.2432) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يؤكد على أن هناك تقصير في عملية تطبيق معايير الإفصاح والشفافية بشكل كبير في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وهذا ما يعكس حداثة الحوكمة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث أن نادراً ما يكون هناك عملية إفصاح وشفافية كافية، وهذا عائد إلى الكثير من العوامل الداخلية والخارجية، وهذه النتيجة اتفقت مع دراسة (الطراونة والعضايلة، 2010) ⁽¹⁾ حيث أشارت إلى أن درجة تطبيق الشفافية في الوزارات الأردنية المبحوثة كانت متوسطة لكل منها.

الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الاستقلالية من معايير الحوكمة.

3 الاستقلالية في دوائر الضريبة:

الجدول (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار الاستقلالية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
12.	يوجد لدى دائرة ضريبة الدخل لجنة تنفيذية مستقلة في إدارتها وغير خاضعة للإدارة العليا.	2.40	1.01	متوسطة
13.	تتوفر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة تدقيق داخلي مستقلة عن الإدارة العليا.	2.40	1.55	متوسطة
15.	توجد لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل.	1.81	1.10	منخفضة
14.	تتوفر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة مكافآت يرأسها مدير مستقل.	1.10	0.51	منخفضة
	الدرجة الكلية	1.9324	0.50	منخفضة

⁽¹⁾ الطراونة والعضايلة ، (2010) ، مرجع سابق

فيما يتعلق بالفقرة الخاصة بتوفر لجنة تنفيذية مستقلة في الإدارة وغير خاضعة للإدارة العليا فقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي (2.40) وبدرجة متوسطة، واللجنة التنفيذية المستقلة تساعد في تشخيص مكامن الضعف ومعالجتها بشكل يسهل عمل المؤسسة، أما الفقرة الخاصة بتوفر لجنة تدقيق داخلية مستقلة فقد حصلت على وسط حسابي (2.40) وبدرجة متوسطة، وتوفر لجنة تدقيق مستقلة يكون هدفها الكشف عن التجاوزات المالية بشكل لا يوجد به محاباة وتزييف في الحقائق، وبالتالي التقليل من الفساد المالي وزيادة الإيرادات الضريبية، وهذه النتائج اتفقت مع دراسة (الهنيني، 2004)⁽¹⁾ حيث أشارت أن تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات المساهمة العامة يؤثر تأثيراً إيجابياً على استقلالية مدقق الحسابات، وحصلت الفقرة الخاصة بتوفر لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل على وسط حسابي (1.81) وبدرجة منخفضة، ووجود لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل، تساعد على وضع الشخص المناسب في المكان المناسب، وهذا ما تفتقده دوائر ضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية، وكذلك فقد حصلت الفقرة الخاصة بتوفر لجنة مكافآت يرأسها مدير مستقل على وسط حسابي (1.10) وبدرجة منخفضة جداً، وإن توفر لجنة مكافآت تساعد في مكافأة من يستحق ومعاقبة من يقصر في عمله. وبالنتيجة فقد كان الوسط الحسابي الكلي لمحور الاستقلالية كمعيار من معايير الحوكمة في دوائر الضريبة (1.90) وبدرجة منخفضة، وهذا ما يشير إلى أنه لا زالت هناك الكثير من القيود على الاستقلالية في اتخاذ القرارات في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وهذا يعود إلى عدم وجود ديمقراطية حقيقية في النظام الاجتماعي والسياسي السائد، هذا من جهة، وعدم وجود ثقافة الديمقراطية الإدارية لدى الرئيس والمرؤوس، وهذا يتوافق مع الكثير من الأنظمة العربية وأنظمة الدول النامية بشكل كبير، وهذه

(¹) الهنيني ، ايمان (2004)، مرجع سابق.

النتائج تتفق مع دراسة (درغام والعمور، 2009) ⁽¹⁾ على أن الاستقرار السياسي والأمني له أهمية

كبيرة في تفعيل المساءلة والشفافية والاستقلالية.

الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار المساءلة من معايير الحوكمة.

4- المساءلة في دوائر الضريبة :

الجدول (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار المساءلة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
17.	تعقد اجتماعات الإدارة بشكل منتظم وحسب مقتضيات القانون واللوائح والتعليمات.	3.24	0.92	متوسطة
16.	هناك لجان مراقبة وتفتيش من خارج دائرة ضريبة الدخل مهمتها التأكد من حسن سير الأعمال حسب السياسة العامة لدائرة ضريبة الدخل.	3.10	1.66	متوسطة
18.	يتم مساءلة الأشخاص المسؤولين عن وجود أية مخالفات قانونية وإدارية.	3.08	0.98	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.1441	0.82	متوسطة

وفيما يتعلق بالفقرة الخاصة بعقد اجتماعات بشكل منتظم حيث حصلت هذه الفقرة على

أعلى وسط حسابي (3.24) وبدرجة متوسطة، وعقد هذه الاجتماعات يساعد بشكل كبير على

تفعيل القوانين والمحافظة على الالتزام بها من قبل الموظفين، أي عمل تحديث لهذه القوانين من

خلال الاجتماعات الدورية، وفي الفقرة الخاصة بتوفر لجان مراقبة من خارج الدائرة، فقد حصلت

هذه الفقرة على وسط حسابي (3.1) وبدرجة متوسطة، حيث تُعتبر هذه اللجان بمثابة حوكمة

خارجية تساعد في تحقيق الحوكمة الداخلية، وأخيراً فيما يتعلق بمساءلة الأشخاص عن أي

¹ درغام والعمور (2009)، مرجع سابق

تجاوزات قانونية فقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي (3.08) وبدرجة متوسطة، والقيام بهذه المساءلة من شأنها أن تساعد في شعور الموظفين بالمسؤولية، أي أن المساءلة هي الحافز الفعلي لتحقيق المسؤولية في العمل ، وأما الوسط الحسابي الكلي لفقرات هذا المعيار فقد كان الوسط الحسابي (3.14) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى أن المساءلة في دوائر الضريبة لم ترتق إلى ما يسمى بالثقافة المؤسسية والتي تكفل مساءلة قانونية لكل من يخالف القوانين والأنظمة مهما كانت مرتبته ومركزه الإداري، وهذه النتائج اتفقت مع دراسة (الطراونة والعضايلة، 2010)⁽¹⁾ إلى ان الشفافية والمساءلة لا زال تطبيقها في الكثير من الدول متوسطاً وخصوصاً في مؤسسات القطاع العام. واتفقت كذلك مع دراسة (الداعور ، 2008)⁽²⁾ أن درجة تطبيق المساءلة في بلديات الضفة الغربية كانت متوسطة .

الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار المسؤولية من معايير الحوكمة.

5- المسؤولية في دوائر الضريبة :

الجدول (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار المسؤولية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
21.	هناك سياسة واضحة لمتابعة إقرارات المكلفين وتدقيقها .	3.51	1.14	متوسطة
20.	تلتزم دائرة ضريبة الدخل بالإرشادات العامة المقدمة لها من قبل وزارة المالية.	3.45	0.93	متوسطة
22.	يتم إلغاء القرارات التي تتخذ بشكل خاطئ والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة.	2.86	0.94	متوسطة
19.	تعتقد أن إدارة دائرة الضريبة . وخلال فترة الخمس سنوات الماضية . قد حصلوا على امتيازات وتسهيلات خاصة.	2.40	1.27	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.0608	0.69	متوسطة

(¹) الطراونة ، العضايلة (2010) ، مرجع سابق.

