

## علاقة المحاسبة القضائية بكشف الغش الضريبي

## The relationship of forensic accounting to detecting tax fraud

farqad.abd022@gmail.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	فرقد جميل عبد نور
their_alghabban@yahoo.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ. د. ثائر صبري محمود الغبان

## المستخلص:

الغش الضريبي هو اتباع طرق مختلفة من الاحتيال الضريبي (التجاوز على القوانين والتعليمات والانظمة المتعلقة بالضريبة) عن طريق عدم اظهار الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة باستعمال القوانين والتعليمات والانظمة بشكل غير سليم، وبسبب ضعف الدور الاساس للمحاسبة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي والحد منه، باتت المشكلة أكثر تأثيراً على الدخل الضريبي العام للدولة. ويهدف البحث بشكل رئيسي الى التعرف على المحاسبة القضائية ومدى امكانية تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب لمساعدة الجهات القضائية في اصدار الاحكام بقضايا الاحتيال. ولتحقيق أهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لموضوع البحث، وتم تقييم استمارة استبانة مكونة من 24 فقرة كأداة لجمع البيانات. من اجل اختبار فرضيات البحث، تم استخدام مجموعة من المقاييس الإحصائية لتحليل البيانات والتوصل للنتائج باستخدام برنامج الإحصاء SPSS.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، الاحتيال الضريبي، مقياس ليكرت.

## Abstract:

Tax fraud is following different methods of tax evasion (bypassing the laws, instructions and regulations related to tax) by not showing the real taxable income by using laws, instructions and regulations improperly, and because of the weak basic role of forensic accounting in detecting and reducing tax fraud, the problem has become more influential on the state general tax income. The main objective of the research is to identify forensic accounting and the extent to how it can be applied in the General Tax Authority to assist forensic authorities in issuing judgments in fraud cases. To achieve the objectives of the research, the descriptive analytical approach was used to reach the topic of the research, and a questionnaire (consist of 24 items) was evaluated as a tool for data collection. In order to test the research hypotheses, a set of statistical measurements were used to analyze the data and reach the results using the SPSS statistical application.

**Keywords:** Forensic Accounting, Tax Fraud, Likert Measurement.

## المقدمة :

في الآونة الأخيرة ازدادت ظاهرة التحايل الضريبي واخذت بالتنامي والتسارع بشكل تطورت معه الطرائق التي يمارس بها، بحيث تطلب الأمر السرعة في البحث عن حلول جذرية للحد من ظاهرة الاحتيال على الأقل ان تعذر القضاء عليها كلياً، ولعل واحد من هذه الحلول هو اعتماد مفهوم المحاسبة القضائية الذي ظهر حديثاً ولكن أمر تطبيقه قديم نسبياً يعود إلى سنوات سابقة ولكن تحت مفاهيم مختلفة. ونظراً لازدياد حجم الأعمال في العالم كان ازدياد الاهتمام بالمحاسبة القضائية أمر مطلوب ومهم جداً خصوصاً بعد ظهور أساليب متعددة من الاحتيال والتلاعب والغش. وتلعب المحاسبة القضائية دوراً مهماً في إجبار أصحاب الأعمال على بناء

قوائم وتقارير مالية خالية من إي تلاعب وتقديمها للجهات المعنية جميعها في وقتها المحدد لتكون بياناتها إحدى المؤشرات الأساسية في اتخاذ قرارات عده خاصة بها، لذلك ذهب البحث الى بيان أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهريب والاحتيال الضريبي. إذ أن عمليات الاحتيال قد انتشرت بشكل كبير في العديد من الشركات بسبب اعتماد المحاسب القانوني على أسلوب العينات عند تدقيقه للكشوفات المالية وعدم مسؤوليته تجاه اكتشاف عمليات الاحتيال، وهنا تأتي أهمية المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الاحتيال من خلال توظيف مجموعة من التقنيات التي تساعد في الكشف عن عمليات الاحتيال. كما أن تحقيق المحاسب القضائي لأهدافه يتطلب تمتعهم بمجموعة من الخصائص مثل التعليم والتدريب والخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون، ومهارات الاتصال-الشفوية والكتابية، القدرة على العمل في بيئة الفريق.

**أولاً: مشكلة البحث:** اتساع حالات التحايل الضريبي من خلال الاستخدام غير السليم لأدوات المحاسبة المختلفة، الامر الذي يتطلب زيادة ناحية القضاء الى الخبراء المتخصصين في الجوانب المحاسبية والمالية ذات العلاقة. وبناء على ما تقدم يمكن بيان مشكلة البحث بالتساؤل الرئيسي:

**هل يمكن للمحاسبة القضائية المساعدة في القضاء على حالات الاحتيال الضريبي؟**

ويمكن توضيح مشكلة البحث بشكل اوسع وفق التساؤلات الآتية:

1. هل توجد علاقة بين كل من ابعاد المحاسبة القضائية مع بعدي الاحتيال الضريبي (المسببات والمعالجات)؟
2. هل هناك تأثير للمقومات المحاسبية على الاحتيال الضريبي؟
3. هل هناك تأثير لمقومات المراجعة على الاحتيال الضريبي؟
4. هل هناك تأثير للمقومات القانونية على الاحتيال الضريبي؟
5. هل هناك تأثير لمقومات التحري والكشف على الاحتيال الضريبي؟

**ثانياً: أهداف البحث:** يهدف البحث الى التعرف على دور المحاسبة القضائية في كشف الاحتيال الضريبي ومكافحته والحد من اساليبه، وذلك عن طريق تحقيق الاهداف الآتية:

1. التعرف على المحاسبة القضائية ومدى امكانية تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب لمساعدة الجهات القضائية في اصدار الاحكام بقضايا الاحتيال.
2. تسليط الضوء على الاحتيال الضريبي وأسبابه في العراق.
3. دراسة امكانية القضاء على الاحتيال الضريبي عن طريق تطبيق المحاسبة القضائية في الهيئة العامة للضرائب.
4. بيان الارتباط بين المحاسبة القضائية والأنشطة الاحتيالية في الأعمال الضريبية والتي تعد جزء مهم في ظاهرة الفساد المالي والإداري.

**ثالثاً: أهمية البحث :** تتجسد أهمية البحث في الآتي:

1. يكتسب البحث أهميته من أهمية الهيئة العامة للضرائب في فروعها لاسيما فرع الديوانية والذي تجسدت مشكلة البحث فيه بافتقاره للقسم القانوني ووجود عوامل تساعد على ممارسة الاحتيال الضريبي لغياب المحاسبة القضائية فيه وعدم تفعيلها باعتبارها الجهة التحقيقية المسؤولة عن التحقيق في الاحتيال الضريبي.
2. أهمية الضرائب رافداً من اهم مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة، وان تطبيق المحاسبة القضائية في مجال التحاسب الضريبي سيحقق نتائج كبيرة في اكتشاف الاحتيال الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية التي تمول الموازنة العامة للدولة.
3. زيادة التراكم المعرفي ذات الصلة بمتغيرات البحث (المحاسبة القضائية والاحتيال الضريبي) وذلك لكونه من المحاولات القليلة في العراق بمجال المحاسبة القضائية في الضرائب.

**رابعاً: فرضيات البحث :** يستند البحث على الفرضيات الآتية:

**أولاً: اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة:** الفرضية الرئيسة: لا توجد علاقة ارتباط بين كل بعد من أبعاد المحاسبة القضائية مع أبعاد الاحتيال الضريبي. ويتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية :

1. لا يوجد علاقة ارتباط بين المقومات المحاسبية على الاحتمال الضريبي.
  2. لا يوجد علاقة ارتباط بين مقومات المراجعة على الاحتمال الضريبي.
  3. لا يوجد علاقة ارتباط بين المقومات القانونية على الاحتمال الضريبي.
  4. لا يوجد علاقة ارتباط بين مقومات التحري والكشف على الاحتمال الضريبي.
- ثانياً: اختبار التأثير بين متغيرات الدراسة: الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثرين أبعاد المحاسبة القضائية على الاحتمال الضريبي. ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:
5. لا يوجد تأثير للمقومات المحاسبية على الاحتمال الضريبي.
  6. لا يوجد تأثير لمقومات المراجعة على الاحتمال الضريبي.
  7. لا يوجد تأثير للمقومات القانونية على الاحتمال الضريبي.
  8. لا يوجد علاقة تأثير لمقومات التحري والكشف على الاحتمال الضريبي.

**خامساً: منهج البحث:** اعتمد البحث المنهج الوصفي في جانبه النظري والاستقرائي في الجانب العملي، وهما منهجان ملائمان للبحوث والدراسات التي تصف الظاهرة كما هي، والحصول على البيانات من مصادرها الرئيسية بشكل عام للوصول الى الظواهر الخاصة، واختيار ظاهرة خاصة للوصول الى الوضع العام.

