

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

The efficiency of the tax examiner and its impact on reducing the risk of tax evasion

حميد ظامي عسكر جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية hameedtt98@gmail.com
 أ.د. فيحاء عبد الله يعقوب جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية fayhaa1959@yahoo.com

المستخلص

تناول البحث أثر كفاءة الفاحص الضريبي في الكشف عن التهرب الضريبي حيث تناولت مشكلة البحث التهرب الضريبي وخاصة في العراق لأسباب وعوامل عديدة منها تتعلق بالإدارة الضريبية المتمثلة بالفساد الإداري وتعقيد الإجراءات في عملية التحاسب الضريبي وعدم تحقيق العدالة في المعاملة الضريبية ومنها تتعلق بالمكلف نفسه فانه يحاول التهرب لأسباب تتعلق بمستوى الوعي الضريبي وفقدان الثقة بالإدارة الضريبية وأسباب تتعلق بالدولة لعدم قدرتها على إدارة ملف الخدمات بشكل جيد وقدرتها في تحقيق الأهداف المرسومة ، مما انعكس سلباً على ظهور بعض الآثار المترتبة على ذلك والتي تتمثل في انخفاض إيرادات الخزينة من اهم مصادرها الداخلية وفقدان الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكذلك ظهور الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي لصعوبة عملية الحصر تلك الأنشطة إضافة الى عدم قدرة الدولة في الاستثمار في المشاريع التنموية والتي تصب في مصلحة المجتمع والتأثير على مستوى المنافسة بين المشاريع الاقتصادية وتحميل الدولة عبء الفوائد المترتبة على القروض لسد نقص الإيرادات .

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي، كفاءة الفاحص الضريبي، التهرب الضريبي، مخاطر التهرب الضريبي.

Abstract

The research dealt with the effect of the tax examiner's efficiency in detecting tax evasion, as the research problem dealt with tax evasion, especially in Iraq, for many reasons and factors, including those related to tax administration represented in administrative corruption and the complexity of procedures in the tax accounting process and failure to achieve justice in the tax treatment, including the taxpayer himself, as he tries to evade for reasons Related to the level of tax awareness, loss of confidence in the tax administration, and reasons related to the state's inability to manage the services file well and its ability to achieve the set goals, This reflected negatively on the emergence of some of the consequences of that, which are represented in the decrease in treasury revenues from its most important internal sources, loss of confidence between taxpayers and the tax administration, as well as the emergence of activities in which tax evasion is easy due to the difficulty of the process of listing those activities in addition to the state's inability to invest in development projects They are in the interest of society and influence the level of competition between economic projects and burden the state with the interest resulting from loans to meet the shortage of revenues.

Keywords: tax examination, efficiency of the tax examiner, tax evasion, risk of tax evasion.

المقدمة

تعد الضرائب أحد أدوات السياسة المالية وإن هذه السياسة هي جزء من أدوات السياسة الاقتصادية التي تعتمد عليها السلطة الحكومية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، ولكي تكون السياسة المالية فاعلة وكفؤة يجب أن تعمل على تحقيق الأهداف وفي ظل فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، ولضمان الوصول إلى هذا

الهدف وتحقيقه يجب إنشاء جهاز إداري ضريبي يكون العاملون فيها متمتعين بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملية كي يستطيعون النهوض بهذه المهمة الكبيرة ولاسيما في البلدان النامية التي عادة ما تقتصر على مستوى عالٍ من ضعف الوعي الضريبي وضعف كبير من الإحساس بأن دفع الضريبة يعد واجباً وطنياً يعود إليهم على شكل خدمات ومنافع شتى اجتماعية واقتصادية وثقافية.

أولاً: منهجية البحث

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث: ان هذا الفصل هوية تعريفية للبحث بصورته العامة يتألف من مبحثين يتناول المبحث الأول قاعدة أساسية من قواعد البحث العلمي وهي المنهجية التي تم اعتمادها كمسار علمي منظم لدراسة مشكلة البحث وهدفه وفرضياته وأهميته وحدوده، اما المبحث الثاني فإنه يقدم بعض جوانب موضوع البحث التي تم تناولها بعض الباحثين وأوجه الاستفادة من تلك الدراسات في هذا البحث.

١- **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعاني منها اغلب الأنظمة الاقتصادية في الدول المتقدمة و النامية على حدٍ سواء ولكن بنسب مختلفة حسب النظام والقانون الضريبي ومستوى الوعي لدى المكلفين ومدى تطور الجهاز الإداري الضريبي، وتعاني الهيئة العامة للضرائب في العراق من مشكلة استمرار المكلفين من التهرب الضريبي من خلال أتباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل عديدة تؤدي الى استمرار تهربهم، مما يؤدي هذا الى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة فضلاً عن المخاطر المترتبة عنه، يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال التالي:

هل لكفاءة الفاحص الضريبي تأثير في الحد من مخاطر التهرب الضريبي؟

٢- **أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في الفقرتين ادناه:-

١- رفد المكتبة العلمية بالبحوث والدراسات الخاصة بمثل هذه البحوث، وفتح الباب امام الباحثين الى دراسة متطلبات الكفاءة والعوامل المؤثرة في كفاءة الفاحص ومدى التزامه بمعايير الجودة والاداء التي ترفع مستوى جودة عملية الفحص الضريبي.

٢- تسليط الضوء على دور المهم للفاحص الضريبي في عملية التحاسب الضريبي كأحد مقومات الفحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي والحد من مخاطرة.

٣- اهداف البحث

- ١- معرفة أسباب التهرب الضريبي وتحليلها والوقوف على الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية التي يتركها التهرب على الاقتصاد.
- ٢- بيان أثر كفاءة الفاحص الضريبي في محاربة التهرب الضريبي والحد من مخاطرة المالية والاقتصادية والاجتماعية.
- ٣- بيان أثر كل من الخبرة المهنية واستقلالية الفاحص الضريبي في محاربة التهرب الضريبي والحد من مخاطرة المالية الاقتصادية والاجتماعية.

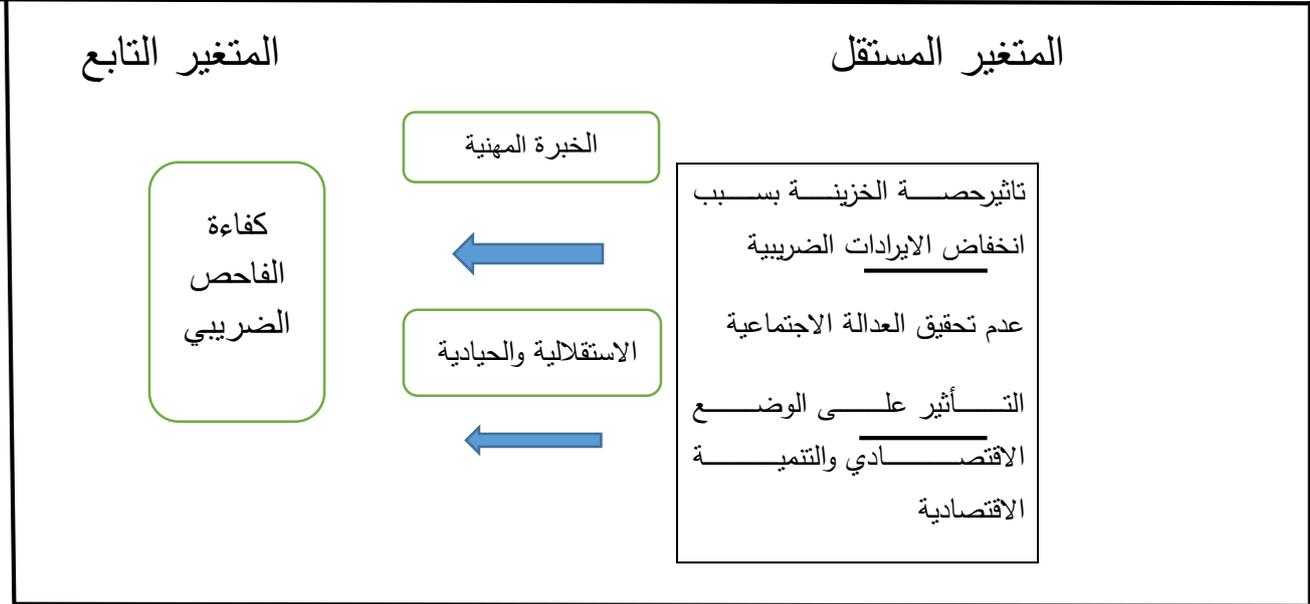
٤- فرضية البحث

الفرضية الرئيسية//هناك علاقة تأثير ذات دالة إحصائية بين كفاءة الفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب.