(²) الداعور، إسلام (2008)، مرجع سابق، 112

في الفقرة التي تتعلق بوجود سياسة واضحة لمتابعة إقرارات المكلفين وتدقيقها، فقد حصلت على أعلى وسط حسابي (3.51) وبدرجة متوسطة، ومع ذلك لا بدّ لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية من تطوير هذه السياسات وتفعيلها بشكل أكبر، وذلك للتقليل من التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية، أما الفقرة الخاصة بالتزام دائرة الضريبة بالإرشادات العامة المقدمة لها من قبل وزارة المالية فقد حصلت على وسط حسابي (3.45) وبدرجة متوسطة كذلك، ومن هنا يجب تفعيل مساءلة الموظفين في دائرة ضريبة الدخل بشكل أكبر لتحقيق درجات أعلى من الأداء الفاعل والتميز، وفي الفقرة الخاصة بإلغاء القرارات التي تُتخذ بشكل خاطئ والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة فقد حصلت كذلك على وسط حسابي (2.86) وبدرجة متوسطة، وأخيراً فقد حصلت الفقرة المتعلقة بحصول دوائر الضريبة على امتيازات وتسهيلات خاصة على أقل وسط حسابي (2.4) وبدرجة متوسطة، وأما الوسط الحسابي الكلي ل فقرات هذا المحور فقد بلغ (3.06) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى معيار المسؤولية كأحد معايير الحوكمة الذي لا زال تطبيقه يواجه الكثير من العقبات والمشاكل عوضاً عن ذلك فإن دوائر الضريبة في الأراضي الفلسطينية حديثة المنشأ، وينقصها الكثير من الآليات الإدارية التي من شأنها أن تساعد في تطبيق المسؤولية بشكل يعمل على تحقيق المصلحة العامة. واتفقت هذه النتائج مع دراسة (الهنيبي، 2004) (1) على أن تطبيق المسؤولية بشكل دقيق يؤدي إلى الوصول إلى حوكمة فاعلة تعمل المؤسسة من خلالها على تحقيق أهدافها بشكل مناسب.

الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار العدالة من معايير الحوكمة.

(1) الهنيبي، إيمان (2004)، مرجع سابق.

6- العدالة في دوائر الضريبة :

الجدول (18) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار العدالة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
23.	تتخذ إدارة دائرة ضريبة الدخل قرارات كفيhle بحماية مصالح المكلفين.	3.24	1.06	متوسطة
24.	يتم النظر للإدارة العليا من موظفيها على أنها تحاول ضمان الأداء المتميز والعدل للدائرة.	2.83	0.98	متوسطة
25.	تعمل لجنة شؤون الموظفين على تقييم أداء الموظفين داخل إدارة الضريبة.	1.94	1.15	منخفضة
	الدرجة الكلية	2.6757	0.75	متوسطة

بلغ الوسط الحسابي للفقرة الخاصة باتخاذ دائرة الضريبة قرارات كفيhle بحماية مصالح المكلفين (3.24) وبدرجة متوسطة، وهذه القرارات من شأنها زيادة درجة الشفافية، والتي بدورها تساعد في تطبيق الحوكمة، وكذلك حصلت الفقرة التي تتعلق بنظر الموظفين للإدارة العليا كونها تحاول ضمان الأداء المتميز والعدل للدائرة على وسط حسابي (2.83) وبدرجة متوسطة، وهذا من شأنه أن يُشجّع الديمقراطية الإدارية التي تساعد في عمليات الفهم المتبادل بين العاملين في الدائرة، وبالتالي تحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والفاعلية، أما الفقرة الخاصة بان لجنة شؤون الموظفين تعمل على تقييم أداء الموظفين داخل إدارة ضريبة الدخل الفلسطينية فقد بلغ وسطها الحسابي (1.94) وبدرجة منخفضة، وهذه اللجنة تساعد في فهم أداء الموظفين بشكل أكثر دقة ومعرفة بتوجهاتهم، وبالتالي الوصول إلى كيفية تحقيق الحوكمة بشكل أفضل، وأما الوسط الحسابي الكلي لهذا المعيار فقد بلغ (2.67) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى أن محور العدالة في دوائر الضريبة لا زال قيد البحث، وهذا عائد إلى بعض المشاكل الروتينية والفنية التي تحول دون تطبيق

القوانين بشكل كبير، هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن العدالة في دائرة ضريبة الدخل يلزمها نظام اقتصادي مستقر وليس اقتصاد مقيد بالاحتلال الإسرائيلي من جهة، وبنظام إداري يحكمه حزب أو حركة من جهة ثانية. واتفقت هذه النتائج مع دراسة (الداعور، 2008)⁽¹⁾ حيث أشارت ألى أن درجة تطبيق معيار العدالة والمساواة في بلديات الضفة الغربية كانت متوسطة.

الفرضية الفرعية السابعة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار الوعي الاجتماعي من معايير الحوكمة.

7- الوعي الاجتماعي:

الجدول (19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار الوعي الاجتماعي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
25.	تقوم دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بتوعية موظفيها حول مفهوم الحوكمة وأهم الأسس التي تستند إليها.	3.02	0.89	متوسطة
26.	تعقد دائرة الضريبة ندوات وورشات عمل حول الحوكمة وأهمية تطبيقها في الدوائر الحكومية.	3.00	1.13	متوسطة
27.	تعرض دائرة ضريبة الدخل من خلال موقعها الإلكتروني كافة المعلومات التي يحتاجها المكلف عن الضريبة.	2.81	1.12	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.9459	0.70	متوسطة

أظهرت نتائج التحليل أعلاه إلى أن الوسط الحسابي للفقرة التي تتضمن بأن دائرة ضريبة

الدخل الفلسطينية تقوم بتوعية موظفيها حول مفهوم الحوكمة قد بلغ (3.02) وبدرجة متوسطة،

والفقرة الخاصة بعقد ندوات وورشات عمل حول الحوكمة وأهمية تطبيقها في الدوائر الحكومية قد

بلغ الوسط الحسابي (3.00) وبدرجة متوسطة كذلك، والفقرة الخاصة بعرض دائرة ضريبة الدخل

المعلومات الخاصة بالمكلف على موقعها على الإنترنت قد بلغ (2.81) وبدرجة متوسطة كذلك،

(¹) الداعور، إسلام (2008)، مرجع سابق، ص 112

وقد بلغ الوسط الحسابي الكلي لفقرات لمعيار الوعي الاجتماعي في دوائر الضريبة في الضفة الغربية (2.94) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى أن نسبة الوعي الاجتماعي في دوائر الضريبة لا زالت ينقصها الكثير من العوامل التي من شأنها أن تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة بشكل كبير وخاصة في الدوائر المالية والضريبية ، فموظفي دوائر ضريبة الدخل يدركون مفهوم الحوكمة وأهمية تطبيقها ولكن طبيعة البيئة والظروف السياسية والاقتصادية التي يعيشونها تفتقد الشفافية والنزاهة والعدالة والشعور بالمسؤولية.

الفرضية الفرعية الثامنة من الفرضية الرئيسية الأولى

لا تحقق دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية معيار النزاهة من معايير الحوكمة.