#### المبحث الأول: المحاسبة القضائية / مدخل ومفهوم

تعد المحاسبة القضائية المتغير المستقل ضمن متغيرات البحث كونه الموجه الاساس عند تطبيقه للمتغير التابع (الاحتمال الضريبي) والذي تم تناوله وفق النشأة والمفهوم والاهمية والمقومات والاهداف والاساليب وما الى ذلك وفق.

**1-1 مفهوم المحاسبة القضائية وتعريفها:** تتمثل المحاسبة القضائية بنظام معلومات يتكون من عناصر (المدخلات المحاسبية والعمليات المحاسبية والمخرجات المحاسبية وما يتبعها من تغذية مرتجعة محاسبية) تجسد مفهوم المحاسبة القضائية التي تحدد مخرجاتها المحاسبية والقانونية المتمثلة في التقارير المالية المتضمنة مؤشرات مالية قانونية، أي تأخذ بعين الاعتبار الجانب القانوني القضائي و الذي يشمل على العناصر اللازمة لقياس أداء الشركة محاسبياً وفق ما يتطلبه القانون والقضاء، وعليه فإن المحاسبة القضائية تتصف بأن لها مبادئ محاسبية قانونية قضائية تعتمد على البيانات المحاسبية المعشقة بالقضاء، وانعكاس ذلك على اعضاء صبغة القضاء والقانون على الكشوفات المالية، بهدف متابعة نتائج النشاط عن طريق قياس مدى الالتزام بتطبيق القانون و لاسيما عند الكشف عن حالات الاحتمال الضريبي فضلا عن حالات التلاعب بالقوائم المالية، ويعدّ مقوم الاهتمام بتأهيل العامل على المحاسبة القضائية والمتمثل بالمحاسب القضائي امرا ضروريا كونه يستطيع القيام بفحص الملفات لتقديم الاستشارة والدعم والمساهمة في حل النزاعات.

وتعود الحاجة للمحاسبة القضائية نتيجة لفشل المراجعين الخارجيين في الكشف والحد من او منع الجرائم المالية او حالات الاحتمال الضريبي، وكذلك نتيجة حاجة القضاء لوجود اشخاص يتمتعون بالخبرة في مجالات المحاسبة والمراجعة ليكون تخصص المحاسبة والقانون في صيغة المحاسبة القضائية التي تساهم وتعمل على دراسة وتحليل المشكلات القانونية في التحاسب، لاسيما التحاسب الضريبي ووضع البدائل المناسبة لحلها في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب (Weygand et al, 2012; 403-305). للمحاسبة القضائية عدة تعريفات منها؛ فرع من فروع المحاسبة التي تنطوي على تطبيق الوسائل والاساليب المحاسبية الموضوعية الملائمة في المشاكل القانونية لاسيما المشاكل المالية (Kalay, 2014; 22). كما تعرف على انها هي نوع من انواع المحاسبة التي يتم فيها تطبيق اساليب قانونية منحصصة، تتضمن مراجعة وتدقيق الحسابات بما يتوافق مع الشروط القضائية القانونية، من اجل تحديد وايجاد الادلة الثبوتية وفق مؤشرات مالية ومن ثم اعداد تقارير موضوعية مهمة عند فض النزاع القانوني المتعلق بالالتزام بدفع المستحقات الضريبية (زواش وبن جركو، 2019: 325).

**1-2 اهداف المحاسبة القضائية : وتتلخص بالآتي (سالم، 2010: 14):**

1. تحديد الانشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش.
2. تجميع الادلة الكافية بغرض تقديم تقرير يتضمن رايًا فنيًا محايدًا للدعوى القضائية.
3. الاسهام في توفير محاسبين قضائيين متخصصين لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ليكونوا فاحصين او خبراء.
4. الحفاظ على المال العام من الغش والاحتيال.
5. الكشف عن عمليات الاحتيال الضريبي المرتكبة.
6. تمكن المحاسبة القضائية من تقديم معلومات محاسبية للأطراف المستفيدة.

**1-3 اسباب نشوء المحاسبة القضائية : هنالك أسباب عديدة ساهمت في نشوء المحاسبة القضائية ومنها الآتي (راضي، 2011: 12):**

1. انتشار الفساد والغش والتلاعب في نتائج الاعمال التجارية
2. صعوبة اكتشاف حالات التزوير والاحتيال المالي، وعدم اكتشافها بالوقت المناسب ومن ثم صعوبة القضاء فيها فيما بعد.
3. ضعف المتابعة الجادة لإجراءات التحاسب المالي لاسيما التحاسب الضريبي.
4. التنبؤ غير السليم في المشاكل المالية والقضائية ضمن مهام المراجعة الداخلية والخارجية.
5. ضعف مهارة مراجع الحسابات التقليدي في اكتشاف الغش رغما عن مسؤولياته وصلاحياته.
6. ضعف القضاء في حسم حالات الاحتيال المالي التي تم اكتشافها نسيبًا، لتعذر إدراك دور المحاسبة القضائية بذلك.

**1-4 اهمية المحاسبة القضائية :** لم تعد أهمية المحاسبة القضائية مقتصرة على الجهات القضائية فقط وانما اصبحت تستخدم في المصارف وشركات التأمين لتتلخص اهميتها في كونها تمثل تكاملاً بين المحاسبة والقانون للعمل معا ليتم تحقيق ارتباط كبير بالدعوى القضائية. وتوسيع نطاق العمل التجاري المحلي والدولي وتزايد عدد الشركات المحلية والاجنبية والتبادل التجاري والمالي، الذي يتطلب متابعة الاجراءات المحاسبية والقانونية لغرض تجنب حدوث المشكلات التي تحدث بسبب التعقيدات الاقتصادية والتلاعب وغسيل لمال والاحتيال المالي، مما يتطلب الامر وجود وظيفة مستقلة للفصل بين النزاعات المالية والقضائية اي المحاسبة القضائية وابعاد ذلك على تجنب حالات الاحتيال والتلاعب وزيادة الاستثمارات وبالتالي تنظيم العمل المحاسبي القضائي بصيغة تكاملية (زلط، 2013: 13).

**1-5 اقسام المحاسبة القضائية وانواعها :** من اهم أنواع اقسام المحاسبة القضائية الأساسية هي الآتي:

**النوع الاول: المحاسبة التحقيقية:** تهتم المحاسبة التحقيقية بمتابعة الوضع الحالي الواقعي الفعلي لغرض تنظيم بعض اساليب العمل مالي القضائي المتوقع وتوزيع المهام بين المحاسب والخبير القضائي ومنهم المحقق والفاحص للوثائق والمستندات والقاضي والمهندس والمستشار من اجل متابعة الحفاظ على موجودات الشركات واعادتها حين حدوث النزاعات القانونية. (مسعود، 2015: 25).

**النوع الثاني: المحاسبة القانونية:** يمكن ان تتحدد الدعاوى القضائي بالمهام الآتية (Buckoff, 2012; 37):

1. تساهم في البحث وايجاد الادلة الثبوتية الضرورية المطلوبة لحسم القضية المالية.
2. التقييم الاولي والتشخيص القضائي لتحديد مواطن القوة والضعف، بمتابعة القضية ووثائقها الداعمة.
3. المقابلة لأطراف المنازعة المالية والتوجيه الاسئلة للحصول الادلة المالية الكافية والوافية.
4. مراجعة التقرير المعد من قبل الخبير القضائي وفحصه للحصول على ادلة اضافية حاسمة.
5. حضور المحكمة بالموعد المحدد من اجل اجراء الاستجواب واصدار الحكم القضائي.

1-6 مهام ووظائف المحاسبة القضائية: تشمل مهام ووظائف المحاسبة القضائية كل من الآتي (Arens et al, 2011: 5) (الكبيسي، 2016: 9):

1. التحري عن الغش والاحتيال المالي: اي التقصي عن الغش المالي والاحتيال فيه وتحديد حالات الغش الفعلية والمساهمة في حماية او استرجاع الاصول عن طريق الاستعانة بخبراء في المجالات المطلوبة لاسيما القضاء والقانون.
2. خدمات التقاضي: وهي عبارة عن تجميع اغلب المستندات المطلوبة لمعرفة هل سيتم قبول الادعاء ام رفضه كذلك تجهيز الادلة المناسبة وابداء الراي الصريح في الغش المالي والالتزام بحضور الجلسات وتقديم الشهادة وايضاح القضايا المالية المتعلقة.
3. تنظيم تقارير الاستثناء (والتي تتسم بأولوية الاهتمام بها، لكونها تؤثر على الحيلولة دون تحقيق اهداف الشركة بشكل خاص، والبلد ووضعه المالي بشكل عام)
4. ايجاد حلول قضائية محددة مناسبة
5. ايجاد قيمة الخسائر والتعويضات بالنسبة للأضرار المحتملة.
6. تطبيق مبادئ المحاسبة القانونية لاسيما قانون الضرائب.
7. تسهيل التعاون مع الجهات القانونية.

