

المحاسبة القضائية كآلية للحد من طرق التهرب الضريبي

دراسة من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين القانونيين بولاية الخرطوم

صلاح بابكر عيسي مهاجر

أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة السودان المفتوحة

المستخلص

مشكلة الدراسة هي إنتشار طرق التهرب الضريبي في السودان مما تطلب إستخدام المحاسبة القضائية للحد من آثارها السلبية على الإيرادات العامة للدولة، هدفت الدراسة إلى تحليل وإختبار العلاقة بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي، وتحليل وإختبار العلاقة بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي، إختبرت الدراسة فرضيتين: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي، وتوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ومن أهم نتائج الدراسة وجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي، كما وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي، أوصت الدراسة بالإهتمام بالمحاسبة القضائية لدورها المهم في مكافحة التهرب الضريبي، على إدارة الضرائب بناء نظام رقابي فعال يعتمد على خدمات المحاسبة القضائية للحفاظ على حقوق المكلف والدولة، وإنشاء قسم للمحاسبة القضائية في المحاكم الإدارية والمتخصصة وأجهزة الرقابة على المال العام.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية - التهرب الضريبي - التجنب الضريبي - الغش الضريبي

Abstract

The problem of study is the spread tax avoidance in Sudan which leads to apply judicial accounting on reducing its effects on the general revenue, the study aimed to analyze and test the relation between judicial accounting and tax evasion, and analyze and test the relation between judicial accounting and

tax avoidance, the study tested two hypotheses: there is significance difference between judicial accounting and tax evasion, there is significance difference between judicial accounting and tax avoidance, the study used descriptive and analytical method, the study concluded to result: there was significance difference between judicial accounting and tax evasion, there was significance difference between judicial accounting and tax avoidance, the study recommended: provides more attention to judicial accounting for its role on reducing tax evasion, the Tax Chamber adopt effective control system depending on judicial accounting services to be fair for taxpayer and the state, establishing judicial accounting section in the administrative, specialized courts and supervisory bodies of public finance.

Keywords: Judicial accounting - Tax evasion - Tax avoidance - Tax Fraud.

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

تعد المحاسبة القضائية من الموضوعات الحديثة التي برزت أهميتها منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية مما أدى إلى حاجة كل من القضاء والأطراف ذات العلاقة إلى تطبيق أساليب المحاسبة القضائية التي يكمن هدفها في التحري عن وجود الاحتيال فضلاً عن إكتشاف حالات التهرب من الإلتزامات المالية والممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية وعدم مسكها بالإضافة إلى إخفاء بعض مصادر الدخل وتقديم الرشاوي مما يؤدي ذلك الى ما يعرف بالتهرب الضريبي. يعتبر التهرب الضريبي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الضريبي، وذلك باستعمال الطرق والوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون لأجل عدم دفع الضريبة جزئياً أو كلياً سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة. أصبح التهرب الضريبي يهدد الإقتصاد السوداني وإقتصاديات الدول المتخلفة فهو يحول دون تحقيق الدولة

لأهداف سياستها الإقتصادية والإجتماعية لذا تسعى الدولة جاهده لمعالجة هذه الظاهرة بكل إمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى إنعكاساتها السلبية على إقتصادها الكلي وخاصة الظاهرة شهدت إنتشاراً كبيراً وذلك راجع لعدة أسباب فكان من واجبها كدولة محاولة القضاء عليها باقتراح بعض الحلول المناسبة لمحاربتها، وإصدار قوانين للحد من آثارها الضارة، وتطبيق الأساليب الممكنة والتي منها المحاسبة القضائية التي لها دور مهم في الحد من إنتشاراً هذه الظاهرة بأساليبها الحديثة ووسائلها المختلفة.

مشكلة الدراسة

مشكلة الدراسة هي إنتشار طرق التهرب الضريبي في السودان مما تطلب إستخدام المحاسبة القضائية للحد من آثارها السلبية على الإيرادات العامة للدولة، ويمكن صياغة المشكلة في سؤالين كما يلي:

السؤال الأول: هل للمحاسبة القضائية دور في الحد من طرق التجنب الضريبي؟

السؤال الثاني: هل للمحاسبة القضائية دور في الحد من طرق الغش الضريبي؟

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لحل المشكلة من خلال الآتي:

1. تحديد أهداف وخصائص وأساليب المحاسبة القضائية.
2. بيان أنواع وآثار ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.
3. تحليل وإختبار العلاقة بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي.
4. تحليل وإختبار العلاقة بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

1. الأهمية العلمية: تبرز من أهمية المحاسبة القضائية كونها إحدى المجالات الحديثة في المحاسبة تمثل إطار متكامل للمحاسبة والقانون للعمل معا لتقديم تحديات أكثر عمقا وإرتباطا بالدعاوي القضائية في مجال التهرب الضريبي من حيث القيام بإجراءات وتحريات دقيقة وأكثر شمولاً وعمقا من عملية المراجعة الخارجية.