8 - النزاهة:

الجدول (20) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن معيار النزاهة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
30.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بلجنة التدقيق الخارجي.	3.45	1.01	متوسطة
28.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بالاستشاريين غير التنفيذيين لاتخاذ القرارات.	2.81	1.02	متوسطة
29.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بلجنة التدقيق الداخلي لتدقيق إقرارات المكلفين.	2.64	1.54	متوسطة
				الدرجة الكلية
		2.9730	0.84	متوسطة

أظهرت نتائج التحليل أعلاه أن الفقرة الخاصة باستعانة دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية

بلجنة التدقيق الخارجي تبين أن هذه الفقرة حصلت على أعلى وسط حسابي (3.45)، وهذا ما يشير

إلى أن الاستعانة بلجنة تدقيق خارجية تساعد في الوصول إلى مستويات عالية من الحوكمة، في

حين أن الاستعانة بالاستشاريين غير التنفيذيين حصل على وسط حسابي (2.81) بدرجة متوسطة،

ومن شأن ذلك تطوير عمل الدائرة وبذل كل ما يحقق القرارات ذات المردود الإيجابي على تحقيق العدالة في فرض ضريبة الدخل، أما الاستعانة بلجنة تدقيق داخلي فقد حصلت على وسط حسابي بدرجة متوسطة وقيمتها (2.64)، ولكنها لا تساعد على تحقيق الحاكمية بشكل مباشر ودقيق كون لجنة التدقيق الداخلي ممكن اختراقها من قبل بعض الأشخاص أصحاب المصالح والأجندة الذاتية، وقد بلغ الوسط الحسابي الكلي لفقرات معيار النزاهة في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية (2.973) وبدرجة متوسطة، وهذه النتائج في تعني أن هناك توجه نحو تطبيق النزاهة كأحد معايير الحاكمية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لما لذلك من أهمية كبيرة في تفعيل الكفاءة والفاعلية بشكل كبير.

- تحليل القسم الثالث لفقرات الاستبانة الموجهة للإدارة العليا

الجدول (21) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبانة الموجهة للإدارة العليا في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
3	قامت دائرة ضريبة الدخل خلال الخمس سنوات الماضية بتحقيق مستويات نقدية جيدة من خلال مستويات عالية من التحصيل الضريبي -يرجى الإجابة عن السؤال من خلال الرجوع إلى الكشوفات ومقارنتها- (تحت معيار مسؤولية).	3.83	0.83	مرتفعة
1	تقوم الإدارة العليا بإلغاء القرارات الإدارية التي تتخذ بشكل خاطئ والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة. (تحت معيار المسؤولية).	3.41	0.66	متوسطة
2	يستطيع المراقبون على أداء دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجونها من الإدارة العليا مباشرة. (تحت معيار الإفصاح والشفافية).	3.16	0.57	متوسطة
4	تلتزم الإدارة العليا بالأعمال الأساسية المحددة ضمن الأهداف العامة للدائرة. (تحت معيار النظام والترتيب).	3.16	0.71	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.39	0.37	متوسطة

أشارت نتائج التحليل أعلاه إلى أن إجابات موظفي الإدارة العليا حول تحصيل ضريبة الدخل الفلسطينية مستويات عالية من العوائد الضريبية، فقد أشارت النتائج إلى وسط حسابي (3.83) وبدرجة مرتفعة، وهذا يتوافق مع الأرقام والبيانات التي تم الحصول عليها من موقع وزارة المالية حول العائدات الضريبية.

أما فيما يتعلق في قيام الإدارة بإلغاء القرارات الإدارية التي تُتخذ بشكل خاطئ، والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة، فقد أظهرت النتائج بوجود وسط حسابي قيمته (3.41) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يشير إلى أن إلغاء القرارات الإدارية التي تتخذ بشكل خاطئ تمرّ في الكثير من المراحل والتعقيدات وخاصة في المستويات العليا من الإدارة.

أما فيما يتعلق باستطاعة المراقبون على أداء دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجونها من الإدارة العليا مباشرة ، حيث أظهرت نتائج التحليل إلى أن الوسط الحسابي (3.16) وبدرجة متوسطة، وهذا ما يعطي انطباعاً بأن الإفصاح والشفافية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لا زال قيد البحث، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الداعور، 2008)⁽¹⁾ حيث أظهرت دراسته أن درجة تطبيق معيار الشفافية في بلديات الضفة الغربية كانت متوسطة.

وأخيراً فيما يتعلق بالتزام الإدارة العليا بالأعمال الأساسية المحددة ضمن الأهداف العامة للدائرة فقد أظهرت النتائج أن الوسط الحسابي قيمته (3.16) وبدرجة متوسطة، وهذا انعكاس طبيعي لما تقوم به دوائر ضريبة الدخل في مناطق السلطة الفلسطينية من مستويات متوسطة من الأداء.

(1) الداعور، إسلام (2008)، مرجع سابق، ص 112.

أما الوسط الحسابي الكلي فقد أشارت قيمته إلى (3.39) وبدرجة متوسطة وهذا ما يشير إلى أن تطبيق الإدارة العليا لمبدأ المسؤولية والإفصاح والشفافية والنظام والترتيب يكون بدرجة متوسطة، وهذا ما يعتبر دليل على أن الإدارة العليا في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لا يوجد لديها نمط إدارة فاعل وقوي يجعلها تبادر في التغيير، وتبني أساليب حاكمية مؤسسية قادرة على تحقيق أهداف مستويات عالية من الإدارة الرشيدة.

السؤال الثاني للبحث:

ما دور زيادة الوعي بالحوكمة ونشر ثقافة الشفافية والإفصاح في الدوائر الحكومية في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء ودعم الشفافية؟

الفرضية الرئيسية الثانية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية وبين مصفوفة الأداء.

-الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية: هل يوجد هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة والفاعلية في دوائر الضريبة الفلسطينية:

تشير نتائج ارتباط بيرسون بأن هناك علاقة ارتباطيه بين الفاعلية ومعايير الحوكمة، حيث أن معامل الارتباط قد بلغ (0.801) وهذا دال إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.01) ، وهذا يشير إلى قوة العلاقة بين المعايير المختلفة للحوكمة والفاعلية في الدوائر المالية وخاصة

ضريبة الدخل الفلسطينية، فكلما زادت درجة تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، كلما زادت فاعلية أدائها.

أما الوسط الحسابي للفاعلية فقد بلغ قيمته (2.86)، وهذه القيمة تتمتع بدرجة متوسطة، وكذلك الوسط الحسابي الكلي لمعايير الحاكمية (2.79) وهي كذلك قيمة متوسطة، وهذا يشير إلى الارتباط القوي بين الفاعلية ومعايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

-الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية: هل يوجد هناك علاقة ارتباط ذات دلالة

إحصائية بين الحوكمة والكفاءة المالية في دوائر الضريبة الفلسطينية.

أظهرت نتائج ارتباط بيرسون إلى أن هناك علاقة ارتباطيه بين الكفاءة ومعايير الحوكمة فقد أشارت النتائج إلى أن معامل الارتباط قد بلغ (0.91)، وهذا دال إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.01) وهذا بدوره يشير إلى أن لمعايير الحوكمة ارتباطاً قوياً مع الكفاءة المالية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية . فكلما زادت درجة تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية ، كلما زادت كفاءة أدائها.

ويشير الوسط الحسابي لمعايير الكفاءة المالية إلى (2.81) وهذه قيمة متوسطة، وكذلك أشارت قيمة الوسط الحسابي إلى معايير الحوكمة ككل (2.79) وهي كذلك قيمة متوسطة، وهذا ما يؤكد على قوة العلاقة الإرتباطية بين الكفاءة والحوكمة.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى ألفا أقل من أو يساوي (0.05) بين تطبيق كل معيار من معايير الحوكمة مع معايير الحوكمة ككل.

