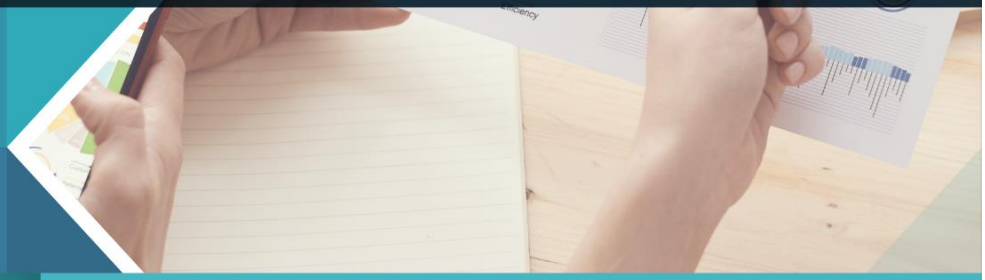
مركز الاستشارات والبحوث والتطوير
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة البحوث الإدارية

Journal of Administrative Research

علمية - متخصصة - مُحكمة - دورية ربع سنوية



عدد أكتوبر 2025

للسنة
الثالثة والأربعين

Volume 43 | Issue 4 | Oct. 2025

jso.journals.ekb.eg

رئيس التحرير
د. حسن رشاد صابر
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

رئيس مجلس الإدارة
أ. د. محمد صالح هاشم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

ISSN : 1110-225X

مجلة البحوث الإدارية

الصادرة عن:

مركز الاستشارات والبحوث والتطوير - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس مجلس ادارة المجلة

أ. د. محمد صالح هاشم

رئيس التحرير

د. حسن رشاد صابر

المحرر التنفيذي

أ. نادر مكي

سكرتير التحرير

أ. أحمد جابر

دور المراجعة القضائية في الحد من التهرب الضريبي

(دراسة ميدانية على الشركات في بيئة الاعمال المصرية)

The role of judicial review in reducing tax evasion in the Egyptian business environment

A field study on companies in the Egyptian business environment

اعداد الباحثة: نفين عبد الله عيادة عبد الله

الملخص:

تناولت الدراسة مشكلة زيادة ظاهرة التهرب الضريبى في بيئة الأعمال المصرية نتيجة قصور وسائل الفحص الحالية وكيفية استخدام المراجعة القضائية للحد من تلك الظاهرة، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية إستخدام المراجعة القضائية لإكتشاف حالات التهرب الضريبى في بيئة الأعمال المصرية ، وحتى يتم تحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على برنامج EViews 10 لأختبار تحليل السلسلة الزمنية للبيانات التى تم الحصول عليها من الشركات محل الدراسة.

ومن أهم نتائج الدراسة زيادة وتفشي ظاهرة التهرب الضريبى في بيئة الأعمال المصرية، و أن المراجعة القضائية بما تحمله من أساليب تكنولوجية مبتكرة ومتقنة وإجراءات دقيقة ومهارات ومعارف تميز المراجع القضائي القائم بالمراجعة يمكنها إكتشاف الأساليب المتبعة للتهرب من الضريبة والحد منه.

ومن أهم التوصيات التى توصلت اليها الدراسة إصدار تشريع ينظم عمل المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القضائية، التهرب الضريبى.

Abstract:

This study dealt with the problem of increasing the phenomenon of tax evasion in the Egyptian business environment because of failure current examination methods and how to use judicial review to reduce this phenomenon. The study aimed to identify the extent to which the judicial review can be used to discover cases of tax evasion in the Egyptian business environment, and in order to achieve this goal, the program 10 EViews was relied upon to test the time series analysis of the data obtained from the companies under study.

One of the most important results of the study is the increase and spread of the phenomenon of tax evasion in the Egyptian business environment, and that the judicial audit, with its innovative and elaborate technological methods and accurate procedures, the skills and knowledge that distinguishes the judicial auditor conducting the audit, can discover the methods used for tax evasion and reduce it.

One of the most important recommendations of the study is the issuance of legislation regulating the work of judicial review in the Egyptian business environment.

Keywords: Judicial review, Tax evasion.

أولا: الإطار العام للدراسة.

المقدمة.

استغل بعض المراجعين قدرتهم على إستخدام أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية للقيام بالتهرب الضريبى للشركات من أجل الحصول على أرباح بطرق غير مشروعة ، وقد ازدادت حالات التهرب نتيجة لتعدد الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى عدم الالتزام الضريبى والسعي نحو التهرب من أعباء الضريبة سواء عن طريق الدخول في الاقتصاد غير الرسمي أو محاولة إخفاء رقم الأعمال الحقيقي ، مما يتطلب بذل جهد كبير من الإدارة الضريبيه للوصول إلى الرقم الحقيقي لدخل تلك الشركات أو الإستعانة بمصادر خارجية متخصصة في الكشف عن حالات التهرب الضريبى، وفى ضوء ذلك برزت أهمية المراجعة القضائية كأحد الأدوات لمكافحة التهرب الضريبى .

ونتيجة لما سبق أصبحت المراجعة القضائية مطلب أساسي للتغلب على عمليات الغش المحاسبي والذي يؤثر على الثقة في القوائم المالية، وأصبح الاعتماد على مهارات المراجعة القضائية يزداد بشكل كبير، لذا فإن البيئة الحالية في حاجة لمحاسبين ومراجعين مؤهلين في مجالات إكتشاف، فحص ومعالجة حالات التهرب الضريبى.

1- الدراسات السابقة:

تناولت الباحثة الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث تم تحليل تلك الدراسات، وتحديد الفجوة البحثية فيما بينها وبين الدراسة الحالية وأوجة الاستفادة منها، وفقاً لما يلى:

أ- الدراسات المتعلقة بالمراجعة القضائية.

هدفت دراسة (Hazwani, 2021) إلى تحليل العلاقة بين مهارات المراجع القضائى وكفاءة وفعالية تحديد أنشطة غسيل الأموال، ومن أهم النتائج التى توصلت إليها الدراسة أن مهارات التحقيق تعتبر المهارات الأكثر أهمية، تليها مهارات التقصى والتفكير النقدى، ويجب الاهتمام بتلك المهارات من خلال تطوير المحتوى العلمى، والتدريبى الذى يعززها لدعم أنشطة التحديد الفعال لعمليات غسيل الأموال، وقد اتجهت دراسة (Okafor, 2022) إلى تحليل دور المراجع القضائى فى اكتشاف تزوير البيانات المالية، باستخدام اسلوب التنقيب عن البيانات وتقنيات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر، وأظهرت نتائج الدراسة إيجابية وقوة هذا الدور، مما يدعم تطبيق المراجعة القضائية، وتوفير البيانات والموارد الكافية للمراجعين القضائيين ليتمكنوا من القيام بعمل جيد، لتعزيز أداء الشركات، والحد من ممارسات الاحتيال المالى.

أما دراسة (مصطفى، 2023) فقد هدفت إلى تحليل تأثير آلية سلاسل الكتل BC لإضافة قيمة للمراجع القضائي لإنجاز أعمال المراجعة القضائية بكفاءة وفعالية، وانعكاس ذلك على الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات، وما يتبعه من جرائم احتيال وغش، ومن أهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة وجود تأثير جوهري لإدراك العاملين بمجال المحاسبة والمراجعة بأهمية المراجعة القضائية على كل من: دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات، استخدام آلية سلاسل الكتل كآلية للمراجعة القضائية، المهارات الواجب توافرها لدى المحاسبين والمراجعين ليصبحوا مراجعين قضائيين ، المهارات الواجب توافرها لدى المراجعين القضائيين لاستخدام آلية BC .

ب- الدراسات المتعلقة بالتهرب الضريبى.

هدفت دراسة (Tasalov, 2020 إلى وضع منهج يوضح مخاطر الرقابة الضريبية في إنجلترا وذلك بالقيام باستخدام تحليل التقنيات الرقمية الحديثة في ممارسات الإدارة الضريبية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق التقنيات الرقمية الحديثة وتحديد بعض العوامل التي تؤثر على فعالية استخدام التقنيات الحديثة في زيادة ورفع كفاءة عمليات الإدارة الضريبية ، أما دراسة (أبو العينين، ٢٠23) فقد هدفت إلى توضيح أثر التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضوء رؤية 2030 ، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها : وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي وتحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي المصري في ضوء رؤية مصر ، 2030، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي في مصلحة الضرائب والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

أما دراسة (علاونة، 2023) فقد هدفت إلى تحليل أثر التهرب الضريبي على الموازنة العامة الفلسطينية ، والطرق التي يمكن من خلالها الحد من هذه الظاهره، ومن أهم نتائج الدراسة وجود قصور وضعف في البيئة الحاضنة للتهرب الضريبي كالفقر وتدني الرواتب وانتشار البطاله مما يساعد في ارتفاع مستوى الدخل وعدم التأثر بمقدار الضريبة المفروضه.

التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية وأوجة الاستفادة منها.

أتضح للباحث من خلال تحليل الدراسات السابقة مايلى:

– اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة فى تناول الإطار النظرى لمتغيرات الدراسة.

– اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة فى دراسات الحالة، حيث تناولت الدراسة الحالية الشركات فى بيئة الاعمال المصرية ، بينما تناولت الدراسات السابقة الموازنة العامة الفلسطينية، العاملين فى مجال

المحاسبة والمراجعة فى الحقل المهنى والأكاديمى فى مصر، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية واكاديمية السادات والعاملين بمصلحة الضرائب.

– تم الاستفادة من الدراسات السابقة في بلورة الفكرة البحثية للدراسة وصياغة مشكلة البحث، وتحديد أهدافها وفروضها وكذا اهميتها والمنهج العلمى المتبع .

2- **المشكلة البحثية**.

اتضح من تقرير منظمة الشفافية الدولية " Transparency International " لعام2022/ 2023 أن مصر من بين الدول التي إحتلت مركز متأخر في إحصائيات الفساد حيث حصلت مصر على المرتبة 130 عالمياً مسجلة 30 درجة، وهذا تراجع بـ 3 درجات عن العام قبل الماضي.