#### المبحث الثاني: الاحتيال الضريبي / مدخل ومفهوم

2-1 مفهوم وتعريف الاحتيال الضريبي: تتمثل الإيرادات الضريبية التي تتكون من ما مدفوع من المستحقات الضريبية الواجب دفعها من المكلف الطبيعي او المعنوي، مصدر مهم واساس فضلا عن الإيراد النفطي والذي يعزز إيرادات الدولة ويمنحها العيش وفق مؤشرات العيش برفاهية وامان و عليه فان ظاهرة الاحتيال الضريبي من يعمل باتجاه معاكس للعيش بأمان ورفاهية، لكونه يؤدي الى تناقص في مجموع الحصيلة الضريبية المخطط لها ومن ثم انعكاسها سلبا على إيراد الخزينة العامة للدولة؛ وكذلك تضخيم العبء الضريبي على فئات المكلفين الملتزمين بالدفع وبالتالي عدم تحقيق العدالة في توزيع الاعباء الضريبية بسبب أمور تشريعية أو تنفيذية يشترك بها المكلف والمخمن على حد سواء، عندما لا يؤخذ بعين الاعتبار الالتزام بالقانون الضريبي عند دفع المستحقات الضريبية (Pashardes & Polycarpou, 2008: 37).

ان الدور الاساسي لإظهار وانتشار الاحتيال الضريبي يرجع الى المؤسسات كونها لا توضح الوعي الضريبي بين الاشخاص المكلفين والادارة الضريبية فلو كان هناك اعتبار بشكل بسيط من قبل الاشخاص المكلفين بان الاحتيال الضريبي عمل مغل بالأخلاق لازداد التزامهم بالتكليف الضريبي بحقهم حتى ان لم تكن الجزاءات التي تفرضها الدوائر الضريبية صارمة جدا (السامرائي، 2012: 130). ويمكن ان يعد التحايل على انه إخفاء معلومات مالية هامة جدا لاسيما الأرباح الحقيقية للمكلفين (القيسي، 2011: 221). عرف الاحتيال الضريبي بانه تلك الظاهرة التي يحاول بها الشخص المكلف بدفع الضريبة باستخدام وسائل مختلفة للتخلص من دفع الضريبة كلها او بعضها حتى لا يلتزم بدفعه (آل علي، 2002: 221). ويعنى بالاحتيال الضريبي القصد باستخدام الطرق غير قانونية تتصف بالفرار والحيلة فنية كانت ام قانونية ام ادارية بهدف التخلص من دفع الضريبة. (القيسي، 2011: 147) كما يعرف الاحتيال الضريبي بانه التخلص بصورة جزئية او كلية من دفع الضريبة وقد يكون قبل التحاسب الضريبي مما يمكنه من عدم الالتزام بدفع المستحقات الضريبية، او يكون بعد التحاسب الضريبي وتخمين مقدار الضريبة وبدفع المستحقات الضريبية وتأثيره على مقدار الحصيلة الضريبية وإيرادات الدولة وبالتالي وتخفيض إيرادات الخزينة العامة للدولة ضمن المجموع التراكمي لأنواع الإيرادات (Fuest & Riedel, 2009: 37).

2-2 اشكال وانواع الاحتيال الضريبي : يمكن تحديد اشكال الاحتيال الضريبي وفق التصنيف الاتي:

1. **التجنب الضريبي:** ويمثل تجنب المكلف تحمل الضريبة او الالتزام بها دون اللجوء لمخالفة احكام التشريعات الضريبية ويتم ذلك اما بالابتعاد عن مواطن التكليف او استخدام بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من اداء كل او جزء الضرائب المستحقة عليه (8: 2017: McGill *et al*). ومن امثلة الاحتيال الضريبي المشروع ان يضع المكلف ثروته في سند قرض ثم اصداره من قبل الدولة معفى من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه ففي هذه الحالة لا يدفع المكلف أي ضريبة على ثروته (9: 2010: Siehl).

2. **الغش الضريبي:** ويقصد به الابداع في التفكير لمحاولة عدم الصديق والامتناع عن الامتثال والالتزام، عن طريق مخالفة المكلف الطبيعي والمعنوي للأحكام القانونية باستخدام طرق غير قانونية والتلاعب بحقائق المركز المالي واطهارها بالصيغة المطلوبة نسبياً للقانون الضريبي بهدف التخلص من الضريبة مما يؤدي الى ارتكابه جريمة مالية يحاسب عليها القانون (11: 2012: McGee *et al*). ومن امثله:

أ. عدم قيام المكلف بتقديم تقرير ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة.

ب. قيام المكلف بتقديم تقرير ضريبي ولكنه غير صحيح بحيث لا يرفق جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مدون في تقريره الضريبي.

ج. المبالغة في توضيح الاعباء التي يجب خصمها من وعاء الضريبة.

د. حالات اخرى مثل غسيل الاموال والفساد الاداري والمالي والتهرب الضريبي.

3. **التهرب الضريبي:** ويكون وفق الآتي:

أ. **التهرب الضريبي الجزئي:** ويعنى به امتناع المكلف بصوره جزئية من العبء الضريبي، وذلك باتباع وسائل الغش والاحتيال، ويتم ذلك بطرق وصور متعددة منها، إسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه مما يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل، مما كان يجب أن تكون، أو عدم ورود اسمه الدفاتر التجارية، مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة عليه تقديراً جزافياً (عبد الغفور، 2008: 41).

ب. **التهرب الضريبي الكلي:** ويعني تخلص الشخص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه بشكل نهائي، مما يؤدي الى ضياع جزءاً مهماً من إيرادات الخزنة، مثل إدخال البضائع وإخراجها بالطرائق غير المشروعة من دون دفع الضرائب الجمركية عنها كلياً (الجبوري، 2012: 63).

4. **الفساد الضريبي:** ويعنى به كل ما يساعد ويشجع على التلاعب بالكشوفات المالية او غض النظر عن حالات الغش والتلاعب والاحتيال المكتشفة عند مراجعة الكشوفات المالية للمكلف الطبيعي والمعنوي او عدم الابلاغ عن تفاصيل اوليات معاملة التحاسب الضريبي غير المكتملة وما شابه ذلك، التي تتم بالتعاون مع المخمن او أي مسؤول في الضريبة، والتي تؤدي بالتالي الى الاحتيال الضريبي. (عبد الله، 2012: 28).

2-3 **مسيبات الاحتيال الضريبي :** هنالك عدة مسيبات للاحتيال الضريبي وهي:

أولاً: **اسباب اجتماعية ونفسية:** وهي عبارة عن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، والمقصود بالوعي الضريبي الفهم الكامل للأفراد لمسؤولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة (العلي، 2011: 179). والجانب النفسي الذي يتمثل بثقافة الاحتيال الضريبي فهناك بعض المجتمعات التي تنظر الى الاحتيال نظرة استهجان على عكس بعض المجتمعات التي تعتبر الاحتيال في دفع الضريبة دليلاً على الذكاء والبراعة (قذري، 2011: 218).

ثانياً: **اسباب تشريعية:** وهي اسباب متمثلة في تعقد التشريع الضريبي وعدم الاتجاه في ضبط صياغته واحتوائه على بعض الثغرات التي تتيح للمكلفين التخلص من دفع الضريبة وكذلك عدم العمل على تكليف العاملين في حقل التطبيق لإعداد مشروعات القوانين الضريبية (المهاني، 2006: 286).

ثالثاً: اسباب ادارية فنية: وتتمثل بتعقيد اجراءات التكلفة والجباية وعدم المساواة في المعاملة بين مكلف واخر كذلك ايضا كلما كانت الادارة الضريبية متصفة بنزاهة والكفاءة جعلت الاحتيال الضريبي سهلا مما يؤدي الى تقليل قيمة الضريبة، الخ (الخطيب، 2005: 219).

## 2-4 مراحل كشف ومعالجة الاحتيال الضريبي

أولاً: إصلاح النظام الاداري للضريبة: ويتم ذلك عن طريق إنشاء الأجهزة الضريبية المتخصصة بتوفير الملاكات التي تتمتع بالكفاءة المهنية وتدريبهم على أفضل الأساليب، وعقد عدة دورات تدريبية وإشراكهم في الندوات الضريبية لأجل تحفيز الوعي الثقافي ضمن مجال أعمالهم والاهتمام بأحوالهم الاقتصادية، ولعل أهم هذه الوسائل هي (السعيد، 2013: 91):

1. **توفر الملاك الكافي والكفوء:** ويتجسد ذلك بالاعتماد على العناصر المتصفة بالكفاءة وذات القدرة على النهوض بواجباتها على أكمل وجه وهذا يتطلب من الموظف أن يتحلى بعدة صفات اهمها المعرفة والكياسة والدراية بأخلاق الجمهور وسرعة البديهة.