الجدول (22) مصفوفة العلاقة بين المعايير المختلفة للحكومة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية

النزاهة	الوعي الاجتماعي	العدالة	المسؤولية	المساءلة	الاستقلالية	الإفصاح والشفافية	النظام والترتيب		
0.24	0.27	0.33	0.48	0.46	0.39	**0.55		معامل الارتباط	النظام والترتيب
0.13	0.10	0.04	0.002	0.003	0.017	0.00		المعنوية	
0.413	0.12	0.31	0.41	0.41	0.35		0.55	معامل الارتباط	الإفصاح والشفافية
0.011	0.45	0.058	0.012	0.008	0.031		0.00	المعنوية	
0.61	0.05	0.60	0.49	0.44		0.35	*0.39	معامل الارتباط	الاستقلالية
0.00	0.75	0.00	0.002	0.005		0.031	0.017	المعنوية	
0.40	0.21-	0.55	0.47		0.449	0.43	**0.46	معامل الارتباط	المساءلة
0.012	0.19	0.00	0.003		0.005	0.008	0.003	المعنوية	
0.49	0.185	0.55		0.47	0.49	0.41	0.48	معامل الارتباط	المسؤولية
0.002	0.27	0.00		0.003	0.002	0.012	0.002	المعنوية	
0.39	0.018		0.55	0.55	0.60	0.31	0.33	معامل الارتباط	العدالة
0.017	0.915		0.00	0.00	0.00	0.058	0.04	المعنوية	
0.034		0.018	0.185	0.21-	0.054	0.127	0.27	معامل الارتباط	الوعي الاجتماعي
0.844		0.915	0.27	0.19	0.75	0.45	0.10	المعنوية	
	0.034	0.39	0.49	0.407	0.614	0.41	0.24	معامل الارتباط	النزاهة
	0.844	0.017	0.002	0.012	0.00	0.011	0.13	المعنوية	
**0.70	0.26	**0.72	**0.78	**0.69	**0.73	**0.65	**0.69	معامل الارتباط	الحاكمية
0.00	0.10	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.0	المعنوية	

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

أظهرت نتائج مصفوفة الارتباط إلى أن جميع معايير الحوكمة لها ارتباط مع الحوكمة ككل

ما عدا الوعي الاجتماعي، وهذا واضح بشكل كبير حيث أن دوائر ضريبة الدخل كغيرها من

الدوائر تقتقر إلى الوعي الاجتماعي بضرورة توفير الشفافية والنزاهة والعدالة والمساواة والمسؤولية والمساءلة والنظام والترتيب .

ويعود عدم وجود ارتباط بين إجابات أفراد عينة البحث فيما يتعلق بالوعي الاجتماعي والحوكمة إلى عدم توفر الأرضية الاجتماعية التي رافقت تطور المؤسسات الحكومية، ليس في مناطق السلطة الوطنية فحسب ولكن في أغلب الدول النامية ومنها الدول العربية، فالبناء الاجتماعي وإصلاحه له أثر كبير على تطور الوعي لدى الموظفين وخاصة في المؤسسات العامة، فهناك الكثير من الموظفين والمسؤولين في المؤسسات العامة يفتقرون إلى ثقافة تعتمد على تحقيق المصلحة العامة أولاً، فغياب الوعي الاجتماعي لدى الكثير من الموظفين بأهمية تحقيق وتنفيذ معايير الحوكمة يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على القيام بأعمالها بصورة كافية ، ولا شك أن الوعي الاجتماعي يساعد بتحقيق مستويات عالية من الشفافية والنزاهة والعدالة والمسؤولية والمساءلة والإفصاح كل ذلك مرتبط بآلية النمط السياسي السائد، هل هو نمط ديمقراطي يؤمن بالحرية والتعددية السياسية والانتقاد والمساءلة، أم هو نمط سياسي تحكمه ما يسمى بالدكتاتوريات الثورية التي لا تقبل الانتقاد وانفراد الحزب الحاكم بالنشاط الاقتصادي، حتى وإن كان ذلك يصب في صالحها، ومن هنا يمكن التأكيد على أن عملية غرس وعي اجتماعي لدى الموظفين في المؤسسات الحكومية والتي من شأنها أن تساعد في الوصول إلى أهداف المؤسسة العليا يتطلب إعادة النظر بشكل جدي في طبيعة النظام السياسي وآليات عمله ، فجوهر الديمقراطية الإدارية هو المحاسبة الذاتية داخل المؤسسة وهذا كفيل بتفعيل معايير الحوكمة بشكل مناسب.

إن غياب الوعي الاجتماعي بضرورة تفعيل القوانين والحفاظ عليها يعتبر المحور الأساسي في عدم تحقيق فاعلية وكفاءة المؤسسة، وهذا ما يشهده العالم اليوم نتيجة غياب هذا

الوعي بما تتطلبه الظروف الحالية للمؤسسات فالوعي الاجتماعي يعتبر العمود الفقري الذي يربط جميع معايير الحاكمية المؤسسة مع بعضها البعض ، من هنا تستطيع الباحثة القول بأن غياب الارتباط بين معيار الوعي الاجتماعي ومعايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية يتطلب تغيير الكثير من السياسات الإدارية والمالية لدى هذه المؤسسات والقيام بوضع نظام أو بروتوكول خاص يلتزم به غالبية الموظفين من الإدارة العليا حتى الدنيا هذا من جهة، ومن جهة ثانية تعميق الفهم لدى موظف دوائر ضريبة الدخل بأهمية الوعي الاجتماعي بالقيام بعمله على أكمل وجه.

إن ما تقوم به الكثير من المؤسسات الدولية والشركات العالمية بخصوص ما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية سواء أكانت محاسبية أو إدارية تساهم بشكل كبير في تعميق الوعي الاجتماعي لدى الموظفين، مما يساعد في الوصول إلى الأفضل ، إن ما حملته الكثير من التغيرات الاقتصادية في السنوات القليلة الماضية ساهم بشكل كبير في زيادة المطالبات بضرورة الوصول إلى مستويات عالية من الوعي الاجتماعي في المؤسسات الحكومية بشكل كبير.

الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول الاستنتاجات والمبحث الثاني التوصيات وآليات تنفيذها.

المبحث الأول: الاستنتاجات

بعد عرض نتائج البحث تتناول الباحثة مجموعة من الاستنتاجات التي توصلت إليها في ضوء نتائج البحث.

1 يقوم الموظفون في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في الضفة الغربية بتطبيق النظام والترتيب كأحد معايير الحوكمة بدرجة متوسطة، وهذا ما أشارت إليه قيمة الوسط الحسابي والذي بلغ (2.3964). وهذا مؤشر على أنه لا زالت عملية النظام والترتيب في مؤسسات السلطة تواجه الكثير من العقبات والمشاكل الفنية في التطبيق.

2 تُظهر نتائج تحليل الفرضيات أن معيار الإفصاح والشفافية يُطبق في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية بدرجة متوسطة وبوسط حسابي مقداره (3.2432)، وهذا ما يؤكد على أن هناك تقصير في عملية تطبيق معايير الحوكمة بشكل كبير، وهذا ما يعكس حداثة الحوكمة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية حيث أن نادراً ما يكون هناك عملية إفصاح وشفافية كافية، وهذا عائد إلى الكثير من العوامل سواء داخلية أو خارجية.