ويعد التهرب الضريبى في حد ذاته غشاً لأن المتهرب إما أن يخفي جزءاً من إيراداته أو أرباحه ولا يدرجها في إقراره أو أنه يدرج تكاليف أكبر من الحقيقة، ويترتب على التهرب الضريبى: انخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة ، وانخفاض حصيلة الضرائب مما يؤدي إلى قيام الدولة برفع سعر الضريبة ، العجز في الموازنة العامة للدولة ولجوئها إلي القروض الداخلية والخارجية مما يزيد من أعباء خدمة الدين العام، التأثير السلبي علي تمويل التنمية بسبب عجز الموارد، التأثير السلبي علي المنافسة بين المشروعات فالشركة التي تتهرب من الضرائب سوف تقل تكلفة إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات التي تدفع الضرائب .

وفي إطار تحقيق إصلاح ضريبي كفء يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار وتطبيق سياسة ضريبية توفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة فقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، ورغم صدور هذا القانون إلا أن حالات التهرب الضريبى قد زادت في الأعوام السابقة ، سواء كان هذا التهرب بشكل كلي أو جزئي، ويرجع ذلك إلى عدم توافر العناصر الفنية والإدارية الماهرة خاصةً في مجال المحاسبة الضريبية، وقصور وسائل الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبى نتيجة قلة الإمكانيات المادية والفنية ، وكذلك عدم ملائمة أماكن العمل وغياب المتابعة والرقابة .

ونظراً لأن إدارة الأعمال غير الشرعية ومرتكبو الجرائم المالية يتبعون أساليب دقيقة لتتبع تدفقات أموالهم ومتابعة أداؤها لتحقيق ربح، ومع رغبة البعض في التدفق غير الشرعي للأموال ولدت المراجعة القضائية، والمراجع المتخصص في هذا المجال عليه أن يتفهم جيداً كلا النوعين من النشاط وهما الغش وكيفية القيام به من ناحية ثم كيفية تحديد الغش وغيره من التصرفات غير الشرعية أو غير القانونية وكيفية الحصول على أدلة إثبات من ناحية أخرى (Rezaee , 2024, p. 52)

وفى ضوء ماسبق فإن المراجعة القضائية لما تمتاز به من أساليب دقيقة ومتقنة للكشف عن حالات الغش فيمكنها أيضاً من اكتشاف أساليب الخداع والغش التي تقوم بها الشركات أو الأفراد للتهرب من الضريبة .

وبناءعلى ما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص في محاولة الإجابة على السؤال التالى : هل يمكن الاعتماد على المراجعة القضائية للكشف عن حالات التهرب الضريبى فى البيئة المصرية ؟

3- فروض الدراسة.

تسعى الدراسة إلى اختبار صحة الفروض التالية:

– **الفرض الفرعى الأول:** توجد علاقة ذا دلالة احصائية بين تحسين اختيار عينة الفحص وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

– **الفرض الفرعى الثانى:** توجد علاقة ذا دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة القضائية التحليلية وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

– **الفرض الفرعى الثالث:** توجد علاقة ذا دلالة احصائية بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية بمصلحة الضرائب وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

– **الفرض الفرعى الرابع :** توجد علاقة ذا دلالة احصائية بين اكتشاف الإقرارات عالية المخاطر وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

4- أهداف الدراسة .

تهدف الدراسة إلى :

– تحديد أساليب التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

– دراسة العلاقة بين تحسين اختيار عينة الفحص على الحد من التهرب الضريبي بالشركات محل الدراسة.

– دراسة تأثير استخدام أساليب المراجعة القضائية على الحد من التهرب الضريبي بالشركات محل الدراسة.

– دراسة تأثير إنشاء قسم للمراجعة القضائية بمصلحة الضرائب على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة .

– دراسة تأثير اكتشاف الإقرارات عالية المخاطر على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة .

– التوصل إلى مجموعة من التوصيات الدافعة إلى الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة فى ضوء تفعيل المراجعة القضائية وما تم التوصل إليه من نتائج.

5- أهمية الدراسة .

الأهمية العلمية :

– ندرة البحوث والدراسات التي تتناول أسلوب واليات التطبيق الفعلي للمراجعة القضائية في الحد من الغش والاحتيال المالي في المؤسسات المختلفة.

الأهمية العملية :

– تناولت الدراسة موضوعا هاما بسبب زيادة حجم التهرب الضريبي وتأثيره البالغ علي ضعف موارد الدولة وزيادة حجم الدين العام خلال السنوات السابقة.

– توفير أسلوب جديد لمصلحة الضرائب في اكتشاف الغش والتلاعب بالإقرارات الضريبية للمساعدة في تحسين عينة الفحص الضريبي مثل تحليل المخاطر الضريبية باستخدام النماذج التنبؤية.

– مساعدة مصلحة الضرائب في اكتشاف الشركات المتهربة مما يؤدي إلي الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال توظيف تقنيات تحليل البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي، والتعاون مع الجهات الحكومية والبنوك.

6 - منهجية الدراسة.

اعتمدت الباحثة علي كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي في هذه الدراسة .

ويتمثل المنهج الاستقرائي في هذه الدراسة : في استقراء جوانب مشكلة التهرب الضريبي في البيئة المصرية والتعرف علي المراجعة القضائية وأساليبها في مكافحة الفساد المالي ، وذلك باستقراء الواقع الحالي من خلال الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث .

يعتمد المنهج الاستنباطي في هذه الدراسة على بناء الإطار النظري من خلال مراجعة الدراسات السابقة والبحوث العلمية، بهدف تطوير مدخل المراجعة القضائية مما يسهم في اكتشاف حالات التهرب الضريبي.

7- نطاق الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فى الآتى:

– **نطاق زمنى:** تقتصر تلك الحدود على الفترة من عام 2018م وحتى عام 2022م، وهى فترة إعداد الدراسة.

– **نطاق مكاني:** تقتصر الدراسة على شركات الأنصار للتجارة والتوزيع ، محمد يسرى (MEC) لتجارة الحاصلات الزراعية، سيد عزمى على لتصدير الحاصلات الزراعية، السلام للتوكيلات التجارية، الأخلاص لتجارة الأجهزة الكهربائية، القادسية لخدمات رجال الأعمال، شاهر للسياحة، أولاد صديق للتجارة والتوزيع، الولاء لتجارة الأجهزة الكهربائية والمنزلية ، عبد رب النبى محمود ربيع وشركاه (توكيلات تجارية)، منى عباس (الشركة المصرية العالمية) ، السنهورى على صديق وشركاه (مركز جاما للأشعة)، الخير للتوكيلات التجارية ، بمحافظتى القاهرة والجيزة، وقد تم اختيار تلك الشركات لتحقيق تنوع في الأنشطة، وضمان تمثيل مختلف القطاعات، وتوفير بيئة مناسبة لاختبار أدوات المراجعة القضائية في الكشف عن التهرب الضريبي.

ثانياً: الإطار النظرى للدراسة.

1- الإطار الفكرى للمراجعة القضائية.

1/1 مفهوم المراجعة القضائية.

عرف احد الباحثين المراجعة القضائية باعتبارها أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المراجع، بغرض الحصول على قرينة تمكنه من الكشف عن ملابسات الموضوع محل الفحص، مثل الغش والمتمثل فى الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال، ومنها ايضا سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية.(محمد، 2021، ص160).

واتجة احد الباحثين إلى أن المحاسبة القضائية ما هي إلا تحقيقاً للأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من تحديد تسجيل تسوية، استخراج، فرز التقرير، والتحقق من البيانات المالية السابقة، وفي سياق أخر فهي تعد تطبيقاً للأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية، لذلك تعتبر المراجعة القضائية ركيزة أساسية لكل من : النظام القانوني وتقديم خدمات الخبرة في العديد من الحالات خاصة عند تحليل القوائم المالية. (Curtis, 2018, p.82))

فى ضوء المفاهيم السابقة تعرف الباحثة المراجعة القضائية بأنها مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع بعد الفحص للتحقق من مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية بهدف الوصول إلى أدلة ونتيجة مناسبة تساعد القضاة في التعرف على ما وراء الأرقام لكشف حالات الغش والاحتيال من أجل

سرعة الفصل في المنازعات القضائية التجارية والاقتصادية والمصرفية والحسابية المعروضة أمام المحاكم المتخصصة ومنها المحاكم الاقتصادية في مصر.

2/1 **متطلبات المراجعة القضائية لمكافحة حالات الفساد المالي والإدارى** .

زاد الاهتمام خلال الفترة الماضية في عديد من الدول المتقدمة بالمراجعة القضائية وتأثيرها على الحد من حالات الغش والفساد ، وذلك نتيجة لقصور برامج المراجعة التقليدية في تأهيل الخريجين والمراجعين والمحاسبين وتزويدهم بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع تقليل واكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي نتج عنها العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت لعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المراجعة القضائية للحد من حالات الغش والفساد المالى والإدارى. (الجبوري، 2019، ص 252)

وتتمثل متطلبات المراجعة القضائية للحد من حالات الغش والفساد المالي والإدارى فيما يلى:(العبادي، 2020، ص ص 123 :124)

1- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في منع أو تقليل حالات الغش، واكتشافها والتحقيق من حالات الغش الإفصاح والتقرير عنها.

٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد.

3 - توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد.

4 - توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.

5- توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.

2- **التهرب الضريبى**.

1/2 **مفهوم التهرب الضريبى**.

عرف أحد الباحثين التهرب الضريبى بأنه محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي، تحمل طابع الغش والاحتيال.(الخطيب، 2019 ، ص 157)، وعرف أيضاً بأنه فعل يتعارض مع القانون حيث يمتنع المكلف عن دفع الضريبة أو تقليل الضريبة لقيمة أقل من القيمة التي يجب أن يلتزم بها. .(McLaren, 2018 ,p 141).

وتناول أحد الباحثين التهرب الضريبي باعتبارة المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة .(محمد، 2021، ص 165)

2/2 آثار التهرب الضريبى.

تتمثل آثار التهرب الضريبى فيما يلي: (العجمي , 2021 ، ص ص 30: 31)

أ- قلة حصيلة الضرائب مما يؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في نفقاتها العامة .

ب- تتحمل الدولة الكثير من النفقات لمكافحة التهرب الضريبى ، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب .

ج- يعتبر التهرب الضريبى أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، باعتبار أن الضرائب إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل الخزانة العامة للدولة .

د- الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي ، لذلك فإن التهرب الضريبى يعتبر إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهدار العدالة الضريبية ، وهي أساس فرض الضريبة .