2. **تصميم نظام معلومات كفوء:** ويهدف الى توضيح انه الادارة الضريبية لا تستطيع النهوض بعملها وتحقيق المستوى المطلوب إذا لم يتم تصميم نظام معلومات متطور ذلك لما له من أهمية كبيرة مجال التحاسب الضريبي ويتم ذلك من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة (الحاسوب، الأنظمة والبرامج الالكترونية) استخداماً حقيقياً وفعالاً

3. **سلامة وصحة قواعد حصر المكلفين:** حيث تتجسد فاعلية الإدارة الضريبية وكفاءتها كأساس على مدى القدرة على حصر وتمييز المجتمع الضريبي المشمول بأحكام القانون الذي تختص بتنفيذه.

4. **رفع مستوى الدعم المادي والمعنوي للفاحص الضريبي:** اذ ان الاخلاص وبذل الجهد والابداع في أداء العمل يجب ان يكون له مقابل لكي يشعر الموظف بالرضا والقبول في وظيفته، لذلك يستلزم تخصيص المقابل المادي الذي يكفي لإشباع مختلف مستلزمات الحياة الضرورية ويمكن بذلك تجنب وقوعه في المغريات المقدمة له من بعض المكلفين.

ثانياً: **نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع:** ويتمثل بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة في اراضيها، من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، وذلك كون الشعور بالمسؤولية اتجاه دفع الضريبة امر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحسب بل يستند الى اكتمال الوعي الضريبي. (الخطيب وشامية، 2003: 220).

ثالثاً: **الاتفاقيات والمعاهدات الدولية:** مثلاً اعتماد اتفاق المؤقت الحاصل بين أعضاء الاتحاد الأوروبي بشأن كيفية فرض ضريبة على الدخل الذي يحققه المستثمر الاجنبي، على الرغم من كون التنفيذ النهائي لهذه الاتفاقية ما زال موضع الشك. (الجبور، مصدر سابق، 2012: 78-84).

## 2-5 مقومات نجاح تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي

بقصد الكشف عن الاحتيال الضريبي بتطبيق المحاسبة القضائية لابد من توفر مقومات لازمة لذلك منها (CICA- Forensic Accounting Competency Map, 2010; 89):

1. **ضرورة الاستمرار بالتقسي والبحث والتحري عن المشكلات المالية القضائية المتوقع حدوثها وتجميع الادلة الموضوعية أياً كانت اهميتها النسبية عن المنازعات الحاصلة بسبب العمليات المالية غير المشروعة بين المكلف والهيئة العامة للضرائب لغرض التحديد المسبق لهذه النزاعات واكتشاف التلاعب والاحتيال المتوقع بالوقت المناسب.**
2. **توفير الدعم القانوني، التي اشارت لها النشرات التي نشرها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين لعام 2006، التي تشمل مهام الشاهد الخبير الذي يقدم رأيه في المحكمة القضائية كمستشار خبير يعمل على تقدير حالات الاحتيال الضريبي المكتشفة عند تتبع عمليات واجراءات التحاسب الضريبي.**



3. التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القضائي امر مهم ومطلوب لغرض اكتشاف الاحتيال الضريبي بالوقت المناسب ومحاولة وضع الحلول المناسبة لحل كل نزاع وحسمها، اذ ان الخبرات المتراكمة لدى المحاسب القضائي عن طريق العمل المستمر والدورات التدريبية تمكن المحاسب القضائي من حسم هذه النزاعات بموضوعية وعدالة.

4. وجود معيار محاسبي قضائي للمراجعة القضائي، يعد اداة مهمة لتطبيق المحاسبة القضائية في الكشف الاحتيال الضريبي اذ يتطلب ان يكون محتوى هذا المعيار يتوافق مع دور المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الاحتيال الضريبي ومعالجته فيما بعد.

5. الحيادية والاستقلالية عند اعداد تقرير المحاسب القضائي، كونه يؤثر في مصداقية وموضوعية هذا التقرير الذي يساهم في اكتشاف الاحتيال الضريبي.

6. الوعي والادراك لضرورة تطبيق المحاسبة القضائية وابعاد ذلك في تسهيل مهمة الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي بالوقت المناسب.

2-6 اكتشاف حالات الاحتيال الضريبي من خلال المحاسبة القضائية: ان الدور الاساس للمحاسب القضائي الذي يؤديه في الكشف عن الاحتيال الضريبي والمساهمة في ايجاد الحلول والمعالجة الموضوعية، هو دور الشاهد الخبير المستشار، اذ انه عندما يبحث عن تفاصيل الحقيقة النزاعات القائمة بسبب حدوث حالات الاحتيال الضريبي يعمل بمتابعة الاجراءات منذ بداية التحاسب الضريبي واكتشاف نقاط الخلل فيه المؤدية للاحتيال الضريبي لحين اقامة الدعاوي واجراء المحاكمة ليقوم بدور المحكم والتوسط في ايجاد الحلول المناسبة، اذ ان الوكلاء بالمحاماة بالأصل يستندون الى المؤشرات التي توصل اليها المحاسبين القضائيين، لاسيما في حالات الاحتيال المالي واتباع المحاسبة الابداعية والاهمال المهني المتعمد والتهرب الضريبي وعدم الافصاح عن الوضع المالي الصحيح والحقيقي بوجود خسارة وهمية دون اظهار حالة الريح الحقيقي و اذ يتجسد دور المحاسب القضائي في الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي، عندما يقوم بدور الخبير الاستشاري عندما يستخدم خبرته المتراكمة من التجارب الحقيقية في مجال المحاسبة والقضاء في الاحتيال الضريبي، لكون المحاسب القضائي يعتمد في الكشف عن الاحتيال الضريبي على مراجعة المستندات والسجلات التي تتضمن الحقائق الواجب اظهارها في المحكمة القضائية بعد تفسيرها (Asuquo, 2012; 57). ويمكن تحديد دور المحاسب القضائي في الكشف عن الاحتيال الضريبي بشكل سليم وفق الآتي (Bhasin, 2013; 39):

1. دور الشاهد الخبير، حينما يعمل على اعداد تقرير رسمي يقدم للمحكمة القضائية بمثابة دليل يثبت تفاصيل الاحتيال الضريبي.

2. دور المستشار القضائي، عند تعامله مع المحامي الموكل عن قضايا الاحتيال الضريبي للمساعدة في اعداد الادلة الضرورية لمعالجة قضايا الاحتيال الضريبي.

3. دور الكاشف عن حالات الاحتيال الضريبي، عندما يتابع الاجراءات التفصيلية للتحاسب الضريبي لغاية الالتزام بدفع الاستحقاقات الضريبية او العزوف عنها، ومن ثم اتخاذ موقف ازاء ذلك.



## المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

3-1 أداة الدراسة : تم اعداد الاستبانة وعرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص في المجال المحاسبي والقانوني الأكاديمي والمهني وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة لتستقر في صورتها النهائية (24) فقرة، وبهذا يكون محور البحث ويتكون من (24) فقرة تتوزع ضمن (3) محاور رئيسية وهي محور البيانات الشخصية المتمثلة، محور المحاسبة القضائية، محور الاحتيال الضريبي وكما موضح بالجدول (1) ادناه.

## جدول (1) المجالات التي تضمنتها الاستبانة

ت	الفقرة	الفقرات	النسبة المئوية
1	البيانات الشخصية	7	29.1%
2	المحاسبة القضائية	8	33.3%
3	الاحتيال الضريبي	9	37.6%
	المجموع	24	100%

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على نتائج إجابات الاستبانة

يتضح من الجدول ان الاهمية النسبية توزعت لفقرات الاستبانة بشكل متقارب وبشكل تنازلي يبدأ من البيانات الشخصية والمحاسبة القضائية والاحتيال الضريبي على التوالي وكما هو موضح بالنسب في الجدول السابق. وأعتمد الباحث مقياس ليكرت likert الخماسي في جميع أسئلة الاستبيان ولها تدرج نسبي (5، 4، 3، 2، 1) الذي أعتمد في التحليل، فتكون حالة الإجابة خمس خيارات حتى تكون هناك دقة في تحديد اتجاهات الرأي الممثلة وفق الجدول تم تقسيم الاستبيان الى مقياس خماسي، لتحديد مقومات المحاسبة القضائية ومسببات ومعالجات الاحتيال الضريبي في الفروع محل الدراسة. تم حساب طول فئة المقياس وتم توزيع المقياس إلى ثلاثة مستويات متساوية واعتمد الباحث هذه الاوزان في قياس مدى توافر المهارات في الفاحص الضريبي على النحو الموضح بالجدول (2) ادناه:

## جدول (2) ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكرت LIKERT الخماسي (طول الفترة = 0.79)

المستوى	المتوسط المرجح	الدرجة	الاستجابة
منخفض	1.79-1.00	1	لا اوافق بشدة
	2.59-1.80	2	لا اوافق
متوسط	3.39-2.60	3	محايد
مرتفع	4.19-3.40	4	اوافق
	5.00-4.30	5	اوافق بشدة

يتضح من الجدول السابق تدرج الاتفاق بشدة من 4.30-5.00 نزولاً الى 1.00-1.79 لا اوافق بشدة، وبطول الفترة التي تحددت بـ 79%، كمؤشرات نسبية تؤكد نسب المقومات والمسببات والمعالجات الذي يحدد تساوي مستويات قياس محاور الاستبانة المتعلقة بموضوع البحث وفق متغيره المستقل والتابع (المحاسبة القضائية والاحتيال الضريبي) على التوالي.