3 أظهرت النتائج أن تطبيق معيار الاستقلالية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية يواجه الكثير من المشاكل والعقبات حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (1.90)، وإن درجة تطبيقه منخفضة جداً وهذا عائد إلى أنه لا زالت هناك الكثير من القيود على الاستقلالية في اتخاذ القرارات في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وهذا يعود إلى عدم وجود ديمقراطية حقيقية في النظام

الاجتماعي والسياسي السائد، هذا من جهة، وعدم وجود ثقافة الديمقراطية الإدارية لدى الرئيس والمرؤوس في المؤسسات الفلسطينية.

4 كذلك أشارت النتائج إلى أن تطبيق معيار المساواة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لا زال في بداياته حيث أشارت قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.14) إلى درجة متوسطة في تطبيقه، وهذا ما يؤكد على أن المساواة في الدوائر المالية لا زالت تفتقر إلى الكثير من الآليات المناسبة لتطبيقها ، وعملية المساواة في المؤسسات الفلسطينية صعبة في ظل الظروف السياسية الحالية نتيجة غياب السلطة والسيادة على كامل مناطق الضفة الغربية وهذا ما يجعل معيار المساواة مغيب بعض الشيء.

5 فيما يتعلق بالمسؤولية بينت النتائج أن الوسط الحسابي له قد بلغت قيمته (3.0608)، وهذه القيمة تشير إلى تطبيق المسؤولية بدرجة متوسطة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وتطبيق المسؤولية فيها يتطلب أن يكون هناك آليات عمل تستوعب تطبيقه، وهذا ما تفتقره هذه المؤسسات بشكل كبير، والمسؤولية ليست شيء افتراضي وإنما هي نهج إداري أخلاقي يتطلب من المسؤول تبنيه بشكل يعزز آليات العمل.

6 من خلال النتائج تبين أن معيار العدالة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية قد حصل على وسط حسابي (2.6757) وبدرجة متوسطة، وهذه النتيجة تُظهر كذلك أن معيار العدالة لا يزال يواجه الكثير من العقبات في التطبيق، فالعدالة مرتبطة ارتباط كبير بالمسؤولية حيث أن تطبيق العدالة يتطلب أولاً تطبيق المسؤولية، ومن هنا يجب التركيز على غرس ثقافة المسؤولية لدى الموظفين في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

7 ترى الباحثة أنه وبالرغم من نتيجة مصفوفة الارتباط التي أظهرت أن جميع معايير الحوكمة لها ارتباط مع الحوكمة ككل ما عدا الوعي الاجتماعي، إلا أن الإداريين في دوائر ضريبة الدخل

يدركون أبعاد مفهوم الحوكمة وأهمية تطبيقها، وقد بينت نتائج البحث أن تطبيق معيار الوعي الاجتماعي في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية كان بدرجة متوسطة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (2.973).

8 - فيما يتعلق بالنزاهة بينت النتائج أن الوسط الحسابي قد بلغت قيمته (2.973)، وهذه القيمة تشير إلى تطبيق النزاهة بدرجة متوسطة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية. وهذه النتيجة تعني أن هناك توجه نحو تطبيق النزاهة كأحد معايير الحاكمية في دوائر ضريبة الدخل لما لذلك من أهمية كبيرة في تفعيل الكفاءة والفاعلية بشكل كبير والحد من التجاوزات المالية والإدارية وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

9 - أما فيما يتعلق بالعلاقة الارتباطية بين الفاعلية والكفاءة من جهة ومعايير الحوكمة من جهة أخرى وقد أكدت النتائج على وجود علاقة ارتباطية دالة إحصائياً من خلال معامل ارتباط بيرسون، حيث أشار معامل الارتباط بين الكفاءة والحوكمة إلى (0.91)، وكذلك أشارت النتائج إلى أن معامل الارتباط بين الفاعلية والحوكمة إلى (0.80)، وهذه النتائج تؤكد على أن تطبيق الكفاءة والفاعلية في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية يتطلب تطبيق معايير الحوكمة كحزمة واحدة.

المبحث الثاني: التوصيات وآليات تنفيذها

أولاً: التوصيات الخاصة بالبحث:

اعتماداً على النتائج أعلاه توصي الباحثة بما يلي:

1 - دلت النتائج المتعلقة بتصوّرات المبحوثين لمعايير الحوكمة بأنها متوسطة ومطبقة بشكل جزئي؛ لذلك يوصى بضرورة التركيز على تفعيل مبادئ الحوكمة بشكل يعزّز الأداء في

المؤسسات الحكومية وخاصة المالية، وأن تكون إدارات مؤسسات القطاع العام مقتنعة بأهمية هذه القواعد والضوابط مما يساعد على تنفيذها عن طريق جهد متكامل ومخطط له وشامل لجميع دوائرها، فوجود حوكمة داخل المؤسسات المالية يساعد في الحد من التجاوزات ويشجع على الالتزام بالقوانين الداخلية في المؤسسة وبالتالي تحسين كفاءة وفاعلية أداءها . وذلك من خلال تفعيل أنظمة الرقابة والمحاسبة الداخلية والكشف عن الذمم المالية لمديري الدوائر الضريبية.

2 - الالتزام بشكل أكبر بتحقيق درجات عالية في تطبيق معايير الحوكمة في العمليات المالية والتي من شأنها زيادة الالتزام بمبادئ الشفافية والنزاهة حيث أن تطبيق هذه المبادئ يساعد في الوصول إلى تحقيق أهداف المصلحة العامة.

3 - العمل الجاد على زيادة وعي الموظفين والمسؤولين بمعايير الحوكمة لما لذلك من أثر كبير على تحقيق الأهداف العليا للمؤسسات المالية بشكل كبير وزيادة الوصول إلى مستوى مقبول من الوعي لدى الموظف بأهمية المحاسبة الداخلية، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية والندوات وورشات العمل حول مفهوم الحوكمة وأهمية تطبيقها في القطاع العام.

4 - وضع دليل عملي لتطبيق الحوكمة في الدوائر الحكومية الفلسطينية بشكل يعزز الشفافية والنزاهة والعدالة والمسؤولية والالتزام الأخلاقي بالوظيفة، وبشكل ينسجم مع احتياجاتها وسياساتها وأنظمتها و إيجاد البيئة السياسية والاقتصادية المناسبة لتطبيقها، والتي تؤمن سيادة الشفافية ودولة القانون وتطوير التشريعات وفقاً لأفضل الممارسات الدولية وإعداد الأطر القانونية والرقابية اللازمة وذلك من خلال الاستعانة بخبراء ومستشارين خارجيين .

ثانياً: التوصيات الموجهة إلى وزارة المالية :

- 1 - ضرورة وضع بروتوكول خاص بالحوكمة من قبل وزارة المالية يعتمد عليه الموظفون في أدائهم، وضرورة وضع الموظف المناسب في المكان المناسب والابتعاد على الفساد والمحسوبية والواسطة والرشوة .
- 2 - زيادة عدد الدورات والتدريب لدى الموظفين في وزارة المالية لزيادة مقدرتهم على التعامل مع معايير الحوكمة بشكل يعزز الكفاءة والفاعلية ويساعد في تحقيق الوفرة في العائدات الضريبية وعدم المساس بالمصلحة العامة .
- 3 - ضرورة التركيز على زيادة وعي الموظفين بأهمية الحوكمة لما لها من إرساء قواعد الحكم الرشيد والعمل على تشكيل هيئة مستقلة من الخبراء والمستشارين مهمتها الإشراف على تطبيق الحوكمة في القطاع العام الفلسطيني، فإن انتصار المشروع الوطني الفلسطيني في الاستقلال والوصول إلى الدولة يكون عبر تحقيق شفافية ونزاهة في الدوائر المالية ينعكس بشفافية على المستوى السياسي يؤدي إلى تقوية المركز السياسي لصانع القرار السياسي الفلسطيني.