3/2 أساليب التهرب الضريبى فى بيئة الأعمال المصرية.

إن الشركات أو الأفراد قد يقوموا بالتهرب من الضريبة باعتباره الأداة النهائية لتحقيق الأرباح المستهدفة وذلك من خلال اتباع العديد من الأساليب والطرق التى تتمثل فيما يلى: (Dhaliwal et al., 2019, p.436) ، (قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005)

1/3/2 حالات وأساليب التهرب الضريبى وفقًا لقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 :

يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية: (قانون 91 لسنة 2005 مادة 133)

- تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .
- تقديم الإقرار الضريبى السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .
- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .
- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

– إخفاء نشاط أو جزء منه يخضع للضريبة .

2/3/2 أساليب التهرب الضريبى التي قد تتبعها الشركات ولم ينص عليها قانون الضريبة على الدخل بشكل مباشر :

تتمثل تلك الأساليب فيما يلى:

أ– استخدام المدخل المحاسبى لإدارة الربح بغرض التهرب الضريبى :

إن الإدارة الضريبية في مصر تعاني من فاقد كبير في الحصيلة الضريبية بسبب عمليات التهرب السنوي ، ومن أهم أدواته استخدام إدارة المنشأة لبدائل القياس المحاسبي التي توفرها المعايير المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية وذلك بهدف إحداث فروق بين الربحين المحاسبي والضريبى والذي يؤدي إلى التهرب الضريبى. (خميس ، 2018 ، ص 161) .

ب– استخدام المدخل التشغيلي لإدارة الربح بغرض التهرب الضريبى.

يعني المدخل التشغيلي لإدارة الربح التغير الذي يطرأ على توقيت وهيكلة قرارات الإدارة (القرارات التجارية الحقيقية المتعلقة بأنشطة التشغيل أو الاستثمار والأنشطة المالية) ، والذي لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية وبالتالي على الأرباح وذلك بدافع من رغبة المديرين لتضليل الجهات المعنية حول الأداء الحقيقي للشركة (Sikka&Willmott,2020, p. 207)، ويمكن للشركات استخدام الأنشطة التشغيلية لإدارة الأرباح بالسالب ، كما يمكنهم أيضاً هيكلة معاملاتهم عن طريق معيار محاسبي معين يطبق أو لا يطبق النتائج بقائمة الدخل. (Verbugen et al., 2021, p.9)

3/3 دور المراجعة القضائية في التصدي وإكتشاف حالات التهرب الضريبى.

أ- دور المراجع القضائي في اكتشاف حالات التهرب الضريبى التي نص عليها قانون الضرائب على الدخل 91 لسنة 2005 .

إذا كان المراجع القضائي لديه من المهارات ما يؤهله لاكتشاف كافة أنواع الغش، لذلك فإنه يمكنه اكتشاف حقيقة السجلات والدفاتر المصطنعة التي قدمها الممول من خلال قدرته على الذهاب إلى ما وراء المستندات، حيث يتمتع المراجع القضائي بمهارات التقصي المحاسبي والتي تعني القدرة على تعقب الأموال وإعادة بناء المعلومات، حيث أنه مدرب على تعقب وتتبع المعاملات المحاسبية وعلى تحديد إمكانية التلاعب في القوائم المالية (Rasmussen & Leauanea, 2019, p 167) ، لهذا قد يقوم الممول بالاتفاق مع المراجع أو مكتب المراجعة للقيام باصطناع الدفاتر والسجلات وتقديم هذه الدفاتر

والسجلات المصطنعة والتي ليس لها أي صلة بالواقع المالي الحقيقي للممول إلى مصلحة الضرائب بغرض التهرب من ضريبة الدخل .

وفى ضوء ذلك يمكن للمراجع القضائي اكتشاف ذلك من خلال التقصي عن الكيفية التي يتبعها الممول للتهرب من الضريبة من خلال اصطناع الدفاتر والسجلات حيث يقوم المراجع القضائي باستخدام مهارة التواصل الشفهي وهي القدرة على التواصل بشكل فعال من خلال شهادات الخبراء والتفسير العام لقواعد الرأي وذلك من خلال الاستفسار من الموظفين بشكل غير مباشر عن ما يساعده للوصول إلى الحقيقة أو جزء منها، ونظراً للمعرفة المتعمقة للمراجع القضائي بعلم الجريمة والذي يشمل معرفة دوافع الأفراد لارتكاب عمليات الغش من بينها التهرب الضريبى ، وتأثير القضايا البيئية والثقافية على سلوك الإنسان، ومن خلال ذلك يكون لديه أيضاً المعرفة بمخططات وعمليات الغش والذي يمثل التهرب الضريبى أحد أشكاله وخاصة في حالة اصطناع الدفاتر والمستندات ، حيث أن المراجع القضائي يكون على معرفة وثيقة بمخططات الغش التي يقوم بها المتهربون ونظراً لما يتمتع به من مهارات تؤهله لاكتشاف حقيقة هذه الحالة من التهرب الضريبى، فإنه يمكنه بعد جمع المعلومات من الموظفين بالشركة تتبع الممول نفسه ومراقبته وذلك للوصول إلى مكتب المراجعة أو المراجع الذي يقوم بالتعامل معه ، حيث يمكن للمراجع القضائي استخدام كافة الأساليب حتي يصل إلى حقيقة ما يبحث عنه.

(Digabriele,2018, p.16)

ب- دور المراجع القضائي في اكتشاف البيانات غير الحقيقية والتي أوردها الممول على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

الممول الذى لديه دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات وأخفاها عن مصلحة الضرائب ، يستطيع المراجع القضائي في هذه الحالة باستخدام إجراءات التحقيق مع الموظفين والعاملين داخل الشركة – دون أن يكشف عن حقيقته– أن يتوصل إلى الحقيقة كاملة والتي تبرأ أو تدين الممول . (Plessis , 2020, p.5)

ج- دور المراجع القضائي في إعادة بناء السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة والتي قام الممول بإتلافها .

نظراً لما يتمتع به المراجع القضائي من الخبرة المالية وذلك من خلال المعرفة الكبيرة بأساليب ومعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة وأساليب التحليل المالي والمعرفة بالرياضيات والإحصاء ومبادئ محاسبة

التكاليف مما يساعده في إعادة بناء هذه السجلات أو المستندات ويستطيع المراجع القضائي أيضاً تتبع المتعاملين مع الشركة للوصول إلى التعاملات التي تمت من بيع أو شراء من خلال تتبع فواتير الشراء والبيع التي تم إصدارها من الشركة أو توريدها إليها ،وذلك للتعرف على المتعاملين مع الممول للوصول إلى الإيرادات المحققة والوقوف على حقيقة الموقف، ويتحقق ذلك من خلال الخبرة العالية للمراجع القضائي في الحصول على المعلومات بكافة الطرق والوسائل والمصادر ولما يتمتع به من قوة ملاحظة ومهارة في الانتباه للأشياء الصغيرة وإجراء التحريات عنها . (Biswas et al, 2021, p. 103)

ويمتلك المراجع القضائي أيضاً مهارات التحقيق ومهارات الإدارة المالية حيث أنه يكون قادراً على تحديد المعاملات المالية غير العادية ويكون على دراية بالممارسات الخاصة بالسجلات التجارية والاحتفاظ بالدفاتر . (Okoye & Akamobi, 2009, p.40)

ومن هنا يمكن للمراجع القضائي جمع معلومات عن البيانات المفقودة والتي كانت موجودة بالسجلات أو المستندات التي أتلفها الممول ، ويمكن أيضاً اكتشاف هذه الحالة من خلال قيامه بالمراجعة الشاملة للملفات الإلكترونية ولكن بشكل سري ، حيث يمكنه الاطلاع علي الملفات الموجودة على أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالممول وبالشركة الخاص به وتتبع رسائل البريد الإلكتروني التي أرسلها أو استلمها الممول والتي تفيد بإبرام صفقات بين الممول والمتعاملين معه، ومن هنا يستطيع المراجع القضائي التوصل إلى حقائق جديدة أخرى تساعده في التعرف على حقيقة الموقف المالي الفعلي للممول . Hegazy et al., 2017, p. 62

د- دور المراجع القضائي في إكتشاف فواتير الشراء أو البيع المصطنعة أو التي يتم تغييرها أو غيرها من المستندات .

نظراً لما يتمتع به المراجع القضائي من الكفاءة التحليلية والتي تعني القدرة على البحث عن ما ينبغي أن يقدم وليس ما تم تقديمه وبالنظر إلى البيئة التنظيمية للتهرب الضريبى فإن الممول قد يقدم فواتير أو مستندات مصطنعة أو تم تغييرها وهذا ما لن يعتمد عليه المراجع القضائي ولكنه سوف يبحث عن حقيقة الفواتير والمستندات المقدمة من أجل القيام بالتهرب الضريبى. (Plessis, 2001, p 5)

وهنا يمكن للمراجع القضائي تتبع كافة المتعاملين مع الممول سواء قاموا بالشراء منه أو البيع إليه والتواصل الشفهي أيضاً مع الموظفين والعاملين معه للوصول إلى معلومات عن الأفراد أو الشركات التي يتعامل معها والتحري عن ذلك حتى يتم التوصل إلى هؤلاء المتعاملين مع الممول والاطلاع بشكل سري على الفواتير والحسابات الخاصة بهم والتي تثبت تعاملات بينهم وبين الممول المشتبه في قيامه بالتهرب

من الضرائب ومقارنة الفواتير المقدمة من الممول مع الفواتير والحسابات التي حصل عليها المراجع القضائي لتحديد ما إذا حدث تهرب من عدمه . (Digabriele , 2018 , p. 1)

هـ- دور المراجع القضائي في اكتشاف إخفاء الممول للنشاط أو جزء منه .

يمكن للمراجع القضائي اتباع أسلوب مراجعة النقاط الهامة والتي تهدف إلى فرز مظاهر الغش وتحديدها وتمييزها عن العمليات المختلطة بها ، أي فرز العمليات بكاملها وتحديد الجزء المتضمن غشاً منها , لهذا فإن الفحص يشمل قائمة الدخل , والدفاتر والسجلات وتحليلها للبحث عن: (عبدالكريم , 2020 , ص ص 240 – 241) :

- الاتجاه العام للبيانات لاكتشاف أي تطورات غير طبيعية .
- أي قيود غير طبيعية مدينة أو دائنة بالحسابات أدت إلى أرصدة ختامية غير طبيعية مدينة أو دائنة .
- أي أرصدة مدينة أو دائنة وهمية .
- إجراء تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة والدائنة .