2. الأهمية العملية: تنبع من نتائج هذه الدراسة التي تساعد على تأييد الدعاوي القضائية وتنوير القضاة ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة، وتزويد إدارة الضرائب بالمعلومات للإستفادة منها في الحد من التهرب الضريبي لتسهيل تحصيل الإيرادات العامة الواجبة على المكلفين حسب قانون الضرائب السوداني.

فرضيات الدراسة:

حل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها إختبرت فرضيتين:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي.

منهجية الدراسة

إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي، والمنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الإستقرائي.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. الحدود الزمانية: 2022م
2. الحدود المكانية: المحاسبين والمراجعين القانونيين في السودان.
3. الحدود البشرية: شريك مسؤول ، مديري مراجعة ، رؤساء مراجعة ، مراجعون، مساعدو مراجعين.

4. الحدود الموضوعية: المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي (التجنب الضريبي والغش الضريبي).

أدوات بيانات الدراسة

1. أدوات أولية: عن طريق الاستبانة.

2. أدوات ثانوية: الكتب، والدوريات العلمية، والرسائل الجامعية.

هدفت دراسة: ربا (2014) إلى التعرف على ماهية المحاسبة القضائية، والتعرف على بعض القضايا العملية التي لعبت بها المحاسبة القضائية دوراً رئيسياً، من نتائج الدراسة: إن المهارات المطلوبة من المحاسب القانوني الأردني لممارسة المحاسبة القضائية مرتبة حسب الأهمية النسبية هي الأخلاقية المهنية، والقيادة والعمل ضمن فريق، سرعة البديهة في التحقيق، الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون، أوصت الدراسة بتأسيس جمعية تعني بتنظيم عمل المحاسبين القضائيين في الأردن فضلاً عن توفير الإرشاد لهم والتعزيز من ثقة الجمهور بهذه المهنة، تفعيل القوانين التشريعية الخاصة بواجبات وحقوق المحاسبين القانونيين مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها.

سعت دراسة: سامح (2015، ص ص 754 - 793) إلى دراسة وتحليل أبعاد ممارسات غسيل الأموال دراسة تحليل أبعاد المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال، أظهرت الدراسة عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي عدم وجود هيئات مهنية لمنع تراخيص مزاوله مهنة المحاسب القضائي ضعف تأثير دور الأجهزة الرقابية في الحد من ممارسة غسيل الأموال، أوصت الدراسة باصدار تشريع ينظم مزاوله مهنة المحاسبة القضائية في مصر الإستفادة من تجارب بعض الدول المتقدمة في مواجهة عمليات غسيل الأموال باستخدام المحاسبين القضائيين.

قامت دراسة: كمال (2015، ص ص 2 - 20) على محاولة تحديد الأسباب الحقيقية للفساد المالي في السودان، وإقتراح علاج فعال له ومناقشتها من كل الجوانب محاولة لتحديد الأسباب الحقيقية لظاهرة الفساد المالي، أظهرت الدراسة أن السبب الرئيسي لظاهرة الفساد المالي في السودان هو

الفساد السياسي للحصول على منافع غير مشروعة، وأن عدم الالتزام بتعاليم الدين (البعد الاخلاقي) يعد من أهم أسباب الفساد المالي، وأن التهرب من الكلفة والدافعية إلى ممارسة الفساد يعتبر من أسباب الفساد المالي في السودان، أوصت الدراسة ببسط العدالة وتحقيق حرية الإعلام والقضاء، وعقد ندوات دينية لترشيد المسؤولين بالالتزام بتعاليم الدين، تفعيل الرقابة الداخلية باستحداث وسائل تحصيل وسداد إلكتروني.