ثالثاً: التوصيات الخاصة بالباحثين مستقبلاً:

- 1 - ضرورة مراجعة آليات الحوكمة في القطاع العام وخاصة في العديد من الدول الأوروبية في ظل الأزمة المالية الحالية وخاصة ما أخذ يطبق في اليونان وإسبانيا والبرتغال، لما لذلك من خلفية معرفية تساعد الباحثين في الوصول إلى أهمية الحوكمة في القطاع العام والذي أشار إليها صندوق النقد الدولي مؤخراً.

2- العمل الجاد بإظهار دور النظام السياسي في تحقيق مستويات من الحوكمة عن طريق

المزيد من الممارسة الديمقراطية في المؤسسات الحكومية وترسيخ مبدأ المشاركة والتعددية

السياسية والتي تحقق تنافساً في الحفاظ على المصلحة العامة.

3- مطالبة الباحثين بضرورة العمل على صياغة دليل يوضح أهمية الوعي الاجتماعي في

تنفيذ معايير الحوكمة متضمناً آليات تطبيقه في القطاع العام وخاصة في الدول النامية .

أولاً: المراجع العربية

القرآن الكريم:

(1) القرآن الكريم، سورة طه، الآية 113-114.

الكتب العلمية:

(1) أمان، مبادئ مدونات السلوك مقدمة إلى القطاع العام والخاص والهيئات المحلية، رام الله،

الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة 2006 م.

(2) حماد، طارق عبد العال، "حوكمة الشركات - المفاهيم - المبادئ - التجارب - تطبيقات

الحوكمة في المصارف"، الطبعة 2، المجلد 1، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية

- مصر، 2005م.

(3) الخضير، محسن أحمد، حوكمة الشركات: تفعيل أدوات الرقابة الضميرية للشركات،

مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة - مصر، 2005 م.

(4) داودي، الطيب، "الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة

في مطلع القرن الواحد والعشرين"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،

عمان - الأردن، 2008م.

- (5) الرشيد، عادل، إدارة الشراكة بين القطاعين العام والخاص، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة 1، المجلد 1، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2006م.
- (6) الشماع، خليل وحمود، خضير، نظرية المنظمة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2000م .
- (7) عاشور، أحمد، تحسين أداء التنمية من خلال إصلاح منظومة إدارة الحكم في الدول العربية، مؤتمر الإدارة الرشيدة لخدمة التنمية في الدول العربي، المملكة الأردنية الهاشمية_البحر الميت، شباط - 2005 م.
- (8) علي، عبد الهادي مسلم، مذكرات في تحليل وتصميم المنظمات، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، 1997 م.
- (9) علي، عبد الوهاب نصر، وشحاته ، شحاته السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة. الدار الجامعية، الإبراهيمية - الإسكندرية، 2007م.
- (10) غانم، حجاج ، "الإحصاء التربوي يدوياً وباستخدام SPSS"، عالم الكتب، الطبعة الأولى، القاهرة ، 2008م.
- (11) القريوتي، محمد قاسم، نظرية المنظمة والتنظيم، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2000م.
- (12) مصلح، عبير وآخرون، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، أمان (الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة) ، الطبعة الأولى، 2007م.
- (13) الوليد، بشار يزيد، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار الراجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009م .

الرسائل الجامعية

- (1) أبو زر، عفاف، "إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمة المؤسسية في القطاع المصرفي الأردني"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان - الأردن، 2006م.
- (2) الجعيدي، عمر، "مستوى الحاكمة وأثره على أداء الشركات"، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان - الأردن، 2007م.
- (3) الداغور، إسلام، "مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخليل، فلسطين، 2008م.
- (4) الشحادات، محمد قاسم عبد الله ، "أثر تبني الشركات المساهمة العامة الأردنية لمبادئ الحوكمة على قرارات المستثمر المؤسسي في بورصة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008م .
- (5) الفار، عبد المجيد الطيب، " إدارة الأرباح أثر الحاكمة المؤسسية عليها، وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة ببورصة عمان " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان - الأردن، 2006م.
- (6) قاسم، دقة عبد الرحمن، " العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني " ، جامعة النجاح الوطنية، رسالة ماجستير، منشورات جامعة النجاح الوطنية، 2003م.
- (7) قباجة، عدنان، "أثر فاعلية الحاكمة المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان - الأردن، 2008م.

8) كلبونة، أحمد، "دور الحاكمية المؤسسية في تحسين ممارسات المصارف الأردنية (وفق دليل الحاكمية الصادر عن البنك المركزي الأردني لعام 2007م"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، عمان-الأردن، 2008م.

9) منصور، ايهاب خضر احمد، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2004 م.

10) الهنيبي، إيمان أحمد، "تطوير النظام للحاكمية المؤسسية في المؤسسات العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني، " أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان-الأردن، 2004م.

المجلات والدوريات:

1) الطراونة، رشا نايل والعضايلة علي، " أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 6، العدد1، 2010 م.

2) الفرا، ماجد و اللوح ، نبيل ، تطور الهياكل التنظيمية للوزارات الفلسطينية في قطاع غزة وأثره على الكفاءة الإدارية، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007م.

3) خليل، عبد القادر، "الحوكمة وثنائية التحول نحو اقتصاد السوق وتفتشي الفساد (دراسة اقتصادية تقييمية حول الجزائر)", بحوث اقتصادية عربية، العدد 46 ربيع 2009 السنة السادسة عشرة، 2009م.

- 4) خوري، سابا ، " الحاكمية المؤسسية ودور أعضاء مجلس الإدارة المستقلين في الشركة"، مجلة البنوك في الأردن، العدد التاسع، المجلد الرابع والعشرون، كانون الأول 2005م.
- 5) درغام، ماهر موسى والعمور، سالم عميرة ، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في قطاع غزة (دراسة تحليلية)"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5 العدد ، 2، 2009م.
- 6) مطر، محمد " أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات، كلية العلوم الإدارية والمالية، المجلد 36، العدد 2، 2009 م. متوفر على موقع دراسات: <http://journals.ju.edu.jo>

وقائع المؤتمرات

- 1) إبراهيم، محمد عبد الفتاح، "إطار محاسبي مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الأوراق المالية (مدخل تحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة)"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية – جامعة الزيتونية الأردنية، الأردن، 27-29/4/2005م.
- 2) البشير، محمد ، " التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، المؤتمر العلمي المهني – الخامس لجمعية مدققي الحسابات الأردنيين، عمان – الأردن، 2003م. متوفر على الموقع: <http://aldar-alarabia.net>
- 3) خوري، نعيم، " أين يقف الأردن من التحكم المؤسسي“ ، المؤتمر العلمي المهني – الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان – الأردن، 2003 م.

- (4) دهمش، نعيم و أبو زر، عفاف، الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بمهنة المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان - الأردن، 24-25\9\2003م .
- (5) مطر، محمد، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقد في عمان - الأردن، الفترة من 24-25 أيلول 2003 م .