وفى ضوء ما سبق يجب أن يمتلك المراجع القضائي مهارات احتساب الخسائر الاقتصادية , حيث يستطيع تفسير وتقييم الخسائر والإيرادات وتحديد المصروفات الثابتة والمتغيرة حيث يمكنه استخدام تلك المهارات في تحديد الإيرادات والأرباح المفقودة .

ثالثاً: الدراسة الميدانية.

1- منهجية الدراسة.

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التى تسعى إلى تحقيقها، تم استخدام المنهج الوصفى التحليلى الذى يعتمد على دراسة الظاهرة محل البحث كما توجد فى الواقع ووصفها وصفاً دقيقاً والتعبير عنها كيفيا بتوضيح خصائصها، وكذا كمياً بإعطائها وصفاً يوضح مقدار الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى، ولا يكتفى هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة محل الدراسة فقط بل يتعداة إلى التحليل والتفسير والربط للتوصل إلى نتائج تسهم فى تطوير الواقع وتحسينة. (ال سعود، 2020، ص 115)

وطبقا لهذا المنهج تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات وهما:

أ- المصادر الثانوية.

تتمثل تلك المصادر فى الكتب والمراجع العربية والأجنبية، وكذا الدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والأدبيات السابقه المتعلقه بموضوع الدراسة.

ب- المصادر الأولية.

لمعاجة الجانب التحليلى للدراسة تم جمع البيانات المطلوبة عن طريق المقابلات الشخصية، وكذا باستخدام الأستقصاء باعتبارة أداة رئيسية صممت خصيصا لهذا الغرض.

2- مجتمع وعينة الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة جميع مفردات الظاهرة محل البحث فى ضوء المشكلة البحثية وأهدافها، وبناء على ذلك فإن مجتمع الدراسة يتمثل فى مديرى العموم، ومأموري الضرائب، والمراجعين، بمأموريات ضرائب بنى سويف أول وثانى وثالث، والإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبى بشمال الصعيد، وقد بلغ مجتمع الدراسة (150) مفردة ، وقد تم تحديد العينة بطريقة الحصر الشامل من مجتمع الدراسة.

3- أداة الدراسة الميدانية.

تبعا لمنهجية الدراسة وأهدافها فقد تم الاعتماد على أسلوب الأستقصاء كأداة رئيسية للدراسة الميدانية بهدف التوصل إلى البيانات التى تساعد على اختبار فروض الدراسة والتعرف على المتغيرات المراد قياسها وذلك بتبنى مفهوم إجرائى لكل من المراجعة القضائية، التهرب الضريبى طبقاً لمشكلة الدراسة وأهدافها وفى ضوء الأدبيات المرتبطة بذات الموضوع مع تطوير تلك الأداة لتتناسب مع المفاهيم الإجرائية لمتغيرات الدراسة.

1/3 مكونات الأستقصاء.

تم تصميم الأستقصاء الخاص بالدراسة وبناؤه أستنادا إلى الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وبما يتناسب مع طبيعة المأموريات محل الدراسة، وفى ضوء ذلك تم تصميم الأستقصاء وفقا لما يلى:

أ- البيانات الأولية لعينة الدراسة.

يتضمن الأستقصاء الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة والتى تتمثل فى النوع، الوظيفة، المؤهل العلمى، سنوات الخبرة، وهى تلك المتغيرات التى يرى الباحث أن لها تأثير على متغيرات الدراسة، ويمكن الإستفادة بها مستقبلاً فى دراسات أخرى.

ب- المحاور الرئيسية.

اشتمل الأستقصاء على المحاور التالية:

المحور الأول: الإطار المقترح لاستخدام المراجعة القضائية.

نظراً لأن الهدف من الدراسة هو التعرف على تأثير المراجعة القضائية علي الحد من التهرب الضريبى، لذا فقد تم التركيز على العناصر التالية لقياس هذا المحور والموضحة بالجدول التالى:

جدول رقم (1)

عناصر قياس أبعاد المراجعة القضائية

العناصر	عبارات إستمارة الأستقصاء التى تقيس كل بعد
تحسين اختيار عينة الفحص	العبارات من 1 إلى 6
استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر	العبارات من 75 إلى 11
استخدام أساليب المراجعة القضائية في تحليل الغش	العبارات من 12 إلى 21
إنشاء قسم للمراجعة القضائية	العبارات من22 إلى 24

المصدر: إعداد الباحث.

المحور الثانى: الحد من التهرب الضريبى.

تم قياس هذا البعد بالمأموريات محل الدراسة وفقا لما هو موضح بالجدول التالى:

جدول رقم (2)

عناصر قياس التهرب الضريبى

العناصر	عبارات إستمارة الأستقصاء التى تقيس كل بعد
الحد من التهرب الضريبى	العبارات من25 إلى 33

المصدر: إعداد الباحث.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسى لقياس استجابات عينة الدراسة طبقا للجدول التالى:

جدول رقم (3)

درجات استجابة عينة الدراسة وفقا لمقياس ليكرت

الاستجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحث.

كما تم حساب مدى هذا المقياس لتوصيف المتوسط الحسابى وفقا للجدول التالى:

جدول رقم (4)

مدى مقياس ليكرت

الاستجابه	قوى جدا	قوى	محايد	ضعيف	ضعيف جدا
الدرجة	5 -4.20	4.20 -3.40	3.40 -2.60	2.60 -1.80	1.80 – 1

المصدر: إعداد الباحث.

2/3 صدق الأستقصاء.

تكون أداة الأستقصاء صادقة إذا تمكنت من قياس ما صممت لقياسة من متغيرات مع خلوها من أخطاء القياس الشائعة المتمثلة فى (ضعف الربط بين أهداف الدراسة ومحتوى الأستقصاء- عدم الاتساق فى الصياغة اللغوية- استخدام مفاهيم علمية متعددة- عدم توافر أرشادات توضيحية لأفراد العينة).

وحرصا من الباحث على تصميم أداة قياس تتمتع بدرجة عالية من الدقة، أعتمد فى إعداده للأستقصاء على أدوات قياس سبق أستخدامها فى العديد من الدراسات السابقة والتى تم اختبارها وإثبات صلاحيتها سواء على مستوى البيئات العربية أو الأجنبية مع إضافة بعض التعديلات عليها لكى تتلاءم مع موضوع وأهداف الدراسة دون الأخلال بجوهر ومضمون المقاييس الأصلية.

وفى ضوء ذلك تم التحقق من صلاحية أداة الدراسة من عدة جوانب مختلفة تتمثل فيما يلى:

1/2/3 صدق المحتوى.

يعتمد صدق محتوى أداة الدراسة على التحقق من الصلاحية الظاهرية لها من حيث أرتباطها مع أهداف الدراسة وكذا خلوها من أخطاء القياس الشائعة وتحقيقا لذلك تم إجراء دراسة استطلاعية على عينة قوامها(30) مفردة من مجتمع الدراسة تهدف إلى التأكد من وضوح عبارات الأستقصاء، وقد ترتب على ذلك مايلى:

- تعديل بعض عبارات الأستقصاء من حيث الأتساق فى الصياغة ولكون بعضها عبارات مركبة.
- تعديل بعض عبارات الأستقصاء وحذف البعض الآخر منها والتى لا تتفق مع موضوع الدراسة.
- تعديل عبارات مقياس أبعاد المراجعة القضائية وذلك بحذف العبارات الموجهة والتى قد تحمل فى طياتها تحيز أفراد العينة عند الإجابه عليها.
- إضافة بعض العبارات إلى مقياس التهرب الضريبى.
- إضافة مزيد من التوضيحات الإرشادية إلى المحاور الرئيسية للأستقصاء.
- حذف بعض الكلمات التى تتطلب مستوى معرفى معين بالمصطلحات الإدارية.

2/2/3 صدق البناء.

بعد أن أصبح الأستقصاء فى صورته النهائيه تم تطبيقه على عينة الدراسة حيث تبين أرتفاع معدلات الصدق لكل من محورى المتغير المستقل والتابع، وهو مايشير إلى صدق أداة الدراسة، وفقا للجدول التالى:

جدول رقم (5)

معاملات صدق أداة الدراسة

محاور الأستقصاء	عدد الاستمارات	عدد العبارات	معامل الصدق
المحور الأول (أبعاد المراجعة القضائية)	150	24	.954
المحور الثانى (الحد من التهرب الضريبى)	150	9	.917
المحور العام للأستقصاء	150	33	.967

المصدر: إعداد الباحث.

3/3 ثبات المقياس.

يعنى ثبات المقياس عدم تناقض العبارات المتضمنة له، بمعنى الأستقرار فى نتائجة إذا أعيد بذات الظروف والشروط. (الفالح، 2020، ص 57).

ويتم أجراء أختبار الثبات باستخدام معامل (الفا– كرونباخ)، وهو يأخذ قيمة تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات فى البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويه للصفر، أما فى حالة وجود ثبات فى البيانات فإن قيمة المعامل تساوى الواحد الصحيح، (السلمى، 2022، ص 179) ، وقد اتضح من التحليل الإحصائى أرتفاع معاملات الثبات لكل من محورى المتغير المستقل والتابع وهو مايعنى بأنها ذات دلالة جيدة لأغراض البحث بحيث يمكن الأعتماد عليها لقياس ما أعدت لأجلة، كما يمكن من خلالها تعميم نتائج الدراسة الميدانية، وفقا للجدول التالى:

جدول رقم (6)

معاملات ثبات أداة الدراسة

محاور الأستقصاء	عدد الاستمارات	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول (أبعاد المراجعة القضائية)	150	24	.910
المحور الثانى (الحد من لتهرب الضريبى)	150	9	.840
المحور العام للأستقصاء	150	33	.935

المصدر: إعداد الباحث.

4- إجراءات تطبيق الدراسة الميدانية.

تمثلت إجراءات تطبيق الدراسة الميدانية في توزيع أستمارات الأستقصاء على أفراد العينة بالمأموريات محل الدراسة وتحت أشراف إدارة الأمن، واستعادتها مرة أخرى بذات الوسيلة بعد انتهاء العينة من الإجابات على العبارات المكونة له.