هدفت دراسة: ياسر وآخرون (2016، ص ص 1 - 38) إلى معرفة مدى إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن، ومعرفة مدى إمكانية مساعدتها لمراجعي الحسابات الخارجيين وجهات الرقابة والإشراف في توفير الوسائل الكفيلة لمنع طرق التهرب الضريبي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها هناك دور للمحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وهناك أسباب ساعدت على اللجوء إلى خدمات المحاسبة القضائية منها التعدد الواضح في الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد المالي والإداري والتهرب الضريبي في الشركات، أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام بالمحاسبة القضائية لما لها من دور في مكافحة التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة، وزيادة الإهتمام بالمحاسبة القضائية في المناهج الدراسية وإدماج هذا الجانب في التعليم المحاسبي ليكون الخريج ملماً بها في المستقبل.

إهتمت دراسة: عبد الستار (2016، ص ص 2 - 29) بعرض واقع المحاسبة القضائية إستناداً إلى وجهتي نظر كل من القضاء من جهة والمحاسب القضائي من جهة أخرى وذلك في المجتمع الأردني، من نتائج الدراسة: لا توجد جهات أكاديمية ولا هيئات أو منظمات أو مؤسسات حكومية أو خاصة تهتم بتدريس مادة المحاسبة القضائية، إن آلية إعداد البيانات الخاصة بالمحاسبة القضائية وتوفيرها بحاجة إلى تطوير لفض المنازعات دون تأكيدات أو تعطيل. إن إستعانة المحاكم

بالمحاسب القضائي لم تكن كافية ولا بد وأن يؤثر هذا سلباً على سلامة القرارات بدرجة أو بأخرى، فالإستعانة لا تتجاوز 80 % من الحاجة الكلية، أوصت الدراسة بتوجيه البحث العلمي في الجامعات والمعاهد نحو هذا الحقل الواسع، وجوب الإهتمام وبصورة أكبر بوجود المحاسب القضائي لدى القضاء والشركات، الإهتمام بالمحاسبة القضائية وبأعلى مستوى من جميع الجهات القضائية ومكاتب التدقيق وهيئات الرقابة.

إهتمت دراسة: **فانز (2017)**، ص ص 343 - 356) بالمحاسبة القضائية ومزايا وخصائص المحاسب القضائي والدور الذي تؤديه المحاسبة القضائية في كشف المخالفات المالية والعلاقة بين المحاسبة القانونية والمحاسبة القضائية. توصلت الدراسة إلى عدم وجود مفهوم المحاسبة القضائية بشكل واضح في المحاكم العراقية ومؤسسات الدولة الأخرى ويتم الإستعانة عنها بالخبير المالي، هنالك إختلاف في طبيعة عمل المحاسبة القضائية والمحاسبة القانونية ولكل منها دور ووظيفة الخاصة به، إن وجود الأجهزة الرقابية المختلفة ليس كافياً لكشف والقضاء على الفساد المالي والغش والتلاعب، أوصت الدراسة بإنشاء مؤسسات حكومية بإسم (المحاسبة القضائية) داخل المحاكم العراقية، تأسيس معهد أو كلية أكاديمية ومهنية للتخريج وإعداد المحاسبين القضائيين، إصدار التشريعات الحكومية الخاصة لتأخير عمل المحاسبة وتعاملها مع الأجهزة الرقابية والحكومية الأخرى.

سعت دراسة: **عادل (2018)** إلى تحليل واقع المحاسبة القضائية في السودان من حيث المفاهيم العامة ومجالات الإستخدام والأساليب والإجراءات المتبعة ودورها في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي بصوره الحديثة وأساليبه المستخدمة والتعرف على أنواعه والعوامل التي تساعد على إرتكابه والآثار الناتجة عنه، أظهرت نتائج الدراسة أن للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك عن طريق جمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة

المحاسبة القضائية كآلية للحد من طرق التهرب الضريبي صلاح بابكر عيسي مهاجر

بالقضايا المالية، أوصت الدراسة بالعمل على تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة وإصدار المعايير والإرشادات المتعلقة بتطبيقها في الحياة العملية، إنشاء وحدة للمحاسبة القضائية داخل الأجهزة الرقابية المعنية بمكافحة الفساد المالي في الدولة تعمل على محاربة الجرائم ذات الطابع المالي وتساهم في إستقرار الأمن الإقتصادي.

هدفت دراسة: **شاهد وشارف (2018)** إلى دراسة وتحليل وإكتشاف ممارسات الفساد المالي لوضع إطار لمهنة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الغش والإحتيال المالي وتحديد متطلبات تطبيق الإطار المقترح، أظهرت الدراسة أن تمتع المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر يساهم في تفعيل دور المحاسبة القضائية الغش في القضاء على الغش والتحايل المالي، أوصت الدراسة بدراسات مستمرة ومعمقة للمحاسبين في مجال المحاسبة القضائية لخلق آلية فعالة في الحد من الغش والتحايل المالي.