## 3-2 صدق وثبات الاستبانة

أولاً: الصدق الظاهري: تم عرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين واسماؤهم وتفاصيل تخصصهم المعزز لمتغيرات موضوع البحث، لإبداء آراءهم في مدى ملائمة عبارات الفقرات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للفقرة الذي تنتمي إليها واقتراح ما يروونه مناسباً، وكان هناك اتفاق بآراء الخبراء على سلامة المقياس بعد اجراء تعديلات بسيطة، وبذلك أصبح المقياس جاهز للتطبيق.

ثانياً: ثبات الأداة: تم حساب الثبات وفق طريقة الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، اذ وجد ان قيمة الفا كرونباخ لفقرات الاستبانة البالغ عددها (23) فقرة هي بنسبة (0.82) وهذا يدل على ان الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع والنتائج موضحة في الجدول (3) ادناه:

جدول (3) يوضح طريقة معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة (N=130)

Alpha	N
0.82	المحور الاول
0.81	المحور الثاني
0.84	المحور الثالث
0.82	المعدل

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول السابق ارتفاع نسبة الاستبانة من الثبات وفق وضوح النتائج وبمعدل 82%. ب  
3-3 وصف خصائص عينة الدراسة من ناحية التحصيل الدراسي

يلاحظ في الجدول التالي (4)، أن متغير النوع الاجتماعي عدد الذكور يفوق عدد الاناث اذ بلغ عددهم 86 ما يعادل 66.1% من افراد العينة وأن متغير التحصيل الدراسي يتفوق به الحاصلين على شهادة البكالوريوس عدد 44 ما يعادل 33.8%، وان خبرة عينة الدراسة لسنوات خدمة أكثر من 10 سنوات عدد 55 ما يعادل 42.3%، هذه النتائج تعد مؤشراً جيداً لاعتماد الاجابات الموضوعية التي تعتمد عليها فرضية البحث والوصول الى هدف البحث عند وجود الحل الامثل لمشكلته.

الجدول (4) خصائص عينة الدراسة

المتغير	العدد	النسبة %
النوع الاجتماعي	ذكر	66.1
	أنثى	33.9
	المجموع	100
التحصيل الدراسي	إعدادي	16.9
	دبلوم	25.4
	بكالوريوس	33.8
	ماجستير	23.8
	المجموع	100
سنوات الخدمة	اقل من 5 سنوات	32.3
	من 5-10 سنوات	25.4
	10 فأكثر	42.3
	المجموع	100

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

3-4 وصف البيانات وتفسير نتائج الدراسة: يهدف الفصل إلى تحديد استجابة عينة الدراسة في فروع الهيئة العامة للضرائب لمتغير المحاسبة القضائية والاحتياطي الضريبي، ولغرض تحديد واقع تلك المتغيرات، فقد تم تبويب الإجابات بشكل يمكن عن طريقه التعرف على الاتجاهات العامة والنتائج المستخلصة منها، حقل المعالجة الإحصائية لها، لاختبار نتائج الارتباط والتأثير بين المتغيرات، وكانت الخطوة الأولى، تحديد خلاصة لمتوسط شدة الإجابة ومساحتها من المقياس بعد تحديد عدد التكرارات لعبارات المقياس الخماسي المعتمد ولكل سؤال ومقدار ما تمثله من نسبة مئوية لأجمالي العينة، وعلى أساس مستويات صناعة القرار، كما ينهض الفصل بمهمة اختبار العلاقة والأثر بين متغيرات الدراسة، وكما تناوله وفق التسلسل الآتي:

أولاً: ابعاد المحاسبة القضائية (المتغير الأول) : ضمن الإطار النظري للدراسة حددت ابعاد المحاسبة القضائية في الابعاد التالية (مقومات المحاسبية، مقومات المراجعة، مقومات القانون والقضاء ، مقومات التحري والكشف) واعتمدت لقياسها الاسئلة من (X16-X1)، ملحق رقم (1)، بمعدل أربعة أسئلة لكل بُعد، وصف مستوى اجابات الافراد العاملين في فروع الهيئة العامة للضرائب باستخدام يشمل التحليل الأولي لأبعاد المحاسبة القضائية على جملة من الأساليب والأدوات الإحصائية لتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتي تتمثل بمتوسطات القياس للمتغيرات، الانحراف المعياري لتشخيص مدى تشتت القيم عن أوساطها الحسابية فضلاً عن تحديد الدلالة المعنوية والأهمية النسبية لكل متغير فإذا أجتاز المتغير الفرضي (3) للمقياس وذلك إشارة إلى توافر المتغير ومكوناته بمستوى جيد والعكس، ووفقاً لاتجاهات البحث ضمن عينة الدراسة، فقد خصصت الفقرة ثانياً من استمارة الاستبيان لقياس ابعاد المحاسبة القضائية وبعد تبويب إجابات أفراد العينة ظهرت لدينا نتائج ابعاد المحاسبة القضائية وفق التسلسل الاتي:

جدول (5) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد الدراسة حول ابعاد المحاسبة القضائية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		التسلسل	الابعاد
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
5	1.04	3.78	15.4	02	13.8	18	20.8	27	37.5	49	12.3	16	X1	المقومات المحاسبية
4	.997	3.81	4.6	6	.614	19	16.2	21	33.1	43	31.5	41	X2	
9	.867	3.31	010.	13	.29	12	34.6	45	27.7	63	18.5	24	X3	
7	.999	3.39	3.1	4	4.6	6	26.9	35	30.0	39	35.4	46	X4	
2	0.57	4.06	4.6	6	9.2	12	23.8	31	33.1	43	29.2	38	X5	مقومات المراجعة
6	0.79	3.63	13.1	17	14.6	19	21.5	28	32.3	42	18.5	24	X6	
13	1.19	3.23	2.19	25	4.5	7	6.41	19	226.	34	6.34	45	X7	المقومات القانونية
3	0.97	4	32.	3	6.2	8	7.7	01	5.82	37	4.55	72	X8	
12	0.79	3.24	2.9	12	15.4	02	17.7	23	926.	35	6.44	58	X9	
15	0.61	3.15	10.0	13	5.4	7	0.20	26	8.33	44	8.30	40	X10	
16	0.92	2.56	7.7	10	15.4	20	23.1	30	26.2	34	27.7	36	X11	مقومات التحري والكشف
10	0.84	3.28	15.4	02	2.9	12	16.2	21	23.8	31	27.7	63	X12	
11	0.70	3.26	13.1	71	10.8	14	14.6	19	26.2	43	35.4	46	X13	
7	0.61	3.39	14.6	19	3.8	5	6.22	34	24.6	32	8.30	40	X14	
14	0.88	3.2	2.3	3	17.7	23	13.8	18	20.8	27	45.4	59	X15	مقومات التحري والكشف
1	0.61	4.13	18.5	42	4.6	6	20.8	27	26.9	35	2.29	38	X16	
	0.84	3.46	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور المحاسبة القضائية ككل											

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (5) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة وعرض النتائج حول محور المحاسبة القضائية كما يوضح الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لفقرات المحور التي تتراوح ما بين (2.56 و 4.13)، اذ جاء بالمرتبة الأولى الفقرة X16 التي تنص على "توفر الأدلة عند التحري والكشف يسهم في تحقيق دور هام للمحاسبة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.61) بأجمالي موافق بشدة ووافق عدد (57) مستجيب من أصل (62)، يليها بالمرتبة الثانية الفقرة X9 التي تنص على "يتطلب تطبيق الحكومة الالكترونية اعادة هندسة التصميم التنظيمي للمنظمة" بمتوسط (4.26) وانحراف معياري (0.828) بأجمالي موافق بشدة ووافق عدد (73) مستجيب من أصل (130)، احتلت الفقرة X11 التي تنص على "توفير بيئة تشريعية ملائمة في فروع الهيئة العامة للضرائب تساهم في الحد من مسببات الاحتيال الضريبي". المرتبة الأخيرة بمتوسط (2.56) وانحراف معياري (0.92) و(بأجمالي غير موافق بشدة وغير موافق) عدد (30) مستجيب من أصل

(130)، تؤثر هذه النتائج الى تباين في تحديد أبعاد المحاسبة القضائية من قبل افراد العينة ضمن هذه المحور، بصفه عامة المتوسط الحسابي لمحور المحاسبة القضائية ككل بلغ (3.46) يكون بالمستوى المرتفع مما يدل على أن افراد العينة يستجيبون بالموافقة على محتوى المحور كما موضح بمقياس ليكرت الموضح بالجدول (6).