5- الأساليب الإحصائية المتبعة فى تحليل البيانات.

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التى تسعى إلى تحقيقها، تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائى **(Spss)**، وقد تم أستخدام الأساليب الإحصائيه التاليه:

أ- إختبار الفا- كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الأستقصاء.

ب- المتوسطات الحسابية لتحديد الأهمية النسبية لاستجابة عينة الدراسه تجاه أبعاد متغيرى الدراسة.

ج- الأنحراف المعيارى للتعرف على مدى أنحراف إستجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرى الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابى.

د- معامل الأختلاف بين إجابات المستقصى منهم.

هـ- إختبار **Simple Regression**، وذلك لقياس معامل الاقتران بين متغيرات الدراسة للاستدلال على مدى قوة العلاقة فيما بينهم.

و- البرنامج الإحصائى Eviwes 10 لأختبار تحليل السلسلة الزمنية للبيانات التى تم الحصول عليها من الشركات محل الدراسة.

6- تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية واختبارات الفروض:

1/6 تحليل وتفسير نتائج المحور الأول المتعلق بأبعاد المراجعة القضائية بالمأموريات.

اعتمدت الدراسة فى قياس أبعاد الإطار المقترح لاستخدام المراجعة القضائية على العبارات من (1 – 24)، ويوضح الجدول التالى استجابات عينة الدراسة نحو العبارات الدالة على هذا البعد وفقاً لما يلى:

جدول رقم (7) استجابات مفردات عينة الدراسة للعبارات الداله على أبعاد المراجعة القضائية بالمأموريات

مسلسل	بيان العبارة	المتوسط	الإنحراف المعيارى	معامل الاختلاف
1	يساعد الحجم الحالي لعينة الفحص في اكتشاف اكبر عدد من الشركات المتهربة.	1.96	1.09838	27%
2	تحتوي عينة الفحص التي تصدرها المصلحة علي أعلي الملفات أهمية لكل مأمورية من حيث تحقيق الحصيلة.	1.97	1.14074	28%

3	يندر تواجد ملفات في عينة الفحص كل عام.	1.82	0.83602	20%
4	يوجد سرعة في الربط بين بيانات الخصم والتحصيل بالجهات المختلفة وقاعدة بيانات المصلحة.	1.94	1.11265	27%
5	تعتمد بعض الشركات علي تخفيض الأرباح بالإقرارات بدلا من تقديم إقرارات خسارة حتى لا يتم اختيارها في عينة الفحص.	4.11	0.89852	22%
6	تعتمد بعض الشركات علي تخفيض الأرباح بالإقرارات بدلا من تقديم إقرارات دائته حتى لا يتم اختيارها في عينة الفحص.	3.97	1.0894	27%
	اختيار عينة الفحص	2.63	0.39356	12%
7	تستخدم المصلحة أساليب مراجعة متخصصة في فحص التحريفات بالقوائم المالية في اختيار العينة	1.99	1.08056	27%
8	تستخدم المصلحة برامج حاسب ألي متخصصة في تحليل التحريفات في القوائم المالية عند اختيار العينه.	2.05	1.09781	28%
9	تقوم المصلحة بإعداد نماذج لأساليب تحريف القوائم المالية تبعا لحجم وطبيعة كل نشاط.	1.91	1.11936	27%
10	تستخدم المصلحة أسلوب تحليل الانحرافات لتحديد درجة التحريفات بالإقرارات الضريبية عند اختيار العينة	1.82	0.84401	20%
11	صدرت تعليمات من المصلحة بسرية الإجراءات المتبعة في تحديد العينة	1.63	0.64938	15%
	استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر	1.88	0.70663	17%
12	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر زيادة المصروفات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات المصرفات ومعدلات نمو حساب المبيعات	1.91	1.06403	26%

جدول رقم (8) استجابات مفردات عينة الدراسة للعبارات الداله على أبعاد المراجعة القضائية بالمأموريات

مسلسل	بيان العبارة	المتوسط	الإنحراف المعيارى	معامل الاختلاف
13	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر تخفيض الإيرادات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات العملاء ومعدلات نمو حساب المبيعات	1.66	0.61119	14%
14	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر ممارسة إدارة الأرباح علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو صافي الربح ومعدلات نمو حساب المبيعات	2.10	1.05392	27%
15	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير الشراء علي التحري عن المبالغ المدفوعة للمودين بالبنوك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات	1.69	0.72303	17%
16	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير البيع علي التحري عن المبالغ المحصلة من العملاء بالبنوك ثم الربط	2.05	1.07308	27%

	بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات			
17	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في بند الأجور والمرتبات علي التحري بالتأمينات عن قيم التامين الخاصة بالعاملين بالشركات والربط بينها وبين قيم الأجور والمرتبات الواردة بالإقرارات	2.10	1.08529	28%
18	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير السلع المصدرة علي التحري عن بيانات التصدير للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات	1.93	1.09359	27%
19	تعتمد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير السلع المستوردة علي التحري عن بيانات الاستيراد للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات	1.98	1.08973	27%
20	تستخدم المصلحة نماذج للتنبؤ بالدخل الحقيقي للشركات	1.97	1.16675	29%
21	يتشابه أسلوب تحريف القوائم المالية لكل الأنشطة	1.89	1.12648	27%
	استخدام أساليب المراجعة القضائية في تحليل الغش	1.93	0.83625	21%
22	يستطيع العاملين في الإدارة المركزية للفحص بالمصلحة الإلمام بكافة أشكال التهرب لجميع الأنشطة	1.75	0.93361	22%
23	تقوم المصلحة بتدريب القائمين علي اختيار العينة علي أساليب تحليل الانحرافات في الإقرارات	1.76	0.89503	21%
24	يساهم العمل في قسم الفحص الضريبي في زيادة القدرة علي تحليل التحريفات بالإقرارات الضريبية	4.27	0.85056	20%
	إنشاء قسم للمراجعة القضائية	2.60	0.40795	12%
	أبعاد الإطار المقترح لاستخدام المراجعة القضائية	2.18	0.57241	15%

المصدر: إعداد الباحثة.

وبتحليل مجالات هذا المحور يتضح الأتى:

تمثل مقياس المراجعة القضائية بالمأموريات محل الدراسة فى العبارات من (1 – 24)، بمتوسط حسابى (2.18) بتوصيف ضعيف ودرجة تشتت (15%)، مما يدل على قصور المراجعة القضائية بالمأموريات محل الدراسة، وأن هناك اختلاف محدود من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة.

ويرجع ذلك إلى:

1- قصور اختيار عينة الفحص .

حصل هذا البعد على متوسط حسابى (2.63) بتوصيف محايد – يميل إلى منطقة الضعف- ودرجة تشتت (12%)، مما يدل على ضعف تحسين اختيار عينة الفحص فى المأموريات محل الدراسة وأن هناك اختلاف محدود من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة، ويرجع ذلك إلى أن:

الحجم الحالي لعينة الفحص لا يساعد في اكتشاف اكبر عدد من الشركات المتهربة، كما أن عينة الفحص التي تصدرها المصلحة لا تحتوي علي أعلي الملفات أهمية لكل مأمورية من حيث تحقيق الحصيلة، بالإضافة إلى ندرة تواجد ملفات في عينة الفحص كل عام، وقد أشارت أراء عينة االدراسة إلى وجود بطء في الربط بين بيانات الخصم والتحصيل بالجهات المختلفة وقاعدة بيانات المصلحة، وقد حصلت الظواهر الإيجابية لتلك العبارات على متوسطات حسابية (1.96) (1.97) (1.82) (1.94) بتوصيف ضعيف.

وقد اتجهت أراء عينة الدراسة أيضا إلى اعتماد بعض الشركات محل الدراسة علي تخفيض الأرباح بالإقرارات بدلا من تقديم إقرارات خسارة أو إقرارات دائته حتى لا يتم اختيارها في عينة الفحص بمتوسطات حسابية(4.11) (3.97) بتوصيف قوى.

2- قصور استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر.

حصل هذا البعد على متوسط حسابى (1.88) بتوصيف ضعيف ودرجة تشتت (17%)، مما يدل على ضعف استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر فى المأموريات محل الدراسة وأن هناك اختلاف محدود من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة، ويرجع ذلك إلى:

قصور استخدام المصلحة لأساليب مراجعة متخصصة في فحص التحريفات بالقوائم المالية في اختيار العينة، أو استخدام برامج حاسب ألي متخصصة في تحليل التحريفات في القوائم المالية عند اختيار العينه، بالإضافة إلى وجود ضعف لدى المصلحة بإعداد نماذج لأساليب تحريف القوائم المالية تبعا لحجم وطبيعة كل نشاط، وقد أشارت أراء عينة الدراسة إلى وجود قصور فى استخدام المصلحة لأسلوب تحليل الانحرافات لتحديد درجة التحريفات بالإقرارات الضريبية عند اختيار العينة، وقد اكدت تلك الأراء على عدم صدور تعليمات من المصلحة بسرية الإجراءات المتبعة في تحديد العينة، وقد حصلت الظواهر الإيجابية لتلك العبارات على متوسطات حسابية (1.99) (2.05) (1.91) (1.82) (1.63) بتوصيف ضعيف وضعيف جدا.

3- قصور استخدام أساليب المراجعة القضائية في تحليل الغش.

حصل هذا البعد على متوسط حسابى (1.93) بتوصيف ضعيف ودرجة تشتت (21%)، مما يدل على ضعف استخدام أساليب المراجعة القضائية في تحليل الغش بالمأموريات محل الدراسة وأن هناك اختلاف واضح من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة، ويرجع ذلك إلى:

قصور اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر زيادة المصروفات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات المصرفات ومعدلات نمو حساب المبيعات، وكذا قصورها فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر

تخفيض الإيرادات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات العملاء ومعدلات نمو حساب المبيعات، بالإضافة إلى وجود ضعف فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر ممارسة إدارة الأرباح علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو صافي الربح ومعدلات نمو حساب المبيعات.