عملت دراسة: **مصطفى (2020)** على معرفة مدى توفر البيانات المالية للمحاسبة الجنائية، وتمتع الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسبة الجنائي بالمؤهلات العلمية والعملية والمهارات اللازمة، وتوفير بيئة تنظيمية وتشريعية لفض النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة، أظهرت الدراسة توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في المحاكم الأردنية، وتمتع الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسبة الجنائي بالمؤهلات المطلوبة، وتوفرت بيئة تنظيمية وتشريعية لتطبيق المحاسبة الجنائية، أوصت الدراسة بإعتماد المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم الأساسية في الجامعات الأردنية لتخريج محاسبين يمتلكون مهارات إستخدام البرامج الحاسوبية في النزاعات المالية.

المحور الأول: المحاسبة القضائية

أهداف المحاسبة القضائية

تسعى المحاسبة القضائية لتحقيق الأهداف التالية (نجوى، 2016، 44):

1. إعداد محاسبين قضائيين لديهم المعرفة، والخبرة، المهارة المحاسبية والمراجعة ومهارة التحقق في ضوء المعرفة القانونية للمساهمة في تأييد الدعاوي القضائية ومساعدة القضاء في تحقيق العدالة .
 2. جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوي القضائية.
 3. حماية المال العام من أعمال الغش والإحتيال وسوء الإستخدام والمساهمة في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة المراجعة الخارجية .
 4. تقييم الأضرار الناتجة عن إهمال المراجع الخارجي .
 5. إكتشاف الإحتلاس وتحديد كميته والإجراءات الجنائية التي تتأخذ بشأنه.
 6. جمع الأدلة في الدعاوي الجنائية.
 7. حساب قيمة الأصول في نزاعات قضايا الطلاق.
- كذلك هنالك أهداف أخرى (عبد الرحمن، 2016، 789 - 790):

1. تحديد الأنشطة غير القانونية التي تساعد على إرتكاب الغش.
2. تجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنياً محايداً على تأييد الدعاوي القضائية.
3. توفير محاسبين قضائيين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التحريات القانونية حتى يساهمون في تأييد الدعاوي القضائية وتنوير القضاء ومساعدته على تحقيق العدالة.
4. حماية المال العام من الغش والإحتيال وسوء الإستخدام والإسهام في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الخارجية.

خصائص المحاسبة القضائية

تتمثل خصائص المحاسبة القضائية لنجاح المحاسبين القضائيين فيما يلي (Grippe, 2003, 4):

1. التعليم والتدريب.
2. التعليم المستمر والمتقدم في التخصصات المناسبة.
3. الخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون.
4. مهارات الإتصال الشفوية والكتابية.
5. الخبرة العملية في مجال الأعمال التجارية.
6. القدرة على العمل في بيئة الفريق.
7. المهارات البشرية والمرونة.
8. خبرة تدقيق متنوعة في مجالات المحاسبة القضائية.

مجالات المحاسبة القضائية

يجب أن يتوافر لدى المحاسب القضائي تأهيل علمي وعملي لمنع الإحتيالات المالية والمنازعات القضائية وفحص وتحليل الخسائر المحققة ومن المسئول عنها والتقصي والفحص قبل عرض الشركة لقوائمها المالية، وتستخدم المحاسبة القضائية في العديد من المجالات منها (خالد، 2013، 4):

1. التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي وتقديم الأدلة المناسبة والتقرير عن ذلك.
2. فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب.
3. تقديم الخسائر في حالة مطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
4. الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد.
5. تقييم مدى إلتزام بالتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها.
6. تقييم المنشأة في حالة التصفية وتقرير حقوق الدائنين وأولوية السداد.

7. تقرير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعفة على المنشأة.

أساليب المحاسبة القضائية

ينبغي على المحاسب القضائي وفريقه استخدام أساليب محاسبية وتدقيقية وتحقيقية مناسبة

للكشف عن عمليات الغش المالي أو الاقتصادي والحد منها، وأهمها (Crumbly, 2013, 76):

1. الحصول على دليل الإثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
2. المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
3. تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم.
4. خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان إستلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
5. تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.

المحور الثاني: التهرب الضريبي

أنواع التهرب الضريبي

يتعلق التهرب الضريبي بالجانبين القانوني والإقتصادي لذلك تختلف أنواع التهرب الضريبي

باختلاف الضريبة المراد التهرب منها (مراد، 2009، 8):

1. التجنب الضريبي: يقصد بتجنب الضريبة أن المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات وهي :
أ- تهريب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف، وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيها ما يلي :

i- الامتناع من إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

ii- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

ب- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي، قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغراته.