النشرات

- (1) البنك المركزي الأردني، دليل الحاكمة المؤسسية للبنوك (التحكم المؤسسي في الأردن)، عمان - الأردن 2007م.
- (2) الصاوي، عبد الحافظ، " الحوكمة ..الحكم الرشيد للشركات " ، ٢٠٠٥ م، مقالة منشورة على الموقع الإلكتروني : www.hawkma.com.
- (3) العجرمي، ماجد، " ضريبة الدخل في القانون الفلسطيني (قانون ضريبة الدخل رقم '17' لسنة 2004"، ورقة بحث، غزة - فلسطين ، 2010م.
- (4) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، "الحكم السليم : تحسين الإدارة الكلية في منطقة الأسكوا"، نيويورك، 2003م.
- (5) تقرير التنمية الإنسانية العربية 2002، الناشر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، نيويورك ، تاريخ النشر 2003 م .
- (6) خليل، ثائر، " ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين"، ورقة بحث، 2007م، متوفرة على الموقع: www.eyeslaw.net

- (7) فرجاني، نادر، **تقرير التنمية العربية الانسانية 2002**، المكتب الإقليمي للدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، عمان - الأردن، 2002 م .
- (8) قباجة، عدنان وحامد، مهند و الشقائي، إبراهيم، **" تعزيز حكومة الشركات في فلسطين"**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، رام الله، 2008م .
- (9) **مركز المشروعات الدولية الخاصة** ، "دليل تأسيس أساليب حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة"، القاهرة، مارس 2005م . متوفر على موقع www.cipe-arabia.org
- (10) **مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE**، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاسواق الصاعدة"، القاهرة - مصر، 2002م. متوفر على الموقع: www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp
- (11) النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، **صندوق النقد الدولي**، 2001.

الندوات:

- 1 - العلق، علي محسن، بناء نظام الشفافية والنزاهة في العراق، ندوة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - 2005/2/23 .

Books:

- 1) James. Simon, Nobes. Christopher – The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice, Seventh Edition Updated 2000-2001 Financial Times/Prentice Hall. Hall, 2002.
- 2) Jones. Sally M. Principles of Taxation for Business and Investment Planning, 2004, the MC Graw Hill Irwin Companies.

Dissertations

- 1) Bauer, et al ‘ **Empirical Evidence on Corporate Governance in Europe: The Effect on Stock Returns, Firm Value and performance** ,2004
- 2) Brown , L and M caylor, , **corporate governance and firm performance** . Working paper .Georgia state University. (2004),online available: www.ssrn.com
- 3) Drobetz et al, **Corporate Governance and Expected Stock Returns**, Germany, 2002

Journals And Periodicals and working papers:

- 1) Björk, Peder, & Hans Johansson, **Towards a governance theory: A state-centric approach** paper IPSA Quebec, August 2000.

- 2) Bryane Michael, Randy Gross (2004) **Running business like a government in the new economy**: lessons for organizational design and corporate governance, Corporate Governance, Volume: 4, Issue: 3
- 3) Claessens, Stijn., "Corporate Governance and Development",The international bank for Reconstruction and Development /The World bank, 2003.
- 4) Demirag, S. Sudarsanam and M. Wright (2000) 'Corporate Governance: Overview and Research Design, The British Accounting Review 34: 2000
- 5) Dixon, Patrick. The Future of Corporate Governance, articil, 2000, p.2, online available: <http://www.leighbureau.com/speakers/PDixon/essays/Corp%20Governance.pdf>
- 6) Klapper , L and I Love, (2002), Corporate Governance Investor protection and performance in Emerging Markets, working paper , The world bank development research group finance.
- 7) Leslie budd (2007) Post-bureaucracy and reanimating public governance: A discourse and practice of continuity? **International Journal of Public Sector Management** , Volume: 20 Issue: 6 Page: 531 – 547.
- 8) Margaret M. Hopkins, Deborah A. O’Neil, Helen W. Williams (2007) Emotional intelligence and board governance: leadership lessons from the public sector , **Journal of Managerial Psychology** , Volume: 22 Issue: 7 Page: 683 – 700
- 9) Mukul G. Asher ,**Reforming governance and regulation of urban cooperative banks in India**, Journal of Financial Regulation and Compliance ,Volume: 15 Issue: 1Page: 20 – 29, (2007)

- 10) Richard M. Steers (1991) Introduction to Organizational behavior , 4th ed (New York , NY: Harper Collins Publishers
- 11) Roy Mersland , R. Qystein Strom, Performance and governance in microfinance institutions, Journal of Banking & Finance, vol 33, no.4, (2009).
- 12) **UNDP, Governance for Sustainable Human Development, 1997.**
- 13) United kingdom shareholders association, **the financial aspects of corporate governance** , “ the Cadbury report , (1992)”.
- 14) Veshwanath .Tara, and Kaufmann daniel, Towards **Transparency in Finance and Governance**, the World Bank, 6/September/1999..

Websites:

- 1) Mathensin, S. 2002. **Corporate Governance Defined**, Online available : [http:// www.corpgov.net / library/definitions .htm](http://www.corpgov.net/library/definitions.htm)
- 2) The organization for Economic Co-operation and development (OECD) 2004. **Principles of Corporate Governance**, available online: [http:// www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- 3) <http://www.arabicstat.com/>
- 4) <http://www.alsabaah.com/paper>
- 5) www.hayatcenter.org
- 6) Cattrysse, Jan., 2005, " Reflection on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor" , online available: **www.ssrn.com**.
- 7) <http://www.borssa.com>
- 8) [1http://2.ilyesareg.com/](http://2.ilyesareg.com/)

- 9) <http://www.mof.gov.ps/index.php> موقع وزارة المالية الفلسطينية
- 10) <http://www.transparency-libyaonline.com>
- 11) <http://journals.ju.edu.jo> موقع مجلة دراسات
- 12) <http://aldar-alarabia.net>
- 13) www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp
- 14) <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/topics/76195/posts/194069>

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة حول

"مدى تطبيق معايير الحوكمة في دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء"

عزيزي المستجيب

تحية طيبة وبعد:

تهدف هذه الإستبانة إلى تقييم مدى تطبيق معايير الحوكمة في مؤسستكم،

والحوكمة " هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية" (حماد، 2005) (1)

آملين منكم التعاون خدمة للبحث العلمي والتطوير، علماً أننا سنتعامل مع المعلومات التي تقدمونها بسرية تامة، ونؤكد لكم أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم تعاونكم

ودمتم لنا ،،،

الباحثة

بيان عيسى عمرو

0599479373

طالبة ماجستير إدارة أعمال – جامعة الخليل

(1) حماد، طارق، "حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، ط2، مجلد1، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2005م

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة الملائمة فيما يلي:

القسم الأول: البيانات التعريفية (الديموغرافية)

1. الجنس: ذكر انثى

2. العمر: أقل من 25 عاماً
 من 25 – أقل من 35
 من 35 – أقل من 45
 45 عاماً فما فوق

3. التخصص العلمي:

4. المؤهل العلمي: دكتوراه
 ماجستير
 بكالوريوس
 دبلوم
 غير ذلك

5. المركز الوظيفي: مدير عام
 مدير دائرة
 نائب مدير الدائرة
 رئيس قسم
 موظف

6. سنوات الخبرة في المؤسسة:

5 سنوات أو أقل
 من 6 – أقل من 10
 من 10 – أقل من 15
 15 سنة فأكثر

القسم الثاني: اسئلة هذا القسم موجه الى الإداريين (مدير عام، مدير دائرة، نائب مدير الدائرة، رئيس قسم) أولاً: النظام والترتيب

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
1.	يتوافر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية دليل للحكومة لتطوير العمل الإداري.					
2.	تستخدم دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية البرمجيات في أعمالها للحفاظ على السرية وعدم التلاعب بالمعلومات.					
3.	توجد لدى دائرة ضريبة الدخل حوافز قوية تسهم في تحقيق درجات عالية من الأداء المتميز في الدائرة.					