وقد أشارت أراء عينة الدراسة وجود قصور فى اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير الشراء علي التحري عن المبالغ المدفوعة للمودين بالبنوك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات، وكذا القصور فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير البيع علي التحري عن المبالغ المحصلة من العملاء بالبنوك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات، كما أشارت تلك الأراء أيضا إلى وجود ضعف فى اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في بند الأجور والمرتبات علي التحري بالتأمينات عن قيم التامين الخاصة بالعاملين بالشركات والربط بينها وبين قيم الأجور والمرتبات الواردة بالإقرارات.

كما اتجهت أراء عينة الدراسة إلى وجود ضعف في اكتشاف المصلحة لمخاطر التلاعب في فواتير السلع المصدرة علي التحري عن بيانات التصدير للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات، أو في اعتمادها على اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير السلع المستوردة علي التحري عن بيانات الاستيراد للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات.

بالإضافة إلى ماسبق أشارت أراء العينة إلى وجود قصور لدى المصلحة فى استخدام المصلحة لنماذج للتنبؤ بالدخل الحقيقي للشركات، كما أن أسلوب تحريف القوائم المالية لا يتشابه لكل الأنشطة، وقد حصلت الظواهر الإيجابية لتلك العبارات على متوسطات حسابية (1.91) (1.66) (2.10) (1.69) (2.05) (2.10) (1.93) (1.98) (1.97) (1.89) بتوصيف ضعيف وضعيف جدا.

4- قصور توجة المصلحة نحو إنشاء قسم للمراجعة القضائية.

حصل هذا البعد على متوسط حسابى (2.60) بتوصيف ضعيف ودرجة تشتت (12%)، مما يدل على قصور توجة المصلحة نحو إنشاء قسم للمراجعة القضائية بالمأموريات محل الدراسة وأن هناك اختلاف محدود من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة، ويرجع ذلك إلى:

قصور استطاعة العاملين في الإدارة المركزية للفحص بالمصلحة الإلمام بكافة أشكال التهرب لجميع الأنشطة، كما أن هناك ضعف فى قيام المصلحة بتدريب القائمين علي اختيار العينة علي أساليب تحليل الانحرافات في الإقرارات، وقد حصلت الظواهر الإيجابية لتلك العبارات على متوسطات حسابية (1.75) (1.76) بتوصيف ضعيف جدا.

وبالرغم من أوجة القصور السابقة أشارت أراء عينة الادراسة إلى وجود بعض أوجة للقوة تتمثل فى مساهمة العمل في قسم الفحص الضريبي في زيادة القدرة علي تحليل التحريفات بالإقرارات الضريبية بمتوسط حسابى (4.27) بتوصيف قوى جدا.

2/6 تحليل وتفسير نتائج المحور الثانى المتعلق بمكافحة التهرب الضريبى.

اعتمدت الدراسة فى قياس أبعاد مكلفحة التهرب الضريبى على العبارات من (25– 33)، ويوضح الجدول التالى أستجابات عينة الدراسة نحو العبارات الدالة على هذا البعد وفقاً لما يلى:

جدول رقم (9) استجابات مفردات عينة الدراسة للعبارات الدالة على الحد من التهرب الضريبى

مسلسل	بيان العبارة	المتوسط	الإنحراف المعيارى	معامل الاختلاف
25	يوجد تراجع في تقديرات حجم التهرب الضريبي	1.71	1.03332	24%
26	يوجد ربط بين تعاملات الممولين في جميع الجهات الحكومية وبين قاعدة بيانات المصلحة	1.72	0.9839	23%
27	تستطيع المصلحة الاطلاع علي حجم التعاملات الحقيقية للممولين بالبنوك	1.70	0.88044	20%
28	ساعدت العقوبات الحالية للتهرب الضريبي في التزام الممولين بالإدلاء بدخولهم الحقيقية للمصلحة	1.76	0.9099	21%
29	ساعد أسلوب العينة الحالي في تشجيع الممولين علي الالتزام الطوعي في تقديم إقرارات حقيقية عن دخولهم	1.73	0.9098	21%
30	ساهمت القرارات الوزارية المتعلقة بمعايير اختيار العينة في اكتشاف الشركات المتهربة	2.11	1.09628	28%
31	تقوم المصلحة بتدريب العاملين علي إجراءات تحليل البيانات لفحص الغش بالإقرارات	2.01	1.09604	27%
32	تقوم المصلحة بتدريب العاملين علي أساليب التحري وجمع المعلومات لفحص الغش بالإقرارات	1.92	1.09618	27%

تابع جدول رقم (9) استجابات مفردات عينة الدراسة للعبارات الدالة على الحد من التهرب الضريبى

مسلسل	بيان العبارة	المتوسط	الإنحراف المعيارى	معامل الاختلاف
33	تقدم المصلحة حوافز للممولين الملتزمين بالإدلاء عن دخولهم الحقيقية بالإقرارات	2.19	0.99924	26%
	الحد من التهرب الضريبى	1.87	0.66502	16%

المصدر: إعداد الباحثة.

وبتحليل مجالات هذا المحور يتضح الأتى:

تمثل مقياس الحد من التهرب الضريبى فى العبارات من (25 – 33)، بمتوسط حسابى (1.87) بتوصيف ضعيف ودرجة تشتت (16%)، مما يدل على قصور مواجهة والحد من التهرب الضريبى وأن هناك اختلاف محدود من قبل أفراد العينة على هذا الاتجاة، ويرجع ذلك إلى:

وجود قصور فى الربط بين تعاملات الممولين في جميع الجهات الحكومية وبين قاعدة بيانات المصلحة، كما أن هناك ضعف فى امكانية اطلاع المصلحة علي حجم التعاملات الحقيقية للممولين بالبنوك، بالإضافة إلى أن العقوبات الحالية للتهرب الضريبي لا تساعد في التزام الممولين بالإدلاء بدخولهم الحقيقية للمصلحة، وقد أشارت أراء عينه الدراسة إلى أن أسلوب العينة الحالي لا يساعد في تشجيع الممولين علي الالتزام الطوعي في تقديم إقرارات حقيقية عن دخولهم، كما أن القرارات الوزارية المتعلقة بمعايير اختيار العينة لم تساهم في اكتشاف الشركات المتهربة، وقد اتجهت أراء عينة الدراسة أيضا إلى أن وجود قصورفى تدريب العاملين بالمصلحة علي إجراءات تحليل البيانات لفحص الغش بالإقرارات أو على أساليب التحري وجمع المعلومات لفحص الغشبتلك الإقرارات، كما ان المصلحة لا تقدم حوافز للمولين الملتزمين بالإدلاء عن دخولهم الحقيقية بالإقرارات، وفى ضوء ما سبق لا يوجد تراجع في تقديرات حجم التهرب الضريبي ، وقد حصلت الظواهر الإيجابية لتلك العبارات على متوسطات حسابية (1.71) (1.72) (1.70) (1.76) (1.73) (2.11) (2.01) (1.92) (2.19) بتوصيف ضعيف وضعيف جدا.

3/6 اختبارات فروض الدراسة.

تستخدم إختبارات الفروض الإحصائيه لإتخاذ قرار ما بقبول أو رفض تلك الفروض، وللتحقق من صحة أى فرض يتم سحب عينه عشوائيه من مجتمع الدراسه ويجرى التحليل اللازم لتقدير قيمة المؤشر الذى يتناوله الفرض محل البحث ثم يتم مقارنة تلك القيمه التقديريه مع القيمه المفترضه لإتخاذ القرار الملائم، وفى ضوء ذلك تسعى الدراسة لاختبار الفروض التالية:

الفرض الأول : توجد علاقة ذا دلالة إحصائية بين تحسين اختيار عينة الفحص والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

للتأكد من صحة هذا الفرض يوضح الجدول التالى نموذج العلاقه بين تحسين اختيار عينة الفحص والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم(10)

تقديرات نموذج الإنحدار البسيط لأثر تحسين اختيار عينة الفحص على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الإرتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	F	المعنويه
تحسين اختيار عينة الفحص	الحد من التهرب الضريبى	.559	313.	67.345	.000[b]

المصدر: بمعرفة الباحثة، البرنامج الإحصائى، Spss

*ذات دلاله إحصائيه عند مستوى دلاله 0.05

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طرديه بين تحسين اختيار عينة الفحص وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (.559)، وقد تبين من معطيات الجدول ثبات صلاحية النموذج لإختبار هذا الفرض إستنادا إلى قيمة (F) والبالغه، (67.345)، وهى داله إحصائيا عند مستوى دلاله (.05)، ويتضح من نفس الجدول أن تحسين اختيار عينة الفحص فى هذا النموذج تفسر ما مقداره (31.3%)، من الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (.313)، وبملاحظة أن قيمة الإحتمال (p=0.000<a=0.05) يتبين وجود أثرا هاما ذات دلاله إحصائيه للمتغير المستقل على التابع، وقبول الفرض القائل بوجود علاقة ذا دلالة احصائية بين تحسين اختيار عينة الفحص والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

الفرض الثانى : توجد علاقة ذا دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

للتأكد من صحة هذا الفرض يوضح الجدول التالى نموذج العلاقه بين استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم(11)

تقديرات نموذج الإنحدار البسيط لأثر استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الإرتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	F	المعنويه
استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات علية المخاطر	الحد من التهرب الضريبى	.805	655.	281.095	.000[b]

المصدر: بمعرفة الباحثة، البرنامج الإحصائى، Spss

*ذات دلاله إحصائيه عند مستوى دلاله 0.05

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طرديه بين استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (.655)، وقد تبين من معطيات الجدول ثبات صلاحية النموذج لإختبار هذا الفرض إستنادا إلى قيمة (F) والبالغه، (281.095)، وهى داله إحصائيا عند مستوى دلاله (.05)، ويتضح من نفس الجدول أن استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر فى هذا النموذج تفسر ما مقداره (65.5%)، من الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (.655)، وبملاحظة أن قيمة الإحتمال (p=0.000<a=0.05) يتبين وجود أثرا هاما ذات دلاله إحصائيه للمتغير المستقل على التابع، وقبول الفرض القائل بوجود علاقة ذا دلالة احصائية بين استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

الفرض الثالث : توجد علاقة ذا دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

للتأكد من صحة هذا الفرض يوضح الجدول التالى نموذج العلاقه بين استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم(12)

تقديرات نموذج الإنحدار البسيط لأثر استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

المعنويه	F	معامل التحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	المتغير التابع	المتغير المستقل
.000[b]	182.586	552.	.743	الحد من التهرب الضريبى	استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش

المصدر: بمعرفة الباحثة، البرنامج الإحصائى، Spss

*ذات دلاله إحصائيه عند مستوى دلاله 0.05

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طرديه بين استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط

(.743)، وقد تبين من معطيات الجدول ثبات صلاحية النموذج لإختبار هذا الفرض إستنادا إلى قيمة (F) والبالغه، (182.586)، وهى داله إحصائيا عند مستوى دلاله (.05)، ويتضح من نفس الجدول أن استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش فى هذا النموذج تفسر ما مقداره (55.2%)، من الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (.552)، وبملاحظة أن قيمة الإحتمال (p=0.000<a=0.05) يتبين وجود أثرا هاما ذات دلاله إحصائيه للمتغير المستقل على التابع، وقبول الفرض القائل بوجود علاقة ذا دلالة احصائية بين استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

الفرض الرابع : توجد علاقة ذا دلالة إحصائية بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

للتأكد من صحة هذا الفرض يوضح الجدول التالى نموذج العلاقه بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم(13)

تقديرات نموذج الإنحدار البسيط لأثر إنشاء قسم للمراجعة القضائية على الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الإرتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	F	المعنويه
إنشاء قسم للمراجعة القضائية	الحد من التهرب الضريبى	.419	175.	31.481	.000[b]

المصدر: بمعرفة الباحثة، البرنامج الإحصائى، Spss

*ذات دلاله إحصائيه عند مستوى دلاله 0.05

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة إرتباط طرديه بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية وبين الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (.419)، وقد تبين من معطيات الجدول ثبات صلاحية النموذج لإختبار هذا الفرض إستنادا إلى قيمة (F) والبالغه، (31.481)، وهى داله إحصائيا عند مستوى دلاله (.05)، ويتضح من نفس الجدول أن إنشاء قسم للمراجعة القضائية فى هذا النموذج تفسر ما مقداره (17.5%)، من الحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (.175)، وبملاحظة أن قيمة الإحتمال

(p=0.000<a=0.05) يتبين وجود أثرا هاما ذات دلاله إحصائيه للمتغير المستقل على التابع، وقبول الفرض القائل بوجود علاقة ذا دلالة احصائية بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

7- التحليل الإحصائى لقياس إجمالي المتوسطات لنسبة التحريف للشركات محل الدراسة خلال الفترة 2018إلى 2022.

تناولت الدراسة ثلاثة عشر محور للقياس على النحو التالى :

- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في الخصم المسموح به وبين التغير في المبيعات .
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في الأجور والمرتبات وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في المصروفات المتنوعة وبين التغير في المبيعات .
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في المصروفات العمومية والادارية وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في مصروفات البيع والتوزيع وبين التغيرفى المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في صافى الربح وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في الخصم المكتسب وبين التغير في المبيعات .
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في مصروفات التسويق وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في المصروفات التمويلية وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في العملاء وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في الموردون وبين التغيرفى المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في تكلفة المبيعات وبين التغير في المبيعات.
- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في تكلفة الإيرادات وبين التغير في المبيعات.

1/7 الفترة الزمنية للدراسة:

يشير الباحث إلى أن البيانات المتحصل عليها لمتغيرات الدراسة من 2018 حتى عام 2022 وقد تمثلت هذه المتغيرات فى كل من التغير فى الخصم المسموح به والتغير في الأجور والمرتبات والتغير في

المصروفات المتنوعة و التغير في المصروفات العمومية والإدارية والتغير في مصروفات البيع والتوزيع والتغير في صافى الربح والتغير في الخصم المكتسب والتغير في مصروفات التسويق والتغير في المصروفات التمويلية و التغير في العملاء والتغير في الموردون والتغير في تكلفة المبيعات والتغير في تكلفة الإيرادات وبين التغير في المبيعات .

وبناءا على ذلك فقد قامت الباحثة ببناء نموذج قياسى وفقاً لتلك المحاور على النحو التالى:

أ- المقاييس الأساسية للتغير في الخصم المسموح به ، الأجور والمرتبات ، المصروفات المتنوعة ، المصروفات العمومية والإدارية ، مصروفات البيع والتوزيع ، صافى الربح ، الخصم المكتسب ، مصروفات التسويق ، المصروفات التمويلية ، والتغير في الموردون ، تكلفة المبيعات ، وبين التغير في المبيعات.

جدول رقم (14)

التغير في الخصم المسموح به ، الأجور والمرتبات ، المصروفات المتنوعة ، المصروفات العمومية والإدارية ، مصروفات البيع والتوزيع ، صافى الربح ، الخصم المكتسب ، مصروفات التسويق ، المصروفات التمويلية ، والتغير في الموردون ، تكلفة المبيعات ، وبين التغير في المبيعات.

View | Proc | Object | Print | Name | Freeze | Sample | Sheet | Stats | Spec

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13
	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13
Mean	27.00000	29.80000	53.80000	25.00000	15.00000	23.60000	32.60000	25.00000	30.00000	22.20000	51.80000	35.00000	39.20000
Median	25.00000	21.00000	59.00000	22.00000	16.00000	22.00000	25.00000	25.00000	30.00000	17.00000	55.00000	22.00000	44.00000
Maximum	41.00000	52.00000	66.00000	40.00000	20.00000	31.00000	53.00000	43.00000	45.00000	41.00000	65.00000	61.00000	68.00000
Minimum	15.00000	15.00000	27.00000	17.00000	9.000000	18.00000	20.00000	14.00000	16.00000	9.000000	33.00000	18.00000	4.000000
Std. Dev.	12.10372	15.57883	15.64289	8.774964	4.847680	5.683309	14.25833	11.51086	10.41633	13.73681	11.96662	21.15420	26.52734
Skewness	0.158891	0.546860	-1.205835	1.161598	-0.220819	0.324866	0.578179	0.692728	0.151357	0.440384	-0.683966	0.424289	-0.267749
Kurtosis	1.287872	1.664211	2.849107	2.892773	1.377320	1.441119	1.648518	2.246244	2.366211	1.545124	2.380021	1.239964	1.569548
Jarque-Bera	0.631743	0.620949	1.216442	1.126821	0.589195	0.594221	0.659097	0.518258	0.102776	0.602587	0.469919	0.795377	0.486031
Probability	0.729153	0.733099	0.544318	0.569264	0.744832	0.742962	0.719248	0.771723	0.949910	0.739861	0.790603	0.671871	0.784259
Sum	135.0000	149.0000	269.0000	125.0000	75.00000	118.0000	163.0000	125.0000	150.0000	111.0000	259.0000	175.0000	196.0000
Sum Sq. Dev.	586.0000	970.8000	978.8000	308.0000	94.00000	129.2000	813.2000	530.0000	434.0000	754.8000	572.8000	1790.000	2814.800
Observations	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

المصدر : البرنامج الإحصائى Eviwes 10

2/7 فروض الدراسة المتعلقة بالسلاسل الزمنية.

الفرض العدمى: السلاسل الزمنية تتبع التوزيع الطبيعى.

الفرض البديل : السلاسل الزمنية لا تتبع التوزيع الطبيعى.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الأولى لمؤشر تغير الخصم المسموح به نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 27.000 كما أن الوسيط بلغ 25.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.15 وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.28 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر تغير الخصم المسموح به تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.729وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الثانية لمؤشر التغير في الأجور والمرتبات نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 28.8000 كما أن الوسيط بلغ 21.000 وهى لا تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على عدم اعتدالية البيانات و وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.54 وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.66 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في الأجور والمرتبات تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.733 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الثالثة لمؤشر التغير في المصروفات المتنوعة نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 53.800 كما أن الوسيط بلغ 59.000 وهى لا تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على عدم اعتدالية البيانات و وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 1.20 وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 2.84وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في المصروفات المتنوعة تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.544 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الرابعة لمؤشر التغير في المصروفات العمومية والإدارية نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 25.000 كما أن الوسيط بلغ 22.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر

على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 1.16 وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 2.89 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في المصروفات العمومية والإدارية تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.569 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الخامسة لمؤشر التغير في مصروفات البيع والتوزيع نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 15.000 كما أن الوسيط بلغ 16.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.22وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.37 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في مصروفات البيع والتوزيع تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.744 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة السادسة و إما بالنسبة لمؤشر التغير في صافى الربح فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 23.6000 كما أن الوسيط بلغ 22.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.32 وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.44 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في صافى الربح تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.742وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%. ومن ثم فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعى وهذا شرط يجب توافره فى البيانات (شرط الاعتدالية).

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة السابعة لمؤشر التغير في الخصم المكتسب نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 32.6000 كما أن الوسيط بلغ 25.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.57وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل

التفرطح 1.64 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في الخصم المكتسب تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.719 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الثامنة لمؤشر التغير في مصروفات التسويق نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 25.000 كما أن الوسيط بلغ 25.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.69وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 2.24 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في مصروفات التسويق تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.771 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة التاسعة لمؤشر التغير في المصروفات التمويلية نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 30.000 كما أن الوسيط بلغ 30.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.15وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 2.36 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في المصروفات التمويلية تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.949 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة العاشرة لمؤشر التغير في العملاء نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 22.2000 كما أن الوسيط بلغ 17.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.44وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.54 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في العملاء تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.739 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