الفرضيات الفرعية//

- ١- هناك علاقة تأثير ذات دالة إحصائية بين الخبرة المهنية للفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي.
- ٢- هناك علاقة تأثير ذات دالة إحصائية بين الاستقلال والحياد للفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي.

٥- **المخطط الفرضي:** - يتكون المخطط الفرضي من متغيرين هما المتغير المستقل ويمثل (كفاءة الفاحص الضريبي وابعاده) والمتغير التابع ويمثل (مخاطر التهرب الضريبي) ويوضح ذلك الشكل التالي.



٦- **مجتمع وعينة البحث:** يتمثل مجتمع البحث في مركز الهيئة العامة للضرائب في بغداد اما عينة البحث فهي الأقسام المتمثلة بقسم كبار المكلفين وقسم الشركات وقسم التدقيق والفحص الضريبي وقسم الاعمال التجارية والمهن وقسم الاستقطاع المباشر. ٧ - حدود البحث: يمكن عرض حدود البحث من خلال الآتي:

١- الحدود المكانية:

مركز الهيئة العامة للضرائب في بغداد

٢- الحدود البشرية:

المخمنين والمدققين الضريبيين (الفاحصين) ومدراء الأقسام ومسؤولي الشعب

٣- الحدود الموضوعية:

وتتمثل بكفاءة الفاحص الضريبي ومخاطر التهرب الضريبي

٨- **منهج البحث:** اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في تناول الجانب النظري للبحث فيما تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي من خلال وصف الحالة وتحليلها واختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

٩- **أساليب جمع البيانات:** استخدم الباحث العديد من الأساليب للحصول على المعلومات اللازمة لغرض إعداد هذه الدراسة في جانبها النظري والعملي وعلى النحو الآتي: ١- الجانب النظري

(أ) القوانين والأنظمة والتعليمات ذات الصلة بموضوع البحث.

(ب) الكتب العربية والأجنبية

(ج) الرسائل والأطاريح الجامعية.

(د) البحوث والمجلات والدوريات.

٢- الجانب العملي

الاستبانة: تم توزيع الاستبانة على عدد من الموظفين في الهيئة العامة للضرائب (مخمن ، مدقق ، فاحص ، مدير قسم ومسؤول شعبة) على عينة البحث البالغ عددهم (١٠٠) فرداً، إذ تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف) لتحقيق هدف البحث .

ثانياً: الدراسات السابقة

١- (صبري/٢٠١٣)

عنوان الدراسة	دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
مشكلة الدراسة	ينطلق البحث من مشكلة مفادها ان تزايد وتنوع حالات التهرب الضريبي من تلاعب وتزوير وعش ومخالفات وإبتكار أساليب احتيالية حديثة من المكلفين يعود إلى ضعف إجراءات الرقابة الداخلية في الحد من هذه الظاهرة والتي سينعكس أثرها سلباً على الحصيلة الضريبية المستحصلة لحساب خزينة الدولة.
هدف الدراسة	١- بيان دور أجهزة الرقابة الداخلية وفاعلية إجراءاتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي يصوره المتنوعة ٢- تنمية الوعي الضريبي عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الإلتزام الضريبي، وهذا يتطلب تعريف المكلفين بواجباتهم الضريبية من خلال تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين. ٣- كشف مكامن الضعف في الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ومحاولة إقتراح وإيجاد صيغ كفيلة لتجاوز كل مسببات التهرب الضريبي.
فرضية الدراسة	إن كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية المستند إلى القوانين الضريبية والتعليمات والإعامات ذات العلاقة يسهم في الحد من حالات التهرب الضريبي المتنوعة مما سينعكس أثرها على زيادة الحصيلة الضريبية.
أهم الاستنتاجات	١. هنالك دور رقابي يقوم به مراقب الحسابات الذي يدقق القوائم المالية للشركة ويبدى الرأي الفني المحايد لنتيجة النشاط وقائمة المركز المالي، تحاسب الشركة مع الضريبة فتمت ما كانت سمعة المراقب معروفة بالنزاهة والعلمية والأمانة فهذا يعطي انطباع لدى المخمن (الفاحص الضريبي) بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة من قبل الشركة للحساب. ٢. إن من أهم أسباب التهرب الضريبي في العراق هو تدني المستوى الأخلاقي لكثير من أصحاب الشركات وعدم وجود شفافية عند تقديم البيانات والمعلومات بقصد تقليل مبالغ الإيرادات التي تفرض على أساسها الضريبة إذ يفكر أصحاب الشركة بزيادة إيراداتها ولأن الضريبة المدفوعة تعد مصروفاً من وجهة نظرهم لذلك يسعى إلى تقليل هذا المبلغ وبأي وسيلة مشروعة أو غير مشروعة.
أهم التوصيات	١- تفعيل وحدة التدقيق الداخلي في قسم الشركات بالهيئة العامة للضرائب ليقوم بدوره الحقيقي وليس الشكلي في عملية التدقيق والرقابة. ٢- يجب أن يكون المدققين ذو مؤهلات علمية وخبرة عملية بحيث تكون بمستوى المخمن أو أعلى منه لأن هذا المدقق يراجع عمل المخمن ونوصي أن يوجد دليل عملي يتضمن آلية عمل المدقق بشكل علمي .

٢- (العامري/٢٠١٦)

عنوان الدراسة	دور الرقابة الإدارية في تحسين كفاءة الفحص الضريبي
مشكلة الدراسة	تكم مشكلة البحث التي يمكن صياغتها عبر التساؤلات الآتية: ١- هل تعمل الرقابة الإدارية على تقويم اداء وزيادة كفاءة عمل الفحص الضريبي؟ ٢- هل ان تطبيق الرقابة الإدارية يؤدي الى اكتشاف الأخطاء أثناء عملية الفحص؟
هدف الدراسة	1- بلورة اطار نظري شامل لموضوع الرقابة الادارية والفحص الضريبي. ٢- التعرف على آليات واجراءات واساليب الرقابة الإدارية من لدن الادارة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب.
فرضية الدراسة	هناك علاقة ارتباط وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الإدارية وتحسين كفاءة الفحص الضريبي".
أهم الاستنتاجات	١- تُعد الرقابة الادارية اسلوب يخدم ويعاون الادارة على اداء عملها بصورة افضل وان اهتمام الادارة بتطبيق اجراءات الرقابة الادارية وتكييفها على اجراءات الفحص الضريبي لتسهل من الاعمال الموكلة للموظفين في الهيئة العامة للضرائب على اوجه العموم وقسم التدقيق والفحص الضريبي على اوجه الخصوص. ٢- تتم ممارسة انواع مختلفة من الاساليب والادوات الرقابية على اداء الموظفين اثناء العمل، ولكن طبيعة العمل وعدم فاعلية الهيئة العامة للضرائب في تحديث المعايير القياسية تمثل احد ابرز الصعوبات التي تواجه تطبيق اجراءات الرقابة الادارية. ٣- هنالك عدم دقة في احتساب الربح الضريبي من قبل المكلف، فضلا عن عدم وعية بالتعليمات الضريبية.