2. الغش الضريبي (التهرب الغير المشروع): يقصد به تمكن المكلف من التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعاً للأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمه تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه.

3. التهرب الضريبي الداخلي: هو التهرب الذي يحدث داخل الدولة بالمخالفة لأحكام قانونها الضريبي الداخلي، مما يترتب عليه ضياع مورد مهم من موارد الدولة الأساسية، ولذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحته عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من إستغلال الثغرات في بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وبسن عقوبات رادعة متدرجة على من يخالف أحكام التشريعات الضريبية (سوزي، 1999م).

4. التهرب الضريبي الدولي: التهرب الضريبي على المستوى الدولي له تأثير إقتصادي على المجتمع، مما يترتب عليه ضياع مورد مهم من الموارد الأساسية للدولة (جهاد، 2000، 18 - 19).

آثار التهرب الضريبي

في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، يؤدي التهرب الضريبي الى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها كما يلي:

1. الآثار المالية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءاً مهماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل (سوزي، 1999، 20).

2. الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الإقتصاد الدولة، بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين إيداع عام تمكن الدولة من القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تفتضيها مما يترتب عليه ركود إقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة. كما يعمل التهرب على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المنشآت المتهربة لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، إضافة الى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الإستثمارية، وتساهم في توجيه إقتصاد الدولة نحو إرساء إقتصاد غير رسمي (الإقتصاد الموازي) والذي يحدث مشاكل تضر بنمو إقتصاد الدولة (صفوت، 2020، 90).

3. الآثار الإجتماعية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي الى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، وعدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، ولجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد المجتمع، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير مشروعة بغرض التحايل والإفلات من الواجب الضريبي (مراد، 2009، 90).

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

لا تعني معالجة التهرب الضريبي القضاء عليه بل التحقق منه فالقضاء النهائي على التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل، ولكن الحد من حالات التهرب وآثاره وهو ما تسعى الدولة لتحقيقه بمختلف الوسائل والتي منها (منصور، 2009، 185).

1. تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يتبعه ذلك من مستقبل بالنسبة للمكلفين بالضريبة وللمجتمع.
2. تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام، أما إذا كانت السياسة المالية للدولة غير عادلة وتقوم على محاسبة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى من الدولة أو شرع في تبذير الأموال العامة فإن المكلف وهو مواطن لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق للتخلص من دفع الضريبة بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب.
3. وضع عقوبات على المكلف تكفل إحترامه ويجب أن تكون هذه العقوبات شديدة لأن التهرب الضريبي يمثل إعتداء على حقوق المجتمع وهو أكثر خطورة من الإعتداء على حقوق الأفراد كما يفضل الإلتجاء إلى العقوبات المالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلاً عن العقوبات البدنية (السجن والحبس) لأن هذه الأخير قد تؤدي بالممول إلى كسره الضريبة وبالتالي تعطي مردوداً عكسياً.
4. منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والغرض من تقدير هذا الحق هو تمكين الإدارة الضريبية من التقدير للضريبة وربطها على الوجه الصحيح وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخالفات بقدر التهرب من فع الضريبة.
5. اللجوء كلما أمكن ذلك لجباية الضريبة من المنع أي حجزها عند المصدر إذ أن هذا الحجز يعتبر من أهم الطرق الوقائية دون وقوع التهرب لأنه يؤدي لخصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه.

6. تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب وما لم يقوموا بدفعه.
7. إعطاء الإدارة الضريبية الحق في الإستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي يصرح بها لممول، وقد تكون أقل بكثير من القيمة الحقيقية للسلعة.
8. بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، يمكن التقليل منه بقعد المعاهدات الدولية التي تهدف لتدعيم التعاون بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة بهدف تبادل ما لديها من معلومات، وتبادل المساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين.