جدول (6) تشخيص طبيعة ومستوى ابعاد المحاسبة القضائية

الأبعاد	التسلسل	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
المقومات المحاسبية	X1	3.78	0.54	75.6	3
	X2	3.81	0.61	76.2	
	X3	3.31	0.91	66.2	
	X4	3.39	1.00	67.8	
	المتوسط	3.57	0.76	71.45	
مقومات المراجعة	X5	4.06	0.57	81.2	1
	X6	3.63	0.79	72.6	
	X7	3.23	1.19	64.4	
	X8	4	0.97	86	
	المتوسط	3.73	0.88	76.05	
المقومات القانونية	X9	3.24	0.79	64.8	4
	X10	3.15	0.61	63	
	X11	2.56	0.92	51.2	
	X12	3.28	0.84	65.6	
	المتوسط	3.06	0.79	61.15	
مقومات التحري والكشف	X13	3.26	0.70	65.2	2
	X14	3.39	0.61	67.8	
	X15	3.2	0.88	64	
	X16	4.13	0.61	82.6	
	المتوسط	3.50	0.7	69.9	

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (6) إجابات عينة الدراسة التي تشمل الأفراد العاملين في فروع الهيئة العامة للضرائب منها فرع القادسية بشكل خاص، والذي تمثله الأسئلة من (1-16)، المعبر عنه بمتوسط القياس بالجدول والانحراف المعياري والأهمية النسبية في وصف البيانات الخاصة بأبعاد المحاسبة القضائية بالفروع المبحوثة.

جدول (7) خلاصة نتائج أبعاد المحاسبة القضائية

ت	أبعاد المحاسبة القضائية	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	المقومات المحاسبية	3.57	0.76	71.45
2	مقومات المراجعة	3.73	0.88	76.05
3	المقومات القانونية	3.06	0.79	61.15
4	مقومات التحري والكشف	3.50	0.7	69.91
	متوسط العنصر كاملا	3.465	0.782	69.64

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ويعد أن عرضنا نتائج العنصر في الجدول السابق للجدول الحالي لخلاصة نتائج ابعاد المحاسبة القضائية، يمكننا القول أن الوسط الحسابي لمتغير المحاسبة القضائية كاملاً قد بلغ (3.465) بانحراف معياري (0.782) وهو أعلى من المتوسط المعياري البالغ (3) ويشير إلى أن مستوى أبعاد المحاسبة القضائية هو (فوق المتوسط) ويعود السبب ومن وجهة نظر الباحث إلى تقارب مستوى عناصر المتغير المذكور، ويمكن تصوير نتائج المتغير المذكور للأبعاد لأربعة بالجدول السابق وقد عرض الجدول الحالي الأهمية النسبية لأبعاد المحاسبة القضائية وكان المتوسط الكلي للأهمية النسبية (69.64) ليتم مقارنته مع الأهمية النسبية لأبعاد الاحتيال الضريبي وفق الآتي:

**ثانياً: وصف أولي لأبعاد الاحتيال الضريبي (المتغير الثاني):** حُدِّدت ابعاد الاحتيال الضريبي عن طريق تحديد مسببات ومعالجات الاحتيال الضريبي، إذ تم وصف مستوى اجابات الافراد العاملين على الأسئلة (Y1-Y14)، ملحق رقم (1)، في فروع الهيئة العامة للضرائب باستخدام يشمل التحليل الأولي لأبعاد الاحتيال الضريبي على جملة من الأساليب والأدوات الإحصائية لتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، والتي تتمثل بمتوسطات القياس للمتغيرات، الانحراف المعياري لتشخيص مديات تشتت القيم عن أوساطها الحسابية فضلاً عن تحديد الدلالة المعنوية والأهمية النسبية لكل متغير فإذا أجتاز المتغير الفرضي (3) للمقياس وذلك إشارة إلى توافر المتغير ومكوناته بمستوى جيد والعكس، ووفقاً لاتجاهات البحث عينة الدراسة، فقد خصصت الفقرة ثالثاً من استمارة الاستبيان لقياس ابعاد الاحتيال الضريبي وبعد تبويب إجابات أفراد العينة ظهرت لدينا نتائج ابعاد الاحتيال الضريبي، يبين الجدول (8) إجابات عينة الدراسة التي تشكل العاملين في مديريات وأقسام فروع الهيئة العامة للضرائب والبالغ عددهم (130) الذي تتكون من (14) فقرة موزعة على بعدين (المسببات والمعالجات)، وكانت نتائج الإحصاءات الوصفية الوسط الحسابي والانحراف (S.D) لأبعاد المتغير التابع (الاحتيال الضريبي).

يبين الجدول (8) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة وعرض النتائج حول محور الاحتيال الضريبي كما يوضح الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لفقرات المحور التي تتراوح ما بين (2.38-4.12)، إذ جاء بالمرتبة الأولى الفقرة Y11 التي تنص على "حل مشكلة الالتزام بدفع المستحقات الضريبية من قبل المكلفين بدقة وتكامل نظام معلومات المتابعة". بمتوسط حسابي (4.12) وانحراف معياري (0.60) بأجمالي موافق بشدة وموافق عدد (70) مستجيب من أصل (130)، يليها بالمرتبة الثانية الفقرة Y14 التي تنص على "التنسيق المتكامل بين اقسام ووحدات الهيئة العامة للضرائب يخفض من مشاكل المحاكم القضائية". بمتوسط (4.11) وانحراف معياري (0.60) بأجمالي موافق بشدة وموافق عدد (72) مستجيب من أصل (130)، احتلت الفقرة Y3 التي تنص على "تمارس الشركة اجراءات المسائلة بشفافية بناء على معلومات موثقة" المرتبة قبل الأخيرة بمتوسط (2.53) وانحراف معياري (1.39) بأجمالي موافق بشدة وموافق عدد (60) مستجيب فيما جاء في المرتبة الأخيرة وهي المرتبة الرابعة عشر الفقرة Y6 التي تنص على "تطبيق العدالة في المعاملات الضريبية بين المكلفين يؤدي إلى كشف الاحتيال الضريبي المبكر". بمتوسط حسابي (2.38) وهو ما يقابل درجة موافق تؤثر هذه النتائج الى تباين في تحديد فقرات الاحتيال الضريبي من قبل افراد العينة ضمن المحور، بصفه عامة المتوسط الموزون لمحور الاحتيال الضريبي ككل بلغ (3.35) يكون بالمستوى المرتفع مما يدل على أن افراد العينة يستجيبون بالموافقة على محتوى المحور.

## جدول (8) يبين التكرارات والنسب المئوية لاستجابات افراد الدراسة حول محور الاحتيال الضريبي

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		تسلسل الأمثلة	الأبعاد
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
12	1.36	2.88	15.4	20	13.8	18	20.8	27	37.7	49	12.3	16	Y1	مسببات الاحتيال الضريبي
11	1.23	2.91	4.6	6	14.6	19	16.2	21	33.1	43	31.5	41	Y2	
13	1.39	2.53	10.0	13	9.2	12	34.6	45	27.7	36	18.5	24	Y3	
9	1.13	3.11	3.1	4	4.6	6	26.9	35	30.0	39	35.4	46	Y4	
8	0.80	3.51	4.6	6	9.2	12	23.8	31	33.1	43	29.2	38	Y5	
14	1.13	2.38	13.1	17	14.6	19	21.5	28	32.3	42	18.5	24	Y6	
10	1.29	2.94	6.9	5	5.4	7	14.6	19	26.2	34	34.6	45	Y7	
6	0.67	3.78	2.3	3	6.2	8	7.7	10	28.5	37	55.4	72	Y8	معالجات الاحتيال الضريبي
4	0.78	3.89	9.2	12	1.5	2	17.7	23	26.9	35	44.6	58	Y9	
3	0.68	3.93	10.0	13	5.4	7	20.0	26	33.8	44	30.8	40	Y10	
1	0.60	4.12	12.5	10	15.4	20	23.1	30	26.2	34	27.7	36	Y11	
7	0.67	3.73	16.2	21	9.2	12	16.9	22	26.2	34	31.5	41	Y12	
5	0.78	3.81	13.1	17	10.8	14	14.6	19	26.2	34	53.4	46	Y13	
2	0.60	4.11	14.6	19	3.8	5	26.2	34	24.6	32	30.8	40	Y14	
		0.96	3.35	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الاحتيال الضريبي ككل										