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

<p>١- ضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي ودوره في تحقيق الاهداف وان الهدف الاساسي للعمل الرقابي هو تصحيح الاداء وليس تصيد الاخطاء وتوقيع العقوبات، وذلك عبر تركيز اهداف العمل الرقابي على مداخل النصح والارشاد بقصد تحسين العمل والسرعة في الاداء لتحقيق الاغراض المرغوبة ضمن الخطط الموضوعية.</p> <p>٢- وضع اليات لمعالجة كثرة الاعباء والمهام الملغاة على عاتق المديرين ورفع مستوى كفاءة الاداء الاداري لاسيما في مجال ممارسة اجراءات الرقابة الادارية.</p> <p>٣- تكتيف الدورات التدريبية وعقد ورش عمل وندوات لمناقشة مفهوم الرقابة الادارية واهدافها وعلاقتها بالأداء، والاطلاع على أحدث التطورات في مجال الرقابة واساليبها وتضمين مناهج الدورات ومواضيعها في مجال ادارة العلاقات العامة في الدائرة؛ لتعزيز مهارات المديرين في التعامل مع الموظفين.</p>	اهم التوصيات
--	--------------

٣- (دراسة سعديّة / ٢٠١٨)

دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص لضريبي/ دراسة ميدانية لمركز الضرائب بولاية عين الدفلى	عنوان الدراسة
ما هو أثر دور جودة التدقيق الخارجي في فاعلية عملية الفحص الضريبي	مشكلة الدراسة
-بيان مفهوم وأهمية الجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليه. -إبراز علاقة بين جودة التدقيق الخارجي والفحص الضريبي. -قياس أثر جودة التدقيق الخارجي والفحص الضريبي على المدى البعيد.	هدف الدراسة
١ -تكمين أهمية الفحص الضريبي في أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة. ٢ -العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بالفحص الضريبي هي علاقة تكاملية.	فرضية الدراسة
١-إن الفحص الضريبي هو نظام مراجعة ومراقبة شاملة لضمان أن السياسات والاجراءات المطبقة قد نفذت بفاعلية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق القوانين والتعليمات النافذة، وله هدف محدد يظهر عند وجود تلاعب في الحسابات. ٢- ضعف المعلومات التي يقدمها المكلف إلى الإدارة الضريبية تؤثر سلبا على سير عملية الفحص الضريبي من خلال قيام الفاحص الضريبي في أغلب الحالات اعتماد طريقة التقدير بالإستاد إلى نسبة مئوية من بنود البيانات المالية. ٣- إن جودة عملية التدقيق تساهم في إسناد الإدارة الضريبية لتحقيق التأثير الإيجابي فيما يتعلق بصدق وعدالة القوائم المالية للمكلفين.	أهم الاستنتاجات
١ -تكاميل التدقيق الخارجي والفحص الضريبي في المؤسسات الاقتصادية. -جودة التدقيق الخارجي في عصر العولمة.	أهم التوصيات

ثالثاً: مجالات الإفادة من الدراسات السابقة:

يمكن تلخيص المجالات التي أفادت منها هذه الدراسة مما سبق ذكره من الدراسات السابقة بالآتي: -

١- الاهتداء إلى المراجع والمصادر التي لم يتسنى للباحث معرفتها والاطلاع عليها، ويقصد الاعتماد عليها في بناء بعض أركان الإطار المفاهيمي للبحث.

٢- صياغة منهجية الدراسة.

٣- الإفادة من بعض الضوابط والأليات التي تم اقتراحها في الدراسات السابقة، لتطويرها بما ينسجم مع تعزيز دور الفاحص الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

٤- تمثل الدراسات السابقة تراكم معرفي أتاح للباحث الانطلاق لتأطير المفاهيم ذات الصلة بموضوع البحث.

رابعاً: موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة:

جاء البحث الحالي ليتناول موضوع أثر كفاءة الفاحص الضريبي للحد من مخاطر التهرب الضريبي.

ويتسم البحث بأهمية كونه يعد من البحوث القليلة التي تناولت موضوع البحث على الصعيد العراقي، إذ يبين إثر متطلبات

الكفاءة والصفات الشخصية للفاحص الضريبي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، والحد من مخاطر التهرب الضريبي

إن أهم اختلاف في هذا البحث عن البحوث السابقة أنها ركزت على جودة الفحص الضريبي والرقابة الداخلية والرقابة الإدارية والتدقيق الخارجي للحد من التهرب الضريبي في حين جاء هذا البحث ليركز على كفاءة الفاحص الضريبي للحد من مخاطر التهرب الضريبي.

الاطار النظري/الفاحص الضريبي ومخاطر التهرب الضريبي

١-٢- الفحص الضريبي والفاحص الضريبي

٢-٢- التهرب الضريبي ومخاطرة

المبحث الاول

١-٢-١ الفحص الضريبي (المفهوم، التعريف، الاهداف، المقومات)

١-١-٢-١ مفهوم الفحص الضريبي: هناك عدة انواع واغراض تتم فيها فحص البيانات المالية لأغراض خاصة منها الفحص الضريبي بهدف تحديد الوعاء الضريبي حيث يقوم الفاحص الضريبي بموجبة دراسة وتحليل البيانات والعمليات عن طريق فحص وتدقيق الدفاتر والسجلات والقوائم المالية والتي تتعلق بالفترة المالية الحالية او عدة فترات مختلفة لمنشأة معينة، ومعالجتها وفق الاحكام والقانون الضريبي. (عطا، ٢٠٠٢: ١٨). كما انه يعد عملية تحقق تتم فيها دراسة البيانات المالية (قائمة الميزانية، قائمة الدخل) الواردة في اقرارات المكلفين بشكل دقيق من قبل اشخاص مؤهلين لغرض التأكد من صحة ما تتضمنه من بيانات مالية عن نشاط المنشأة ومدى امانتها وعدالتها في عرض حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والوصول الى الدخل الحقيقي للمكلفين. (Whittington,pany,2004,10). كما انه يعتبر مرحلة اساسية من مراحل عمل الادارة الضريبية في اتخاذ مجموعة من الاجراءات للتحقق وفحص الاقرارات والبيانات والسجلات والدفاتر وكذلك طلب التوضيحات والمعلومات من المكلف بقصد الوصول الى حقيقة الوعاء الضريبي. (الكعبي، ٢٠٠٨: ١٣)

٢-١-٢-٢ تعريف الفحص الضريبي: هو قيام الفاحص الضريبي من تطبيق احكام القانون الضريبي من خلال اخضاع جميع الإيرادات المختلفة التي نص على اخضاعها القانون وعدم وجود إيرادات او مبالغ تم اغفالها سواء عمدا او سهوا. (الشافعي، ٢٠٠٦: ١٢). انه نظام فحص البيانات والمعلومات المحاسبية المثبتة في الاقرار الضريبي للمكلف كما ويشمل فحص الدفاتر والسجلات لتأكد من صحتها ومدى تمثيلها لما تم تقديمه من معلومات في الاقرار المقدم من المكلفين لتحديد درجة مطابقته مع حقيقة نشاطه الاقتصادي للوصول الى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي حسب المعايير المتعارف عليها محليا ودوليا. (الكايد، ٢٠١٢: ١١)

٣-١-٢-٢ اهداف الفحص الضريبي:

أولاً: التحقق من صحة البيانات الواردة في الاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلفين وفحص المعلومات المثبتة في القوائم المالية وأنها خالية من الاخطاء والتحايل وهي تمثل عدالة المركز المالي وصحة العمليات الجارية ونتيجة النشاط للمكلفين وانه تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية ومعالجتها وفقا لأحكام التشريع الضريبي للوصول لحقيقة الوعاء الضريبي.