ثانياً: الإفصاح والشفافية

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
4.	يتضمن التقرير السنوي المعد من قبل دائرة ضريبة الدخل والمقدم لوزارة المالية إفصاحاً عن مستوى الحوكمة في دائرة الضريبة.					
5.	تعتبر التقارير التي تقدمها دائرة ضريبة الدخل لوزارة المالية واضحة وتقدم معلومات كافية عن عمل الدائرة.					
6.	يتم عرض حسابات دائرة ضريبة الدخل وفقاً لمبادئ المحاسبة الحكومية المستندة لقانون ضريبة الدخل الفلسطينية.					
7.	تفصح دائرة ضريبة الدخل للجهات الخارجية التي لها علاقة بها (وزارة المالية، البلديات، الأملاك، مجلس الوزراء) عن المعلومات المهمة بشكل متناسق ودقيق وواضح.					

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
8.	تفصح دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية في خططها المستقبلية عن حجم الأداء المتوقع من خلال موقعها الالكتروني.					
9.	درجة الإفصاح عن المعلومات المالية من خلال الموقع.					
10.	يستطيع مدراء الدوائر الضريبية الاطلاع على العوائد الضريبية للدوائر الأخرى.					
11.	تفصح دائرة ضريبة الدخل بشكل واضح من خلال منشوراتها بالسياسة العامة لدائرة ضريبة الدخل .					

ثالثاً: الاستقلالية

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
12.	يوجد لدى دائرة ضريبة الدخل لجنة تنفيذية مستقلة في إدارتها وغير خاضعة للإدارة العليا.					
13.	تتوفر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة تدقيق داخلي مستقلة عن الإدارة العليا.					
14.	تتوفر لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة مكافآت برأسها مدير مستقل.					
15.	توجد لدى دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية لجنة شؤون موظفين يرأسها مدير مستقل.					

رابعاً: المساءلة

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
16.	هناك لجان مراقبة وتفتيش من خارج دائرة ضريبة الدخل مهمتها التأكد من حسن سير الأعمال حسب السياسة العامة لدائرة ضريبة الدخل.					
17.	تعقد اجتماعات الإدارة بشكل منتظم وحسب مقتضيات القانون واللوائح والتعليمات.					
18.	يتم مسائلة الأشخاص المسؤولين عن وجود أية مخالفات قانونية وإدارية.					

خامساً: المسؤولية

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
19.	تعتقد أن إدارة دائرة الضريبة . وخلال فترة الخمس سنوات الماضية . قد حصلوا على امتيازات وتسهيلات خاصة.					
20.	تلتزم دائرة ضريبة الدخل بالإرشادات العامة المقدمة لها من قبل وزارة المالية.					
21.	هناك سياسة واضحة لمتابعة إقرارات المكلفين وتدقيقها.					
22.	يتم الغاء القرارات التي تتخذ بشكل خاطيء والتي من شأنها الاضرار بالمصلحة العامة.					

سادساً: العدالة

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
23.	تتخذ إدارة دائرة ضريبة الدخل قرارات كفيhle بحماية مصالح المكلفين.					
24.	يتم النظر للإدارة العليا من قبل موظفيها على أنها تحاول ضمان الأداء المتميز والعدل للدائرة.					
25.	تعمل لجنة شؤون الموظفين على تقييم أداء الموظفين داخل ادائرة الضريبة.					

سابعاً: الوعي الاجتماعي

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
26.	تقوم دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بتوعية موظفيها حول مفهوم الحوكمة وأهم الأسس التي تستند إليها.					
27.	تعقد دائرة الضريبة ندوات وورشات عمل حول الحوكمة وأهمية تطبيقها في الدوائر الحكومية.					
28.	تعرض دائرة ضريبة الدخل من خلال موقعها الالكتروني كافة المعلومات التي يحتاجها المكلف عن الضريبة.					

ثامناً: النزاهة

رقم السؤال	السؤال	موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
29.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بالاستشاريين غير التنفيذيين لاتخاذ القرارات.					
30.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بلجنة التدقيق الداخلي لتدقيق إقرارات الموظفين.					
31.	تستعين دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية بلجنة التدقيق الخارجي.					

القسم الثالث: أسئلة هذا القسم موجهة لموظفي الإدارة العليا فقط

رقم السؤال	السؤال	مطبق بدرجة كبيرة جداً	مطبق بدرجة كبيرة	مطبق بدرجة متوسطة	مطبق بدرجة ضعيفة	مطبق بدرجة ضعيفة جداً
32.	تقوم الإدارة العليا بإلغاء القرارات الإدارية التي تتخذ بشكل خاطئ والتي من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة. (تحت معيار مسؤولية)					
33.	يستطيع المراقبون على أداء دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجونها من الإدارة العليا مباشرة. (تحت معيار الإفصاح والشفافية)					
34.	قامت دائرة ضريبة الدخل خلال الخمس سنوات الماضية بتحقيق مستويات نقدية جيدة من خلال مستويات عالية من التحصيل الضريبي؟-يرجى الإجابة على السؤال من خلال الرجوع للكشوفات ومقارنتها.- (تحت معيار مسؤولية)					
35.	تلتزم الادارة العليا بالاعمال الأساسية المحددة ضمن الأهداف العامة للدائرة. (تحت معيار النظام والترتيب)					

محكمي الاستبانة:

الرقم	الاسم	الشهادة والرتبة العلمية	مكان العمل	التلفون
1	د.راتب الجعبري	أستاذ مساعد	جامعة الخليل	0599368448
2	د.عدنان قباجة	مدير عام	دائرة الأراضي	
3	محمد محمود خلف	خبير احصائي	الإحصاءات العامة الأردنية	0795880413
4	نادر الزبيدي	محلل اقتصادي	مركز المفكر للدراسات الاقتصادية	0788893299
5	د. عصام منصور	استاذ مساعد	جامعة العلوم التطبيقية	0795540705
6	د. قاسم العمرو	استاذ مساعد	جامعة البترا	0785407004
7	د. احمد العمايه	استاذ مساعد	جامعة الشرق الأوسط	0777399266
8	احمد عوض	باحث احصائي	مركز الفينيق للدراسات الاقتصادية	0795516593
9	د.علام حمدان	أستاذ مساعد	جامعة البحرين	0097336126727
10	د. عبدالله القضاة	دكتوراه	مدير دائرة التطوير في الضمان الاجتماعي	77747042309620
11	أ. حماده ابونجمه	ماجستير	رئيس محكمة الاجور	79562504409620
12	د. نائل عدس	دكتوراه	مدقق قانوني مجاز أ	79578808609620

مفاتيح التصحيح التي استخدمت في مقياس ليكرت الخماسي:

إذا كانت درجة الممارسة:

- أقل من 2.33 فهي متدنية

- متوسطة 2.33 - 3.66

- أعلى من 3.66 مرتفعة