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

## جدول (9) تشخيص طبيعة ومستوى ابعاد الاحتيال الضريبي

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	متوسط القياس	التسلسل	الأبعاد
2	57.6	1.36	2.88	Y1	مسببات الاحتيال الضريبي
	58.2	1.23	2.91	Y2	
	50.6	1.39	2.53	Y3	
	47.6	1.13	3.11	Y4	
	70	0.80	3.51	Y5	
	47.6	1.13	2.38	Y6	
	58.8	1.29	2.94	Y7	
	55.7	1.19	2.89	المتوسط	
1	75.6	0.67	3.78	Y8	معالجات الاحتيال الضريبي
	77.8	0.78	3.89	Y9	
	78.53	0.68	3.93	Y10	
	82.2	0.60	4.11	Y11	
	75.6	0.67	3.78	Y12	
	77.8	0.78	3.89	Y13	
	82.2	0.60	4.11	Y14	
	78.5	0.68	3.93	المتوسط	

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

وقد ظهر من نتائج الجدول (10)، أن الوسط الحسابي للمتغير كاملاً كان (3.41)، وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) وبالتالي هذا يعني أن مستوى ابعاد الاحتيال الضريبي ضمن المستويات هو (فوق المتوسط). أما الانحراف المعياري للمتغير كاملاً (0.935)، وكان أقل تشتت عند بعد مسببات الاحتيال الضريبي إذ كان (2.89) يؤكد اتفاق أفراد عينة هذا المستوى على الإجابة، أما أعلى تشتت كان عند بعد معالجة الاحتيال الضريبي إذ كان (3.93) مما يشير إلى تباين إجابات أفراد عينة الدراسة.

## جدول (10) تشخيص طبيعة ومستوى ابعاد الاحتيال الضريبي

الأبعاد	متوسط القياس	الانحراف المعياري	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية	الترتيب
المسببات	2.89	1.19	0.002	55.7	2
المعالجات	3.93	0.68	0.002	78.5	1
المتوسط الكلي	3.41	0.935	0.002	67.1	

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

كما يبين الجدول الأهمية النسبية لأبعاد الاحتيال الضريبي، إذ بلغت الأهمية النسبية لأبعاد الاحتيال الضريبي (67.103%) وهذه النتيجة تشير الى أن ترتيبه يأتي بالمرتبة الثانية مقارنة مع المحاسبة القضائية. التي كانت نتيجتها بمقدار (69.64%) التي يبينها جدول (10) وهذه النتيجة تشير الى أن ترتيبه يأتي بالمرتبة الأولى مقارنة بأبعاد الاحتيال الضريبي.

**3-5 اختبار العلاقة بين أبعاد المحاسبة القضائية:** بعد استعراض نتائج التحليل الأولي لأبعاد متغيرات الدراسة، عن طريق المتوسط والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة، وبهدف اختبار صحة هذه، يجب القيام بمهمة اختبار العلاقة بين تلك المتغيرات والتي عبر عنها بمجموعة من الفرضيات الرئيسة والفرعية بالاعتماد على معامل ارتباط الرتب لتحديد علاقة الارتباط بين المتغيرات. تسعى الفقرة أولاً إلى التحقق من مدى رفض أو عدم رفض الفرضية الرئيسية (ليس هناك تأثير للمحاسبة القضائية على الكشف عن الاحتيال الضريبي) وما ينبثق منها من فرضيات فرعية فقد تم اختبار الفرضيات المذكورة من خلال إجراء التحليلات الإحصائية الملائمة، ونتيجة استخدام معامل ارتباط الرتب (Spearman) لتحديد نوع العلاقة بين المتغيرات في عينة الدراسة، فضلاً عن تحديد قيمة الدلالة (sig) (\*) التي تعكس القيمة الاحتمالية للخطأ من النوع الأول وهو مقدار احتمال قيمة الشك بعدم معنوية الارتباط فإذا كانت قيمتها أقل من (0.05) فتلك إشارة إلى معنوية الارتباط والعكس بالعكس. كانت النتائج على النحو الآتي:

## جدول (11) العلاقات الارتباطية بين دور المحاسبة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي

المحاسبة الضريبية	الاحتيال الضريبي	مسببات الاحتيال الضريبي	معالجة الاحتيال الضريبي	إجمالي الأبعاد	R <sub>s</sub> sig
المقومات المحاسبية	0.119	0.761	0.013	0.122	R <sub>s</sub> sig
مقومات المراجعة	-0.035	0.929	0.319	-0.181	R <sub>s</sub> sig
المقومات القانونية	0.043	0.912	-0.252	-0.080	R <sub>s</sub> sig
مقومات التحري والكشف	0.492	0.179	0.278	**0.351	R <sub>s</sub> sig
			0.123	0.009	

\*\* علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بمستوى معنوية (p=0.01)

يتضح من نتائج الجدول (11) في أجمالي الأبعاد مع كل مستوى من المستويات وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين ابعاد المحاسبة القضائية وابعاد الاحتيال الضريبي، إذ أننا لا نستطيع أن نجزم بعدم وجود علاقة، فعدم وجود العلاقة تعني أن معامل الارتباط = صفر، وأن مستوى الدلالة = (1)، والأرقام بالجدول لا تشير إلى هذا المستوى من انعدام العلاقة فهناك علاقة طردية لكل بعد من أبعاد المحاسبة القضائية المتمثلة بالمقومات المحاسبية والقانونية والمراجعة والكشف والتحري مع أبعاد الاحتيال الضريبي المتمثلة (مسببات الاحتيال الضريبي ومعالجة الاحتيال الضريبي) وهذا لا يتفق مع الفرضية الرئيسية (أولاً) التي تنص (بعدم وجود علاقة بين كل بعد من أبعاد المحاسبة القضائية مع أبعاد الاحتيال الضريبي)، وبالتالي ترفض فرضياتها الفرعية كافة (الفرضيات 1. 2. 3. 4.).



## 3-6 اختبار تأثير أبعاد المحاسبة القضائية مع أبعاد الاحتيال الضريبي

بعد أن حددت علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة (الفقرة أولاً من هذا البحث) ، تسعى الفقرة ثانياً إلى اختبار تأثير المتغيرات المستقلة (ابعاد المحاسبة القضائية) في المتغير المعتمد (الاحتيال الضريبي)، من خلال اختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية، والتأكد من صحة الفرضيات في المنظمة المبحوثة، فقد أعتمد معامل الانحدار البسيط، والمتعدد وتحليل المسار وفق الآتي: تم اعتماد أسلوب الانحدار الخطي البسيط لقياس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات المعتمدة ، يفترض هذا الأسلوب وجود علاقة خطية ما بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة ، فبعد قياس الأثر يتم إثباته من خلال معامل التحديد أو التفسير ( $R^2$ ) ، والذي يعني نسبة تذبذب المتغير التابع والمفسر عن طريق المتغير المستقل وبالتالي فإن قيمة  $R^2$  تقع بين (0، 1) أي  $0 < R^2 < 1$  ، كلما كبرت قيم ( $R^2$ ) كلما كبرت قوة تفسير معادلة الانحدار ، فإذا كانت مثلاً قيمة  $R^2=0.75$  ، يعني أن المتغير X قد فسر ما معدله 75% من تذبذب المتغير Y ، كذلك إجراء اختبار (F) لتحليل التباين لقياس دلالة نموذج الانحدار الخطي البسيط من خلال قياس درجة التوافق والملائمة (Fitness) كأنموذج معتمد . كما يتم اعتماد المؤشر الإحصائي (B) لمعرفة مقدار التغير في وحدة المتغير المعتمد عند تغير قيمة المتغير المستقل وحدة واحدة، أو ما يسمى بمقدار الميل في نموذج الانحدار، فإذا كان الميل بدرجة معنوية (sig) أقل من (0.05)، أي  $P > 0.05$  فذلك دليل على وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد والعكس صحيح. والجدول الآتي يبين نتائج تحليل البيانات باستخدام أسلوب نموذج الانحدار الخطي البسيط بهدف قياس أثر المتغيرات المستقلة (المحاسبة القضائية) في المتغير المعتمد (الاحتيال الضريبي).