(Lessambo,2018,7)

ثانياً: الحد من عملية التهرب الضريبي: حيث يساعد الفحص الضريبي المنظم من كشف حالات التلاعب والغش في البيانات المحاسبية، حيث يكون هناك فئاعه من قبل المكلف من عدم جدوى التهرب لان مع وجود نظام فحص قوي يصعب على المكلف التهرب من الضريبة.

(محمود، وآخرون، ٢٠١١: ٢٥)

ثالثاً: رفع مستوى ثقة المجتمع الضريبي بقوة وفاعلية الإدارة الضريبية حيث يساعد الفحص الضريبي بالحد من التلاعب بالإقرارات الضريبية من قبل بعض المكلفين يعطي دلالة واضحة للمكلفين الملتزمين على قدرة الإدارة على ردع المخالفين مما يزيد الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية. (الججاوي، العنبي، ٢٠١٦: ١٤٦)

٢-١-٤- كفاءة الفاحص الضريبي: تعريف الفاحص الضريبي: يعرف الفاحص الضريبي بأنه الموظف (الشخص) الذي تقع عليه مسؤولية فحص الإقرارات المقدمة من المكلفين من أجل الوصول الى حقيقة الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة المستحقة، ويجب ان تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية اضافة الى الصفات الشخصية مثل الامانة والصدق والاستقلالية والتي تؤهله للقيام بعمله بأفضل صورة ممكنة. (عطا، ٢٠٠٥: ٤)

كما وعرف النظام الضريبي الاردني الفاحص الضريبي بانه أي موظف او اي لجنة من الموظفين يفوضه او يفوضها المدير العام خطأً بتقدير الضريبة او تدقيقها. (الفريجات، ٢٠٠٧: ٤٦)

أولاً: متطلبات الكفاءة للفاحص الضريبي: من أجل ضمان اجراء عملية الفحص الضريبي بجودة عالية يجب ان يتم بواسطة افراد لديهم الكفاءة التي تتلاءم مع طبيعة العمل الذين يقومون به، هناك عدة معايير ترفع من مستوى الكفاءة للفاحص الضريبي وكالاتي: -

١- المؤهلات العلمية والعملية للفاحص الضريبي: -يعتبر التأهيل العلمي للفاحص الضريبي شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، في حال أراد الفاحص الضريبي القيام بعمله بعناية وكفاءة عالية لا بد ان يمتلك التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنه من أداء عمله بكفاءة. أي ان يكون المستوى العلمي حاصل على شهادة اكااديمية (جامعية) مناسبة تأهله للقيام بهذا العمل. (سرايا، ٢٠٠٧: ١٦٩)

٢- الخبرة المهنية للفاحص الضريبي: تعد الخبرة المهنية عاملاً مهماً لرفع مستوى الكفاءة للفاحص الضريبي وهي تسير جنباً الى جنب مع التأهيل العلمي والعملية للفاحص، فكفاءة الفاحص تشق من المستوى العلمي والخبرة الشخصية، ان الفاحص الذي يمتلك مستوى عالي من الخبرة تمكنه من التعرف على طبيعة المشكلة وفهمها والتفرقة بين المعلومات الملائمة من غيرها مما يجعله قادر على وضع الاستراتيجية الناجحة لحل تلك المشاكل، كما ان كفاءة الفاحص الضريبي ومن خلال خبرته تمكنه من تقديم الاقتراحات البناءة للإدارة الضريبية في حل المشاكل ووضع البرامج الجيدة للفحص مما ينعكس بشكل إيجابي على جودة الفحص الضريبي. (علي، شحاته، ٢٠٠٨: ٢٦)

٣- الاستقلال والحيادية: يجب على الفاحص الضريبي ان يكون مستقلاً في عمله بمعنى ان يكون مستقلاً بتفكيره في تحديد خطوات وإجراءات الفحص بعيداً عن تدخل الإدارة، كما معروف ان الفاحص هو موظف لدى الإدارة الضريبية وان نتائج الاعمال ترفع للإدارة الا انهم يسعون الى تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية للحفاظ على مستوى الثقة بينهم وبين المكلفين. (Arens, Elder, Beasley, 2011:5)

ثانياً: العوامل المؤثرة في كفاءة الفاحص الضريبي: -

تعتبر هذه العوامل مؤثرة بشكل كبير في كفاءة الفاحص الضريبي؛ ذلك لأنها تتعلق بالصفات الشخصية والتي يجب ان يتحلى بها اثناء القيام بعمله والتي تسهم في رفع مستوى جودة عملية الفحص الضريبي وبالتالي الحد من التهرب الضريبي ومن اهم هذه الصفات:

١- النزاهة: يجب ان يكون نزيهاً واميناً في عمله وصادقاً مع أطراف العملية الضريبية، وان يكون نزيهاً عند البحث عن الأدلة وان لا يكون متحيز بشكل من الاشكال الى الإدارة الضريبية على حساب حقوق المكلفين.

٢ - الموضوعية: ان يكون موضوعي في تحديد الأساليب وإجراءات الفحص الضريبي وان يكون موضوعي في تحديد حجم العينة واستخدام طرق القياس والتحليل المالي للوصول الى حقيقة الدخل وضمن الاحكام القانونية والابتعاد عن التقدير الجزافي المخل لمبدأ العدالة الضريبية. (جمعة، ٢٠٠٩: ٧٩-٨٠)

٣- المحافظة على اسرار المهنة:

ان الفاحص الضريبي ومن خلال عملية الفحص فانة يكون مطلع على اسرار المكلفين ولذلك يجب ان يحافظ على الاسرار ولا يقوم بإفشائها واستخدامها لاستغلال المكلفين وان يكون كتوما وموضع ثقة.

المبحث الثاني

٢-٢-١- مفهوم التهرب الضريبي

٢-٢-٢- اسباب التهرب الضريبي.

٢-٢-٣- مخاطر التهرب الضريبي

٢-٢-١- المفهوم اللغوي للتهرب الضريبي: تتعدد مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر) أما مفهوم التهرب الضريبي باللغة الانكليزية، يختلف بحسب تباين الاختلاف بالمصادر وتعددتها إذ يوجد أكثر من مفهوم للتهرب الضريبي منها مصطلح (Tax Evasion) وتعني الغش الضريبي أو تجنب الضريبة ومصطلح (Tax Avoision) وتعني تفادي الضريبة ومصطلح (Tax Dodging) وتعني الإفلات من الضريبة، ومصطلح (Fraud Fiscal) وتعني الغش الضريبي ومصطلح (Tax Default) وتعني التخلف عن الضريبة، وان البحث هنا يتعلق بمفهوم (Tax Evasion) والذي يعني التهرب الضريبي. (صبري، ٢٠١٣: ٥٤).

وهنا يمكن ان نشير الى عدة تعاريف للتهرب الضريبي وكالاتي:

ويمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه تلك الظاهرة التي يقوم بها الشخص المكلف بدفع الضريبة للتخلص من دفعها كلاً أو جزءاً مستخدماً إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها. (ال علي، ٢٠٠٢: ٢٢١)

يقصد بالتهرب الضريبي هو سعي المكلف الى عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون ان ينقل عبئها الى شخص اخر وفي هذه الحالة لا تحصل الضريبة، اذ يعتمد المكلف الى مخالفة النص القانوني بطريقة من الطرق وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي. (ذنيبات، ٢٠٠٣: ١٥٤).