علاقة المحاسبة القضائية بالتهرب الضريبي

يمكن تلخيص علاقة المحاسبة القضائية بالتهرب الضريبي كما يلي:

1. تساهم في دعم الإستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية ذات طبيعة تحليلية، بعد التأكد من دقتها وقدرتها على أن تكون ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين بالتهرب الضريبي.
2. دعم الدعاوي القضائية ووضع الضوابط المناسبة، وتحديد نقاط الضعف والثغرات التي قد يحدث الإحتيال والتلاعب من خلالها، والتأكد من صحة المركز المالي للمنشآت لأي سبب من الأسباب.
3. دعم فض النزاعات التجارية من خلال التفاوض مع الحفاظ على الشكل القانوني لموضوع النزاع .
4. تقديم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء مع دراسة وفحص فني لموضوع النزاع مع عرض لوجهات نظر الخصوم في ضوء الإستشارات القانونية والخبرة المحاسبية.
5. تمثل المحاسبة القضائية تكاملا بين المحاسبة والقانون لتقديم تحقيقات أكثر ارتباطا بالدعاوي القضائية .
6. تساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية وتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وإكتشاف الغش، والإحتيال في التقارير المالية.

الدراسة الميدانية

إجراءات الدراسة الميدانية

1. أداة الدراسة

من أجل الحصول على البيانات الأولية أعد الباحث إستبانة لدراسة (المحاسبة القضائية كآلية للحد من التهرب الضريبي) وقسمت قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة: التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوى على (20) عبارة موزعة كما في الجدول رقم (1) على النحو التالي:

جدول رقم (1) توزيع عبارات الإستبانة

ت	محاور الدراسة	عدد العبارات
1	المحور الأول	10
2	المحور الثاني: البعد الأول	5
	المحور الثاني: البعد الثاني	5

المصدر: إعداد الباحث بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

وطلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمس مستويات.

2. وصف مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، تم إختيار مفردات عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية، تم توزيع عدد (50) إستمارة إستبانة على المراجعين، وقد إستجاب (45) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل البيانات المطلوبة ما نسبته تقريباً (90%) من المستهدفين كما مبين في الجدول رقم (2) أدناه:

جدول رقم (2) الإستبانات الموزعة والمستردة

النسبة	العدد	البيان
90%	45	إستبانات تم إستردادها بعد تعبئتها كاملة
10%	5	إستبانات لم يتم إستردادها
100%	50	إجمالي الإستبانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحث بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2) أن معدل الإستجابة بلغ 90% من الإستبانات الموزعة وأن 10% من الإستبانات لم يتم ستردادها، وهذا المعدل جيد جداً.

3. الثبات والصدق الاحصائي

للتأكد من ثبات الإختبار تم إيجاد معامل ألفا كرونباخ كمؤشر لثبات الإستبانة، ويبين الجدول رقم (3) قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد على إنفراد وللمقياس.

جدول رقم (3) معامل الثبات (الفا كرونباخ)

معامل الفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.73	10	المحور الأول
0.65	5	المحور الثاني: البعد الأول
0.61	5	المحور الثاني: البعد الثاني
0.90	20	مجموع المحورين

المصدر: إعداد الباحث بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الإستبانة (0.90) وتعتبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله.

تحليل البيانات الشخصية

فيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس خصائص عينة الدراسة :

جدول رقم (4) الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	العدد	النسبة	
التخصص العلمي	إدارة أعمال	5	11.1%
	دراسات مصرفية ومالية	4	8.9%
	اقتصاد	6	13.3%
	أخرى	20	27.1%
	المجموع	45	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	28	62.2%
	دبلوم عالي	3	6.7%
	ماجستير	9	20.0%
	دكتوراه	5	11.1%
	المجموع	45	100%
المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	6	13.3%
	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	5	11.1%
	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	1	2.2%
	زمالة أخرى	2	4.4%
	لا توجد زمالة	31	68.9%
	المجموع	45	100%
	المسمى الوظيفي	شريك مسؤول	2
مدير مراجعة		6	13.3%
رئيس مراجعين		3	6.7%
مراجع		12	26.7%
مساعد مراجع		12	26.7%

22.2%	10	أخرى	
100%	45	المجموع	
31.1%	14	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
22.2%	10	5 وأقل من 10 سنوات	
20.0%	9	10 وأقل من 15 سنة	
15.6%	7	15 وأقل من 20 سنة	
11.1%	5	21 سنة فأكثر	
100%	45	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

الإحصاءات الوصفية لعبارات المحاور

1- التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول: الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية لمعرفة آراء عينة

الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (5) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	المحاسبة القضائية تقدم خدمات الدعم القضائي في حال التحقيق المحاسبي.	5	أوافق بشدة
2	المحاسبة القضائية إزداد الطلب على خدماتها بعد تعرض بعض الشركات العالمية الكبرى للغش.	4	أوافق
3	المحاسبة القضائية تحد من التهرب الضريبي بجمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بقضايا التهرب.	4	أوافق
4	المحاسبة القضائية يصعب تطبيقها لعدم وضوح مفهومها لدينا.	4	أوافق
5	المحاسبة القضائية من المهن العامة في ظل الظروف المعاصرة للعديد من الجهات المعنية مثل المحامين والمحاكم والشرطة.	5	أوافق بشدة
6	المحاسبة القضائية تحمي حقوق المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة.	4	أوافق
7	المحاسبة القضائية تحد من حدوث الإزمات المالية في قطاع الأعمال.	4	أوافق
8	المحاسبة القضائية تساهم إجراءاتها وأساليبها في القضاء على حالات التهرب الضريبي.	4	أوافق
9	المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب بالقوائم المالية والحد منها.	5	أوافق بشدة

10	المحاسبة القضائية تساعد في حل النزاعات المالية بين أطراف النزاع بالمحاكم.	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتبين للباحث من الجدول رقم (5) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المحاسبة القضائية تقدم خدمات الدعم القضائي في حال التحقيق المحاسبي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية إزداد الطلب على خدماتها بعد تعرض بعض الشركات العالمية الكبرى للغش.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية تحد من التهرب الضريبي بجمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بقضايا التهرب.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية يصعب تطبيقها لعدم وضوح مفهومها لدينا.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المحاسبة القضائية من المهن العامة في ظل الظروف المعاصرة للعديد من الجهات المعنية مثل المحامين والمحاكم والشرطة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية تحمي حقوق المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية تحد من حدوث الإزمات المالية في قطاع الأعمال.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المحاسبة القضائية تساهم إجراءاتها وأساليبها في القضاء على حالات التهرب الضريبي.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب بالقوائم المالية والحد منها.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المحاسبة القضائية تساعد في حل النزاعات المالية بين أطراف النزاع بالمحاكم.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الأول (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الأول.
- 2- التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني - البعد الأول (التجنب الضريبي) لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (6) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني - البعد الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يتجنب المكلف الضريبة عملية الأرباح الصناعية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.	4	أوافق
2	يتجنب المكلف الضريبة عملية الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.	4	أوافق
3	تجزئة منشأة الأعمال إلى شركات صغيرة مستقلة ووهمية.	4	أوافق
4	إعطاء الأنشطة صفة غير تجارية.	4	أوافق
5	زيادة المكلف نفقات عن طريق تضخيمها.	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتبين للباحث من الجدول رقم (6) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المكلف يتجنب الضريبة عملية الأرباح الصناعية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المكلف يتجنب الضريبة عملية الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تجزئة منشأة الأعمال إلى شركات صغيرة مستقلة ووهمية.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إعطاء الأنشطة صفة غير تجارية.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن زيادة المكلف نفقات عن طريق تضخيمها.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثاني (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المحور الثاني - البعد الأول.
- 2- التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني - البعد الثاني (الغش الضريبي) لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما في الجدول رقم (7):

جدول رقم (7) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني - البعد الثاني

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تخليص المكلف من تأدية الضرائب المستحقة عن طريق الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين.	5	أوافق بشدة
2	تقديم المكلف تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن طريق أرباحه.	4	أوافق
3	عدم تقديم المكلف إقرار ضريبياً عن نشاطه الخاضع للضريبة ومتعمداً في ذلك عدم وجود مقر نشاطه.	5	أوافق بشدة
4	بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين يعمد إلى نقل نشاطه من جه إلى أخرى.	4	أوافق
5	يقوم المكلف بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته وقد لا يدرج بعض إيراداتها متعمداً بتخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتبين للباحث من الجدول رقم (7) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تخليص المكلف من تأدية الضرائب المستحقة عن طريق الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تقديم المكلف تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن طريق أرباحه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن عدم تقديم المكلف إقرار ضريبياً عن نشاطه الخاضع للضريبة ومتعمداً في ذلك عدم وجود مقر نشاطه.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين يعمد إلى نقل نشاطه من جه إلى أخرى.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المكلف يقوم بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته وقد لا يدرج بعض إيراداتها متعمداً بتخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثالث (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المحور الثاني - البعد الثاني.

إختبار الفرضيات

1. اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على الآتي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي).