جدول (12) نتائج تطبيق أسلوب الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر المحاسبة القضائية في الاحتيال الضريبي

R <sup>2</sup>	d.f.	F		B		الاحتيال الضريبي
		F	Sig	B	sig	
0.142	39	6.47	0.015	0.5436	0.015	المقومات المحاسبية
0.108	39	4.70	0.036	0.5033	0.036	مقومات المراجعة
0.008	39	0.33	0.569	-0.1898	0.569	المقومات القانونية
0.099	39	4.30	0.045	0.4606	0.045	مقومات التحري والكشف

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

نستخلص من الجدول السابق ما يأتي:

- المقومات المحاسبية:** يتبين من نتائج الجدول (12) أن شكل العلاقة مقبولاً كما يوضح ذلك اختبار (F) حيث كانت بمستوى معنوية أقل من 0.05 في حين كانت قيمة (F) المحسوبة 6.47، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.142$ ) أي أن المقومات المحاسبية تشرح وتفسر 14.2% من المتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد، ويتضح أن للمقومات المحاسبية تأثير معنوي على الاحتيال الضريبي كمتغير معتمد. بلغت قيمته 0.5436، بمستوى معنوية (0.05) وهذا لا يحقق صحة الفرضية الفرعية (الفرضية 5. لا يوجد تأثير للمقومات المحاسبية على الاحتيال الضريبي).
- مقومات المراجعة:** حققت نتائج اختبار (F) قيمة محسوبة 4.70 بمستوى معنوية أقل من 0.05، يدل على أن شكل العلاقة مقبول. وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.108$ )، أي أن 10.8% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الاحتيال الضريبي) يعود سببها إلى المتغير، كما يتضح أن لمحاسبة القضائية تأثير معنوي على الاحتيال الضريبي كمتغير معتمد. بلغت 0.5033 وبمستوى معنوية 0.036. وهذا لا يحقق صحة الفرضية الفرعية (الفرضية 6. لا يوجد تأثير لمقومات المراجعة على الاحتيال الضريبي).

ج. المقومات القانونية: حققت نتائج اختبار (F) قيمة محسوبة (0.33) بمستوى معنوية (0.56)، يدل على أن شكل العلاقة غير مقبول، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.008$ ) أي أن التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الاحتيال الضريبي) لا يعود سببها الى المتغير المستقل المقومات القانونية، كما يتضح أن ليس المهارات القانونية تأثير معنوي على الاحتيال الضريبي معتمد، إذ بلغت قيمة الأثر ( $b=-0.1898$ ) وبمستوى معنوية (0.569)، وهذا ينسجم مع صحة الفرضية الفرعية (الفرضية 7. لا يوجد تأثير للمقومات القانونية على الاحتيال الضريبي).

د. مقومات التحري والكشف: حققت نتائج اختبار (F) قيمة محسوبة (4.3) بمستوى معنوية (0.04)، يدل على أن شكل العلاقة مقبول. وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.099$ ) أي أن 9% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الاحتيال الضريبي)، يعود سببها الى المتغير لأبعاد المحاسبة القضائية مقومات التحري والكشف تأثير معنوي على الاحتيال الضريبي كمتغير معتمد بلغت (0.04). وهذا لا يحقق الفرضية الفرعية (الفرضية 8. لا يوجد تأثير لمقومات التحري والكشف على الاحتيال الضريبي)

وفي ضوء ما تقدم تبين نتائج اختبار تأثير لأبعاد المحاسبة القضائية على انفراد بعدم تحقق الفرضية الرئيسية التي تنص (ليس هناك تأثير للمحاسبة القضائية على الكشف عن الاحتيال الضريبي) وما ينبثق منها من فرضيات فرعية.

#### الاستنتاجات :

1. ضعف في تتبع إجراءات التحاسب الضريبي، وعدم الأخذ بعين الاعتبار صحة وموثوقية نتائج الحسابات والقوائم المالية التي يقدمها المكلف، إذ تتم تفاصيل العمل المحاسبي فيه بشكل تقليدي ومن ثم يعكس ذلك على صعوبة الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي.
2. ضعف المحاسبة عن مصادر الدخل الحقيقية عند حصر المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل غير المسجلين من المسجلين، إذ لم يتم الفحص الشامل لفئات المكلفين لاسيما في الفروع وانعكاس ذلك على تمكين الكلف من الاحتيال الضريبي.
3. بالرغم من وضوح حالات الاحتيال الضريبي عند انجاز إجراءات التحاسب الضريبي، الا انه لم يتم اتخاذ الردع القانوني بحق المتخلفين عن دفع المستحقات الضريبية وفق اتباع اساليب غير قانونية من قبل الكلفين.

#### التوصيات :

1. ضرورة تتبع إجراءات التحاسب الضريبي بدقة، والأخذ بعين الاعتبار دقة وصحة وموثوقية نتائج الحسابات والقوائم المالية التي يقدمها المكلف، والابتعاد عن الإجراءات التقليدية للمساعدة في الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي.
2. ضرورة المحاسبة عن مصادر الدخل الحقيقية بشكل سليم عند حصر المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل غير المسجلين من المسجلين، واتباع الفحص الشامل لفئات المكلفين لاسيما في الفروع للحيلولة دون تمكين المكلف من الاحتيال الضريبي.
3. ضرورة اتخاذ الردع القانوني الوافي بحق المتخلفين عن دفع المستحقات الضريبية وفق اتباع اساليب غير قانونية من قبل المكلفين للمساعدة في كشف عن حالات الاحتيال الضريبي عند انجاز إجراءات التحاسب الضريبي.

#### المصادر

##### اولاً: المصادر العربية

1. ال علي، رضا صاحب حمد، المالية العامة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المكتبة الوطنية، دار الجامعة للطباعة، 2002.
2. الخطيب وشامية، خالد شحادة واحمد زهير، اسس المالية العامة، دار وائل للطباعة، الطبعة الاولى، 2003.
3. العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مكتبة الجامعة، اثره للنشر والتوزيع، 2011.
4. القيسي، اعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
5. راضي، محمد سامي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.

6. عبد الله، خالد امين، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
7. قدري، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الاولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
8. الجبوري، أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2012.
9. السعيد، عباس ناصر سعدون، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية، بحث تطبيقي مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013.
10. عبد الغفور، طه حميد، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، 2008.
11. السامرائي، يسرى مهدي حسن والعبدي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم الاقتصاد، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4 العدد 9، 2012.
12. الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار عدان، دراسة استقصاء ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي، الاردن، المجلة الاردنية في مجال ادارة الاعمال، 2016.
13. المها يني، محمد خالد، (التهرب الضريبي واساليب مكافحته) المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.
14. زلط، علاء عاشور عبد الله، دور نظم معلومات المحاسبة القضائية في الحد من صور الفساد المالي في البيئة المصرية، المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة والمراجعة، بحث بعنوان تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد الاداري والمالي، كلية التجارة جامعة بني سويف، 2013.
15. زواش وزهير، لن جركو، غنية، دور الخبرة القضائية في الحد من جرائم الاحتيال المالي، حالة شركة ابزون وجنرال الكتريك. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 6، العدد 4، 2019.
16. سالم، محمد احمد كامل، خدمة التقصي المالي القانوني في مصر: الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، 2010.

#### ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Buckoff, Tomas A; Tylor, Mark H. A case study of the role of the Forensic accountant in a legal dispute. www.forensicoolution .org.2014.
2. McGill Ross K. & Haye, Christopher A. & Lipo, Stuart " A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion Frameworks ", Springer Nature, Switzerland, 2017.
3. Siehl, Elke, Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries" Deutsche Gesellschaft fur, International Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, 2010.
4. Weygand, jerry, kimmel and kieso , accounting principles, (international student version tenth edition, jhon wiley, 2012.
5. Alon Kalay, international payout policy information asymmetry and agency costs" journal of accounting research. 52.(5), 2014.
6. Arens, Alvin and Elder, Randalj and Beasley, marks "Auditing and Assurance Services: an integrated, 2011.
7. Asuquo, Akabom ita, Emprical analysis of the impact of information technology on forensic accounting practice in cross river state -Nigeria. International journal of scientific accounting practice research, volume 1, Issue 10, 2012.
8. Bhasin, Madan, Survey of skills required by the forensic accountants; evidence from a developing country. International journal of contemporary business, vol;4, No;2, 2013.
9. Fuest, Clemens and Riedel, Nadine, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature", Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 2009.
10. McGee, Robert. W, (Four Views on the Ethics of Tax Evasion), School of Business, Florida International University, 2012.
11. Pashardes, Panos and Polycarpou, Alexandros, Income Tax Evasion, Inequality and Poverty, Economics Research Centre, University of Cyprus, Cyprus Economic Policy Review, Vol. 2, No. 2, 2008.
12. The Canadian Institute of Chartered Accountants Investigative & Forensic Accounting competency map, September, 2010.