٢-٢-٢- أسباب التهرب الضريبي:

يرجع التهرب الضريبي إلى أسباب متنوعة، منها ما يلي: - (نور وآخرون، ٢٠٠٨: ٣٢٤)

١ . ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي.

٢ . الإحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية وعند الأزمات الاقتصادية.

٣ . الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه للتهرب.

٤ . المغالاة في تعدد فرض الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة.

٥ . عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعوض الثغرات، مما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة الضريبية ويزيد احتمال التهرب.

٢-٢-٣- مخاطر التهرب الضريبي: تعتبر الضريبة أحد مكونات السياسة المالية والتي تؤدي وظيفة أساسية، وتؤثر على كافة الجوانب سواء كانت مالية، واقتصادية واجتماعية، وسياسية، وهي اداة فعالة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي اضافة الى دورها المهم في تمويل الموازنة العامة لدولة. الا ان التهرب الضريبي يعتبر من أكثر المعوقات في تحقيق التنمية الاقتصادية وعدم قدرة الضريبة في تحقيق الاهداف.

اولا- المخاطر المالية لتهرب الضريبي: ان من مخاطر التهرب الضريبي الإضرار بالخزينة العامة للدولة، اذ يترتب على التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة والمتمثلة بانخفاض حصيلة

الإيرادات الضريبية مما يؤدي بالدولة إلى اللجوء إلى مصادر التمويل الأخرى، ويضعها أمام خيارات كثيرة لكل منها مساوئها على الاقتصاد، وذلك لتلافي العجز الحاصل في الموازنة العامة. (النجار، ٢٠٠٣: ١٥٤)

ثانياً- المخاطر الاقتصادية لتهرب الضريبي: تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المتوفرة لدى الدولة لتحقيق سياستها الاقتصادية، كون فرض الضرائب وتحصيلها يؤدي إلى معالجة بعض المشاكل الاقتصادية وكأداة لتحقيق الاستقرار عن طريق امتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد في فترات التضخم، وخفضها لزيادة إنفاقهم في فترات الكساد، كما أنها تعتبر كأداة لفرض نوع من الادخار الإجباري لأغراض التنمية الاقتصادية عن طريق امتصاص جانب من الدخل القومي ووضعه في خدمة الإنتاج، أو أداة لتشجيع الاستثمار في المجالات المرغوبة عن طريق إعفاء أرباحها كلياً أو جزئياً. (قدري، ٢٠١١: ٦٢). إلا ان ظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى عدم تحقيق الأهداف الاقتصادية أو أعاقه تحقيقها، كذلك سيؤثر التهرب الضريبي على مجموعة من المتغيرات الاقتصادية التي لها أثر كبير على البنيان الاقتصادي للبلدان وهي: الاستهلاك، الادخار، الاستثمار. (الناصر، ٢٠١٢: ٥١)

ثالثاً - مخاطر العدالة الاجتماعية لتهرب الضريبي: ان مخاطر التهرب الضريبي لا تقتصر على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله وذلك لاعتبار الضريبة سلاح بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، ان هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعاشي للطبقات الفقيرة، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع كذلك تهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للطبقات الغنية وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الأنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، لقد تغير مفهوم العدالة بالنسبة للضرائب في هذا العصر، حيث أصبح مفهوم العدالة الاجتماعية بمعناها الواسع وهذا يعني مراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف ومراعاة مقدار الدخل، بحيث يعفى منه القسم الضروري للعيش وتفرض معدلات تصاعديّة على الباقي وترتفع كلما ارتفع الدخل (الراوي، ٢٠٠٨: ٤٥).

الجانب التطبيقي

٣-٢-١: وصف المعلومات العامة لعينة البحث

أولاً- متغير العنوان الوظيفي لعينة البحث

جدول رقم (١) المتغير الوظيفي لعينة البحث

العنوان الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
المخمن الضريبي	٣٧	٤٦,٣%
الفاحص الضريبي	١٠	١٢,٥%
المدقق الضريبي	٢٣	٢٨,٨%
مدير قسم ومسؤول شعبة	١٠	١٢,٥%
المجموع	٨٠	١٠٠%

ثانياً - متغير التحصيل الدراسي لعينة البحث.

جدول رقم (٢) متغير التحصيل الدراسي لعينة البحث

التحصيل الدراسي	العدد	النسبة المئوية
الدبلوم	١٢	١٥%
البكالوريوس	٥٨	٧٢,٥%
الدبلوم العالي	١	١,٣%
ماجستير	٣	٣,٨%
الدكتوراه	١	١,٣%
محاسب قانوني	٥	٦,٣%
أخرى	٠	٠%
المجموع	٨٠	١٠٠%

ثالثاً - متغير التخصص العلمي لعينة البحث:

جدول رقم (٣) العدد والنسبة المئوية للتخصص لعينة الدراسة للاستبيانات الخاضعة للتحليل

التخصص الدقيق	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	٣٣	٤١,٣%
إدارة الاعمال	٣٢	٤٠%
اقتصاد	٣	٣,٨%
قانون	٣	٣,٨%
علوم مالية ومصرفية	٣	٣,٨%
أخرى	٦	٧,٥%
المجموع	٨٠	١٠٠%

رابعاً - سنوات الخبرة الوظيفية:

جدول رقم (٤) سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٨	١٠%
من ٥ - ١٠ سنوات	٢١	٢٦,٣%
من ١٠ - ٢٠ سنة	٣٠	٣٧,٥%
أكثر من ٢٠ سنة	٢١	٢٦,٣%
المجموع	٨٠	١٠٠%

خامساً - عدد الدورات:

جدول رقم (٥) عدد الدورات التدريبية الحاصل عليها الموظف.

عدد الدورات التدريبية الحاصل عليها الموظف	العدد	النسبة المئوية
دوره واحدة	٢	٢,٥%
من ٢ - ٣ دورات	٣٥	٤٣,٨%
من ٤ - ٥ دورات	٣٠	٣٧,٥%
من ٦ فأكثر	١٣	١٦,٣%
المجموع	٨٠	١٠٠%

٣-2-2: وصف استجابة عينة البحث

البعد الاول: الخبرة المهنية للفاحص الضريبي

اظهرت نتائج الجدول (٦) حصول بعد الخبرة المهنية للفاحص الضريبي على وسط حسابي (٤,٣١٥٠) عالي جداً، وبانحراف معياري اجمالي للبعد مقداره (٠,٣٨) ومعامل اختلاف نسبي (٨,٨٢%)، إذ تشير النتائج الى تجانس واتفاق اجابات عينة البحث حول توفر بعد الخبرة المهنية للفاحص الضريبي.