هدف وضع الفرضية هو بيان المحاسبة القضائية علي تنمية قدرات والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (X)، والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.1990	1.305	.2750	$\hat{\beta}_0$
معنوية	.0000	7.347	.8790	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R^2)
			53.97	إختبار (F)
$Y_1 = 0.275 + 0.879X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يمكن للباحث تفسير نتائج الجدول رقم (8) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط (0.75).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.56)، وهذه القيمة تدل على أن المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر ب (56%) على التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (53.97) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 0.275: متوسط التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) عندما المحاسبة القضائية يكون يساوي صفراً.
- 0.879: وتعني زيادة المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) ب 88%.
- مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) قد قبلت.

2. اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على الآتي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي).

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان المحاسبة القضائية علي التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (X)، والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.035	2.173	0.482	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	5.071	0.638	$\hat{\beta}_1$
النموذج غير معنوي			0.61	معامل الارتباط (R)
			0.37	معامل التحديد (R^2)
			25.71	إختبار (F)
$Y_2 = 0.482 + 0.638X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يمكن للباحث تفسير نتائج الجدول رقم (9) كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.61).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.37)، وهذه القيمة تدل على أن المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ (37%) على والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (25.71) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

- 0.482 متوسط التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) عندما المحاسبة القضائية يكون يساوي صفراً.

- 0.638 وتعني زيادة المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) بـ 64%.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) قد قبلت.

النتائج

توصل الباحث على النتائج الآتي:

1. وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من التجنب الضريبي.
2. وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية والحد من الغش الضريبي.
3. ساهمت المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب بالقوائم المالية والحد منها.
4. ساعدت المحاسبة القضائية في حل النزاعات المالية بين أطراف النزاع بالمحاكم وقللت من حدوث الإلزامات المالية في قطاع الأعمال.
5. قدمت المحاسبة القضائية خدمات الدعم القضائي في حال التحقيق المحاسبي وإزداد الطلب على خدماتها بعد تعرض بعض الشركات العالمية الكبرى للغش.

التوصيات

علي ضوء النتائج يوصي الباحث بالآتي:

- 1- الإهتمام بالمحاسبة القضائية لدورها المهم في مكافحة التهرب الضريبي.
- 2- على إدارة الضرائب بناء نظام رقابي فعال يعتمد على خدمات المحاسبة القضائية للحفاظ على حقوق المكلف والدولة.
- 3- إنشاء قسم للمحاسبة القضائية في المحاكم الإدارية والمتخصصة وأجهزة الرقابة على المال العام.

المصادر والمراجع

المراجع العربية

1. جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي (عمان: دار وائل للنشر، 2000م).
2. خالد محمد أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي (بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
3. ربا إبراهيم عيسى قنديل، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين لممارسة المحاسبة القضائية دراسة ميدانية (عمان: جامعة جدارا، كلية الإقتصاد والأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2014م).
4. سامح محمد لطفي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال - دراسة إختيارية (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث 2015م).
5. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها علي الدول النامية (الأسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 1999م).
6. شاهد فاتح وشارف عبد الغني، المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي - دراسة ميدانية على مؤسسات معينة تقرت (الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية والمالية غير منشورة، 2018م).
7. صفوت عبد السلام عوض الله، الإقتصاد السري (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002م).
8. عبد الستار الكبيسي، المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاة والمحاسب القضائي الأردني (عمان: جامعة الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 12، العدد 1، 2016م).
9. عادل صلاح الدين الخضر، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2018م).

10. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن، أثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في إكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالي - دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بالسودان (الرياض : معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 56، العدد 4، 2016م).
11. فائز عبد الحسن جاسم، أهمية المحاسبة القضائية في كشف المخالفات المالية وتحديد المسئول عنها (ميسان: جامعة ميسان، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة أبحاث ميسان، العدد 25، مجلد 13، 2017م).
12. كمال أحمد يوسف، الفساد المالي في السودان الأسباب والعلاج (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة العلمية، المجلد الأول، العدد الأول، 2015م).
13. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (طرابلس: منشورات الجامعة المفتوحة، 1991م).
14. مصطفى عبد السلام محمد سعيد الحبابي، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في المحاكم الأردنية (عمان: جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2020م).
15. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر (الجزائر: دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2009م).
16. نجوى أحمد السييسي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006م).
17. ياسر زعاير وآخرون، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي (كوالالمبور: المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المتقدمة، المجلد السادس، العدد الثالث، 2016م).

المراجع الأجنبية

1. Grippe Frank, Introduction to Forensic Accounting (The National Public Accountant, June 2003).
2. Crumbly Larry, Forensic and Investigative Accounting, 4th edition, Amazon com. USA, 2009.