جدول رقم (٦) تحليل الإجابات وفق بعد الخبرة المهنية للفاحص الضريبي

ت	الفقرة	المقياس					الانحراف المعياري	معاملة الاختلاف
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً		
		نسبة تكرار	نسبة تكرار	نسبة تكرار	نسبة تكرار	نسبة تكرار		
١	التركيز على العناصر التي لها تأثير على المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية يحد من التهرب الضريبي.	...	...	4	33	43	0.1326
				5%	41.3%	53.8%		
٢	تحديد الأهمية النسبية للتعنصر موضوع الفحص من حيث درجة التأكد يحد من التهرب الضريبي	...	...	5	55	20	0.1265
				6.3%	68.8%	25%		
٣	تقديم المقترحات والارشادات لاجراء الضريبية في حال وجود	...	...	6	42	32	0.1414

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

					7.5%	52.5%	40%	المشاكل وتقليل فرص التهرب الضريبي
٤.	0.1473	.62642	4.2500	...	1	5	47	قياس درجة كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتحديد نقاط القصور يحد من التهرب الضريبي
					1.3%	6.3%	58.8%	33.8%
٥.	0.2266	.93786	4.1375	3	1	9	36	القدرة على التفاوض في اقتراح المكلفين بنتيجة الفحص و تفادي الاعتراضات وعدم تأخير الإيرادات الضريبية
					3.8%	1.3%	11.3%	45%	38.8%
٦.	0.1303	.59321	4.5500	....	1	1	31	سرعة إنجاز المعاملات ووجود عالية يزيد من ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية و يحد من التهرب الضريبي
					1.3%	1.3%	38.8%	58.8%
٧.	0.1347	.57794	4.2875	....	1	2	50	القدرة على وضع برامج الفحص الجيدة وتحديد نوع وطبيعة النشاط يعمل على الحد من التهرب الضريبي
					1.3%	2.5%	62.5%	33.8%
٨.	0.1778	.74247	4.1750	....	1	13	37	القدرة على تقييم السياسات المحاسبية المتبعة والتغير في تلك السياسات بين السنوات يحد من التهرب الضريبي
					1.3%	16.3%	46.3%	36.3%
٩.	0.1276	.55675	4.3625	....	...	3	45	الخبرة المهنية تساعد الفاحص الضريبي على التعرف على أساليب وطرق التهرب الضريبي والعمل على الحد منها
						3.8%	56.3%	40%
١٠.	0.1427	.62630	4.3875		1	3	40	تحديد مصادر الحصول على أدلة الإثبات عند القيام بإجراءات الفحص للقوائم المالية وبصورة كافية يدعم الإدارة الضريبية في حال نشوء النزاعات الضريبية.
					1.3%	3.8%	50%	45%
	0.0882	.38090	4.3150					الخبرة المهنية الفاحص الضريبي

البعد الثاني: استقلالية وحيادية الفاحص الضريبي

أظهرت نتائج الجدول (٧) حصول بعد استقلالية الفاحص الضريبي على وسط حسابي (٤,٢٦) عالي جداً، وبانحراف معياري إجمالي للبعد مقداره (٠,٣٣٩) ومعامل اختلاف نسبي (٧,٩٧%)، إذ تشير النتائج الى تجانس و اتفاق اجابات عينة البحث حول توفر بعد الاستقلالية وحيادية الفاحص الضريبي.

جدول (٧) تحليل الإجابات وفق بعد الاستقلال وحيادية الفاحص الضريبي

معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسيط الحسابي	المقياس					الفقرة	ت
			لا اتفق بشدة	لا اتفق	متوسط	اتفق	اتفق تماماً		
			تكرار	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة		
0.1314	.59481	4.5250	....	....	4	30	46	وضع نظام الحوافز لمنسوبي الهيئة العامة للضرائب لغرض الحفاظ على استقلاليتهم وحياديتهم في العمل يحد من التهرب الضريبي
					5	37.5%	57.5%		
0.1382	.60991	4.4125	....	...	5	37	38	الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم التحيز يقلل من مستوى التهرب الضريبي
					6.2%	46.3%	47.5%		
0.1556	.67693	4.3500	....	1	6	37	36	تزداد نسبة التهرب الضريبي في حال كون الفاحص الضريبي تربطه علاقة عائلية مع المساهمين في الشركة او احد ملاكها.
					1.3%	7.5%	46.2%	45%	
0.1711	.71865	4.2000		1	11	39	29	يساهم الالتزام بالتعليمات والقوانين الضريبية في استقلالية وحيادية الفاحص والحد من التهرب الضريبي	
					1.3%	13.7%	48.8%	36.2%	
0.1444	.58339	4.0375	...	...	12	53	15	عند وجود خلاف بين الفاحص ومسؤولة يمكن الرجوع الى مدير الهيئة العام للضرائب وحسب التعليمات
					15%	66.2%	18.8%		
0.1914	.78262	4.0875	...	2	15	37	26		

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

				2.5%	18.8%	46.2%	32.5%	عدم ممارسة الضغط من قبل الإدارة الضريبية لتأثير على نتائج عملية الفحص يحد من التهرب الضريبي
0.1329	.59481	4.4750	....	...	4	34	42	الالتزام بالصدق والامانة في عرض البيانات والمعلومات التي تم التوصل اليها يحد من التهرب الضريبي
					5%	42.5%	52.5%	
0.1466	.62122	4.2375	...	...	8	45	27	تقصي الحقائق واستخلاص النتائج بعيداً عن الآراء الشخصية والتثبت من الحقائق يحد من التهرب الضريبي.
					10%	56.2%	33.8%	
0.1795	.78111	4.3500	1	....	9	30	40	تلعب العلاقات الاجتماعية والانتماء السياسي للمكلفين دور كبيراً في مستوى التهرب الضريبي
			1.3%		11.2%	37.5%	50%	
0.2151	.84709	3.9375	3	1	10	50	16	تقييم مدى الالتزام الطوعي للمكلفين (اشخاص طبيعيين، اشخاص معنويين) بالقوانين والتشريعات واللوائح الضريبية.
			3.7%	1.3%	12.5%	62.5%	20%	
0.0797	.33995	4.2613						الاستقلالية والحيادية للفاحص الضريبي

فقرات المتغير المعتمد مخاطر التهرب الضريبي

البعد الأول- التهرب الضريبي: أظهرت نتائج الجدول (٨) حصول بعد التهرب الضريبي على وسط حسابي (٤,٢٠) عالي جداً، وبانحراف معياري إجمالي للبعد مقداره (٠,٤٢٧) ومعامل اختلاف نسبي (١٠,١٥%)، إذ تشير النتائج الى تجانس واتفاق اجابات عينة البحث حول وجود بعد التهرب الضريبي.

جدول رقم (٨) تحليل الإجابات وفق بعد التهرب الضريبي

ت	الفقرة	المقياس					الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
		اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة			
		تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
1	ضعف مستوى التعاون بين الإدارة الضريبية والمؤسسات الأخرى للدولة يساعد على التهرب الضريبي	49	26	3	2	....	4.5250	0.1531
		61.3%	32.5%	3.8%	2.5%				
2	عدم تفعيل العقوبات الرادعة بحق المتهربين ممن أداء الضريبة.	23	40	9	8	....	3.9750	0.2263
		28.8%	50%	11.3%	10%				
3	عدم تطبيق القواعد الأساسية لعملية حصر المكلفين تساعد على التهرب الضريبي	41	29	6	4	....	4.3375	0.1904
		51.3%	36.5%	7.5%	5%				
4	غياب الوعي الضريبي للمكلفين لعدم وجود برامج توعية تقوم بها الإدارة الضريبية يؤدي الى التهرب الضريبي.	43	31	5	1	.....	4.4500	0.1512
		53.8%	38.8%	6.3%	1.3%				
5	الفساد الإداري لبعض القائمين بعملية الفحص قد يدفع المكلفين للتهرب الضريبي	32	37	8	3	....	4.2250	0.1843
		40%	46.3%	10%	3.8%				
6	عدم قدرة النظام الضريبي في تحديد العيب الضريبي	15	34	25	6	.....	3.7250	0.2299
		18%	42.5%	31.3%	7.5%				

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

							8	للمكلفين يساهم في زيادة التهرب الضريبي
0.1471	.64386	4.3750	....	1	4	39	36	7
				%1.3	%5	%48.8	%45	ضعف الدولة في تقديم الخدمات وإدارة سياساتها الانفاقية يزيد من عملية التهرب الضريبي
0.1971	.80101	4.0625	...	4	11	41	24	8
				%5	%13.8	%51.3	%30	الشعور بعدم وجود عدالة في المعاملة الضريبية يؤدي إلى التهرب الضريبي.
0.1231	.54191	4.4000	....	...	2	44	34	9
					%2.5	%55	%42.5	إخفاء المكلفين لنشاطهم وعدم مسك الدفاتر النظامية يساعد على التهرب الضريبي
0.2835	1.13063	3.9875	3	6	15	21	35	10
			%3.8	%7.5	%18.8	%26.3	%43.8	تسواطى مراقب الحسابات لصالح المكلفين لإخفاء الدخل الحقيقي يزيد من مستوى التهرب الضريبي
0.1015	.42734	4.2063						التهرب الضريبي

البعد الثاني - مخاطر (آثار) التهرب الضريبي: يبين الجدول رقم (٩) حصول بعد مخاطر التهرب الضريبي على وسط حسابي بمقدار (٤,٠٥) وهو ميل عالي جدا وبانحراف معياري للبعد بلغ (٠,٢٩٩) وان نسبة معامل الاختلاف (٧,٤٠%) حيث تشير هذه النسبة الى اتفاق إجابات أفراد عينة البحث حول الفقرات التي ذكرت في بعد مخاطر التهرب الضريبي

جدول رقم (٩) تحليل الإجابات وفق بعد مخاطر التهرب الضريبي

معامـل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المقياس					الفقرة	ت	
			لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما			
			تكرار نسبة	تكرار نسبة	تكرار نسبة	تكرار نسبة	تكرار نسبة			
0.1281	.56240	4.3875	.....	.....	3	43	34	1	التأثير على تحقيق العدالة الاجتماعية وعدم ضمان التوزيع العادل لثروات بين أفراد المجتمع	
					%3.8	%53.8	%42.5			
0.1614	.65976	4.0875			2	8	51	19	2	انخفاض الحصيلة الضريبية نتيجة التهرب الضريبي يؤدي الى فرض ضرائب جديدة او رفع معدلاتها.
					%2.5	%10	%63.8	%23.3		
0.1394	.57355	4.1125	.....	.....	1	6	56	17	3	تقليل مستوى الالتزام والامتثال الطوعي أحد تهديدات التهرب الضريبي
					%1.3	%7.5	%70	%21.3		
0.1410	.58190	4.1250	....	....	1	6	55	18	4	إضعاف مستوى الثقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب يعد سبب للبحث عن أساليب وطرق للتهرب الضريبي.
					%1.3	%7.5	%68.8	%22.5		
0.1598	.64521	4.0375	.....	.....	15	47	18	18	5	التهرب الضريبي يؤثر على أرباح المشاريع وبالتالي درجة التنافس بين المشاريع
					%18.8	%58.8	%22.5			
0.1314	.56870	4.3250	.....	.....	1	1	49	29	6	يحرّم الدولة من الإيرادات اللازمة للاستثمار في التنمية الاقتصادية التي ترفع المستوى المعاشي للفقراء
					%1.3	%1.3	%61.3	%36.3		
0.1381	.60796	4.4000	....	....	1	2	41	36	7	ظهور الأنشطة غير المنتظمة في النظام الاقتصادي للبلد والتي يصعب حصر المكلفين فيها.
					%1.3	%2.5	%51.3	%45		
0.1616	.67681	4.1875	.....	.....	1	9	44	26	8	الافتراض من اجل تعويض نقص الإيرادات وتحمل الدولة عبء فوائد القروض
					%1.3	%11.3	%55	%32.5		
0.3347	1.03345	3.0875	6	17	25	28	4	9	الإصدار النقدي الجديد لسد العجز في الموازنة وما	

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي

			7.5%	21.3%	31.3%	35%	5%	يصاحبه من حالة تضخم في الأسواق
0.2184	.81908	3.7500	.....	6	21	40	13	10 يؤثر على المشاريع الاقتصادية من خلال تقليل مستوى الانحار اللازم لإنشاء تلك المشاريع
			7.5%	26.3%	50%	16.3%		
0.0740	0.29979	4.0500	مخاطر التهرب الضريبي					

٣-٢-٣ تحليل علاقات الانحدار لمتغيرات البحث واختبار الفروض

يهدف الباحث من هذا التحليل هو اختبار فرضيات التأثير التي تم تحديدها في البحث من اجل قبولها أو رفضها، وذلك من خلال تحديد معامل الارتباط (R) بين كل من المتغير المستقل والمتغير التابع وكذلك عرض قيم (F) المحسوبة، ومستوى الدلالة، وقيم معامل التحديد (R^2) وقد تم استخدام معامل الاختبار (F) لتحديد معنوية معادلة الانحدار ($Y = a + \beta x$) وهذه المعادلة تستخدم لتوضيح العلاقة المعنوية بين متغيرين وكيفية تأثير المتغير المستقل على المتغير المعتمد وكمايلي:

أ- تم اختبار فرضية العدم الرئيسية من توقع (عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية لكفاءة الفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي

جدول (١٠) تأثير المتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) والمتغير التابع (مخاطر التهرب الضريبي)

مخاطر التهرب الضريبي	R	R ²	SING.	F	Sing.	t	B		كفاءة الفاحص الضريبي
							a	b	
	.437	.191	.000	18.444	.000	4.124	2.024		
					.000	4.295	.485		

اظهر الجدول (١٠)، أنموذج التأثير للمتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) في المتغير المعتمد (مخاطر التهرب الضريبي)، اذ يبين ارتباط قوي بين المتغيرين كما يشير معامل الارتباط $R(0.437)$ وفيه معامل الانحدار $\beta=0.485$ وأنها معنوية حيث بلغت قيمة (t) لها تساوي ٤,٢٩٥ ومستوى دلالة (0.000) اقل من مستوى معنوية (0.01) اذ توفر هذه النتيجة دعما كافيا لرفض فرضية العدم الرئيسية (لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية كفاءة الفاحص الضريبي ومخاطر التهرب الضريبي) وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكفاءة الفاحص الضريبي و الحد مخاطر التهرب الضريبي.

ب- تم اختبار فرضية العدم الفرعية الاولى من توقع (عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية للخبرة المهنية للفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي

جدول رقم (١١) يبين تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع

مخاطر التهرب الضريبي	R	SING.	F	R ²	Sing.	t	B		الخبرة المهنية
							a	b	
	.431	.000	17.784	.786	.000	7.326	2.624		
					.000	4.217	.349		

اظهر الجدول (١١)، أنموذج التأثير للمتغير المستقل (الخبرة المهنية للفاحص الضريبي) في المتغير المعتمد (مخاطر التهرب الضريبي)، اذ يبين ارتباط قوي بين المتغيرين كما يشير معامل الارتباط $R(0.431)$ وفيه معامل الانحدار $\beta=0.349$ وأنها معنوية حيث بلغت قيمة t لها تساوي ٤,٢١٧ ومستوى دلالة (0.000) اقل من مستوى معنوية (0.001) اذ توفر هذه النتيجة دعما كافيا لرفض فرضية العدم الفرعية (لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية الخبرة المهنية للفاحص الضريبي ومخاطر التهرب الضريبي). وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية للخبرة المهنية للفاحص

الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي.

ج-- تم اختبار فرضية العدم الفرعية الثالثة من توقع (عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية الاستقلالية والحيادية للفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي

جدول (١٢) تأثير المتغير المستقل الخبرة المهنية للفاحص والمتغير التابع (مخاطر التهرب الضريبي)

مخاطر التهرب الضريبي	R	SING.	F	R ²	Sing.	t	B		الاستقلالية والحياد
							a	b	
	.517	.000	28.506	.268	.000	5.671	2.129		
					.000	5.339	.469		

أظهر الجدول (١٢)، أن نموذج التأثير للمتغير المستقل (الاستقلالية وحيادية الفاحص الضريبي) في المتغير المعتمد (مخاطر التهرب الضريبي)، إذ يبين ارتباط قوي بين المتغيرين كما يشير معامل الارتباط R (.517) وفيه معامل الانحدار $\beta = 0,469$ ، وأنها معنوية حيث بلغت قيمة t لها تساوي ٥,٣٣٩ ومستوى دلالة (.000). أقل من مستوى معنوية (٠,٠٠١) إذ توفر هذه النتيجة دعماً كافياً لرفض فرضية العدم الفرعية (لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين استقلالية وحيادية الفاحص الضريبي ومخاطر التهرب الضريبي). وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية لاستقلال الفاحص الضريبي والحد من مخاطر التهرب الضريبي.

الإستنتاجات والتوصيات

تمهيد: يتناول هذا الفصل أهم ما توصلت إليه الباحثة من إستنتاجات وتوصيات، إذ يتضمن توضيحاً لأهم ما أسفر عنه البحث في جانبه النظري والعملي من إستنتاجات فضلاً عن وضع التوصيات اللازمة والملائمة وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الخاصة لهذا البحث. وتأكيداً على ما سبق وتحقيقاً لمسعى هذا الفصل فقد قسم إلى مبحثين :

٤-١- الإستنتاجات .

٤-٢- التوصيات .

٤-١- الإستنتاجات

١- يلعب الفاحص الضريبي دوراً كبيراً في عملية التحاسب الضريبي إذ يقوم بفحص القوائم المالية المقدمة من الشركات للتحاسب الضريبي وهذا الفحص يكون فحصاً دقيقاً للتأكد من سلامة هذه القوائم من حالات الغش والتهرب الضريبي وإن الأرباح الظاهرة هي أرباح حقيقية معبرة عن واقع الشركة وعملها وهو يعد إجراءً رقابياً مهماً جداً يقوم به الفاحص في عملية التحاسب.

٢- إن الفاحص الضريبي المعروف بالنزاهة والعلمية والأمانة فهذا يعطي انطباع لدى المكلفين بالاعتماد على النتائج التي توصل إليها من عملية التحاسب، أما إذا كان على عكس ذلك فإن هذا يعطي انطباعاً سيئاً للمكلفين وعدم الاعتماد على النتائج من عملية الفحص وبالتالي يتضح دور الفاحص الضريبي في إضفاء الثقة في عمله. وهذا ما أكدته إجابات المبحوثين عن هذه الفقرة حيث كان متوسط اجاباتهم (4.41) والانحراف المعياري (0.609) (% ومعامل اختلاف (13.82%).

٣- لوحظ إن الموظفين القائمين بعملية الفحص الضريبي (مخمن، مدقق ضريبي، فاحص ضريبي) ليس لديهم أية امتيازات تدفعهم لبذل الجهود المتميزة من جهة وتحصنهم من أية مغريات من جهة أخرى.

٤- أن زيادة الدورات لمنتسبي الهيئة العامة للضرائب تسهم بشكل أو بآخر في زيادة كفاءتهم ووضع البرنامج لتدريب المُخمنين وإعداد الأسس لترشيح المُخمنين للدورات يسهم في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة بشكل قانوني وسليم.

٢- التوصيات.

- ١- يجب أن يكون الفاحص الضريبي مؤهل علمي في المحاسبة (أقل تقدير جامعي) وأن يواكب جميع التطورات العلمية من خلال إشراكه بدورات دورية ومتابعة الندوات العلمية في المحاسبة والضريبة ليتسنى للفاحص القيام بدوره على أكمل وجه.
- ٢- مد جسور الثقة وتفعيل العلاقة بين المكلف والفاحص الضريبي والابتعاد قدر الإمكان عن الضوابط التقديرية والنسب المحددة للدخل ولاسيما للمكلفين الذين يقدمون قوائم مالية ويمسكون سجلات منتظمة باعتماد نتيجة النشاط للبيانات المالية وتعديل هذه النتيجة طبقاً لوجهة نظر السلطة المالية بالاستناد إلى التشريعات والقوانين الضريبية، ومن ثم تضمن استمرار نشاط المكلف والابتعاد عن التهرب الضريبي.
- ٣- من الضروري مراعاة القواعد الضريبية في فرض الضرائب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ولكي يشعر الفرد بالعدالة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة. وذلك يحفز على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى الطرق التي تؤدي للتهرب.
- ٤- على المدقق والفاحص الضريبي الاطمئنان الى وجود نظام للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضوع الفحص لتسهيل مهمة اختيار الفقرات والبنود التي يتم التأكيد عليها في الفحص وكذلك في تحديد العينات لغرض الاختبار.

المصادر**أولاً: الكتب العربية**

- ١٠- الفريجات، ياسر صالح، المحاسبة الضريبية على الرواتب والاجور، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٧.
- ١١- قدرى، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الاولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١.
- ١٢- الكايد، سعود، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، المكتبة الوطنية، الاردن، ٢٠١٢.
- ١- ال علي، رضا صاحب حمد، (المالية العامة)، كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة، المكتبة الوطنية، دار الجامعة للطباعة ، ٢٠٠٢.
- ٢- الججاوي، طلال محمد، العنكي، هيثم علي محمد، المحاسبة والتحاسب الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الكتب، العراق -كربلاء، ٢٠١٦.
- ٣- الججاوي، طلال محمد علي، العنكي، هيثم علي محمد، "المحاسبة والتحاسب الضريبي"، مطبعة الكتاب، بغداد، ٢٠١٣.
- ٤- جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر، عمان، ٢٠٠٩.
- ٥- ذنبيات، محمد جمال، (المالية العامة والتشريع المالي)، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣.
- ٦- سرايا، محمد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٧- الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، ٢٠٠٦.
- ٨- عطا، محمد حامد، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحداث التشريعات الضريبية القانون رقم ٩١، ٢٠٠٥ م، ولائحته التنفيذية، دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، ٢٠٠٥ .
- ٩- عطا، محمد حامد الفحص الضريبي علماً وعملاً، الاسكندرية، ٢٠٠٢.
- ١٣- الكعبي، محمد جبار، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الثانية، بغداد، ٢٠٠٨.
- ١٤- محمود، رأفت سلامة، كلبونة، احمد يوسف، زريقات، عمر محمد، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الاولى، دار المسيرة، عمان، ٢٠١١.
- ١٥- نور، عبد الناصر وعدس، نائل حسن و الشريف، عليان، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨.

ثانياً: الرسائل والاطاريح:

- ١- الراوي، عروبة معين عايش، (العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق)، بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- ٢- سعدي، طاهر قواد ري، (دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي دراسة ميدانية لمركز الضرائب بولاية عين الدفلى) رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة، الجزائر، ٢٠١٨.
- ٣- صبري، هدى محمود نيازري، (دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي) ، بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير ، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ، ٢٠١٣.
- ٤- العامري، بدور فاضل علي، دور الرقابة الادارية في رفع كفاءة الفحص الضريبي، بحث تطبيقي لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي لدراسات المالية، جامعة بغداد، ٢٠١٦.

- ٥-الناصر، أقداس حسين هادي، (دور آليات الحكومة في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل) بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٢.
- ٦-النجار، سمر عبد عباس جواد، التهرب الضريبي وأثره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، ٢٠٠٣.

ثالثاً: الكتب الأجنبية

- 1-Arens,Alvin,Elder,Rondel,Beasley,mark"Auditing and Assurance Services :an integrated approach" 14th edition ,Pearson Education Inc,NEW Jersey,USA,2011.
- 2-Lessambo ,Felix I "AUDITING ,Assurance Services, and Forensics , one Edition,MACMILLAN ,USA,2018.
- 3-Whittington , Ray &Bany ,Kurt "Principles of Auditing and Services other Assurance , 9 Edition ,McGraw-Hill, NEW YORK,USA,2004 .