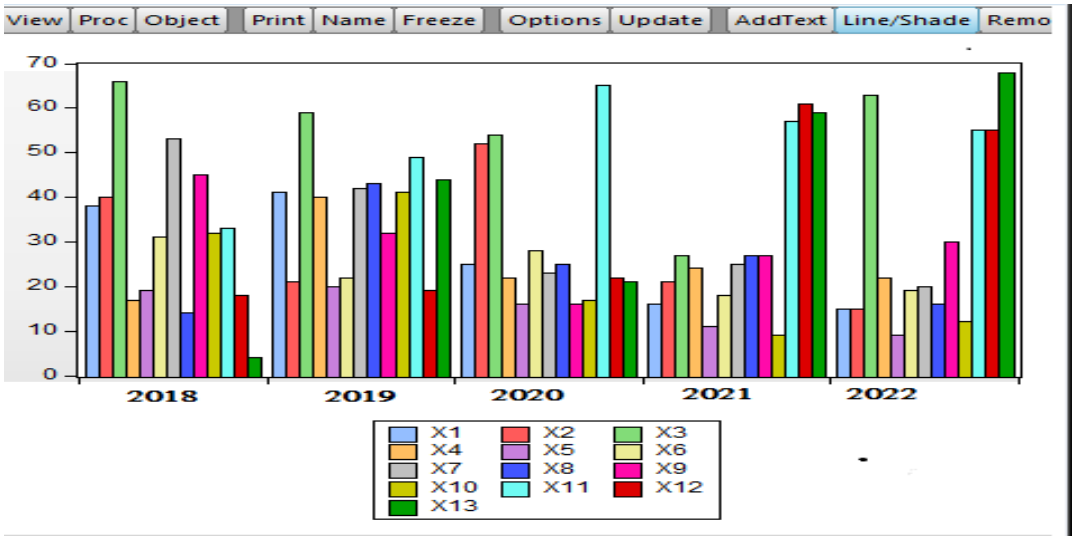
وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الحادية عشر لمؤشر التغير في الموردون نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 51.8000 كما أن الوسيط بلغ 55.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.68وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 2.38 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في الموردون تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.790 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الثانية عشر لمؤشر التغير في تكلفة المبيعات نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 35.000 كما أن الوسيط بلغ 22.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.42وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.23 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في تكلفة المبيعات تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.671 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

وبدراسة المقاييس الوصفية للسلاسل الزمنية للشركة الثالثة عشر لمؤشر التغير في تكلفة الايرادات نجد أن قيمة المتوسط الحسابى قد بلغ 39.2000 كما أن الوسيط بلغ 44.000 وهى تقترب بشدة من قيمة الوسط الحسابى وبذلك فهذا مؤشر على اعتدالية البيانات وعدم وجود قيم شاذة قد تؤثر على طبيعة البيانات ومن ثم طبيعة العلاقات بين المتغيرات وبعضها، وبالنظر إلى قيمة معامل الالتواء فقد بلغت 0.26وهى تقترب بشدة من الصفر ومن ثم فلا يوجد إلتواء فى منحنى البيانات، أيضاً بلغ معامل التفرطح 1.56 وهى فى حدود القيمة ±3 وبالنظر إلى اختبار التوزيع الطبيعى فقد أكدت النتائج على أن مؤشر التغير في تكلفة الايرادات تتبع التوزيع الطبيعى حيث بلغت معنوية الاختبار 0.784 وهى أكبر من مستوى الدلالة 5%.

3/7 **الاتجاه العام للتغير في الخصم المسموح به ، الأجور والمرتبات ، المصروفات المتنوعة ، المصروفات العمومية والإدارية ، مصروفات البيع والتوزيع ، صافى الربح ، الخصم المكتسب**

، مصروفات التسويق ، المصروفات التمويلية ، والتغير في الموردون ، تكلفة المبيعات ، وبين التغير في المبيعات.



المصدر: البرنامج الإحصائى Eviwes 10

شكل رقم (1)

الاتجاه العام للتغير في الخصم المسموح به ، الأجور والمرتبات ، المصروفات المتنوعة ، المصروفات العمومية والإدارية ، مصروفات البيع والتوزيع ، صافى الربح ، الخصم المكتسب ، مصروفات التسويق ، المصروفات التمويلية ، والتغير في الموردون ، تكلفة المبيعات ، وبين التغير في المبيعات.

يتضح من الشكل السابق أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في الخصم المسموح به نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2021 ثم بدأ في الانخفاض عام 2022، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .*

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في الأجور والمرتبات نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020، ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2021 ، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

* يعنى البيانات غير الساكنة أن القيم الإحصائية الأساسية للسلسلة الزمنية **(المتوسط، التباين، والتباين المشترك)** تتغير بمرور الوقت، أما كونها ساكنه فيعنىأن الخصائص الإحصائية الأساسية للسلسلة الزمنية لا تتغير بمرور الوقت.

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات المتنوعة نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ، ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات العمومية والادارية نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة اخرى حتى عام 2022 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في مصروفات البيع والتوزيع نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ، ثم بدأت فى الارتفاع مرة اخرى حتى عام 2022 ، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في صافى الربح نحو الصعود حتى عام 2020 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2019 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022 ، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في الخصم المكتسب نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022 ، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في مصروفات التسويق نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة

ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2019 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات التمويلية نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في العملاء نحو الصعود حتى عام 2020 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2019 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في تكلفة المبيعات نحو الصعود حتى عام 2021 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

كما يتضح من نفس الشكل أنه يوجد إتجاه عام لمؤشر التغير في تكلفة الإيرادات نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

النتائج

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً النتائج المتعلقة بفروض الدراسة:

- وجود علاقة ذا دلالة إحصائية بين تحسين اختيار عينة الفحص والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.
- وجود علاقة ذا دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.
- وجود علاقة ذا دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المراجعة القضائية فى تحليل الغش والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.
- وجود علاقة ذا دلالة إحصائية بين إنشاء قسم للمراجعة القضائية والحد من التهرب الضريبى بالشركات محل الدراسة.

ثانياً- نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

أ- قصور المراجعة القضائية بالمأموريات محل الدراسة، ويرجع ذلك إلى:

1- قصور اختيار عينة الفحص ، ويرجع ذلك إلى أن:

الحجم الحالي لعينة الفحص لا يساعد في اكتشاف اكبر عدد من الشركات المتهربة، كما أن عينة الفحص التي تصدرها المصلحة لا تحتوي علي أعلي الملفات أهمية لكل مأمورية من حيث تحقيق الحصيلة، بالإضافة إلى ندرة تواجد ملفات في عينة الفحص كل عام، وقد أشارت أراء عينة االدراسة إلى وجود بطء في الربط بين بيانات الخصم والتحصيل بالجهات المختلفة وقاعدة بيانات المصلحة.

وقد اتجهت أراء عينة الدراسة أيضا إلى اعتماد بعض الشركات محل الدراسة علي تخفيض الأرباح بالإقرارات بدلا من تقديم إقرارات خسارة أو إقرارات دائته حتى لا يتم اختيارها في عينة الفحص.

2- قصور استخدام أسلوب تحليل الغش لاكتشاف الإقرارات عالية المخاطر، ويرجع ذلك إلى:

قصور استخدام المصلحة لأساليب مراجعة متخصصة في فحص التحريفات بالقوائم المالية في اختيار العينة، أو استخدام برامج حاسب ألي متخصصة في تحليل التحريفات في القوائم المالية عند اختيار العينه، بالإضافة إلى وجود ضعف لدى المصلحة بإعداد نماذج لأساليب تحريف القوائم المالية تبعا لحجم وطبيعة كل نشاط، وقد أشارت أراء عينة الدراسة إلى وجود قصور فى استخدام المصلحة لأسلوب تحليل الانحرافات لتحديد درجة التحريفات بالإقرارات الضريبية عند اختيار العينة، وقد اكدت تلك الأراء على عدم صدورتعليمات من المصلحة بسرية الإجراءات المتبعة في تحديد العينة.

3- قصور استخدام أساليب المراجعة القضائية في تحليل الغش، ويرجع ذلك إلى:

قصور اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر زيادة المصروفات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات المصرفات ومعدلات نمو حساب المبيعات، وكذا قصورها فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر تخفيض الإيرادات علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو حسابات العملاء ومعدلات نمو حساب المبيعات، بالإضافة إلى وجود ضعف فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر ممارسة إدارة الأرباح علي تحليل الانحرافات بين معدلات نمو صافي الربح ومعدلات نمو حساب المبيعات.

وقد أشارت أراء عينة الدراسة وجود قصور فى اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير الشراء علي التحري عن المبالغ المدفوعة للمودين بالبنوك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات، وكذا القصور فى اعتمادها في اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير البيع علي التحري عن المبالغ المحصلة من العملاء بالبنوك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة بالإقرارات، كما أشارت تلك الأراء أيضا إلى وجود ضعف فى اعتماد المصلحة في اكتشاف مخاطر التلاعب في بند الأجور والمرتبات علي التحري بالتأمينات عن قيم التامين الخاصة بالعاملين بالشركات والربط بينها وبين قيم الأجور والمرتبات الواردة بالإقرارات.

كما اتجهت أراء عينة الدراسة إلى وجود ضعف في اكتشاف المصلحة لمخاطر التلاعب في فواتير السلع المصدرة علي التحري عن بيانات التصدير للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات، أو في اعتمادها على اكتشاف مخاطر التلاعب في فواتير السلع المستوردة علي التحري عن بيانات الاستيراد للشركات بالجمارك ثم الربط بينها وبين البيانات الواردة الإقرارات.

بالإضافة إلى ماسبق أشارت أراء العينة إلى وجود قصور لدى المصلحة فى استخدام المصلحة لنماذج للتنبؤ بالدخل الحقيقي للشركات، كما أن أسلوب تحريف القوائم المالية لا يتشابه لكل الأنشطة.

4- قصور توجة المصلحة نحو إنشاء قسم للمراجعة القضائية، ويرجع ذلك إلى:

قصور استطاعة العاملين في الإدارة المركزية للفحص بالمصلحة الإلمام بكافة أشكال التهرب لجميع الأنشطة، كما أن هناك ضعف فى قيام المصلحة بتدريب القائمين علي اختيار العينة علي أساليب تحليل الانحرافات في الإقرارات.

وبالرغم من أوجة القصور السابقة أشارت أراء عينة الدراسة إلى وجود بعض أوجة للقوة تتمثل فى مساهمة العمل في قسم الفحص الضريبي في زيادة القدرة علي تحليل التحريفات بالإقرارات الضريبية.

ب- قصور مواجهة والحد من التهرب الضريبى ، ويرجع ذلك إلى:

وجود قصور فى الربط بين تعاملات الممولين في جميع الجهات الحكومية وبين قاعدة بيانات المصلحة، كما أن هناك ضعف فى امكانية اطلاع المصلحة علي حجم التعاملات الحقيقية للممولين بالبنوك، بالإضافة إلى أن العقوبات الحالية للتهرب الضريبي لا تساعد في التزام الممولين بالإدلاء بدخولهم الحقيقية للمصلحة، وقد أشارت أراء عينه الدراسة إلى أن أسلوب العينة الحالي لا يساعد في تشجيع الممولين علي الالتزام الطوعي في تقديم إقرارات حقيقية عن دخولهم، كما أن القرارات الوزارية المتعلقة بمعايير اختيار العينة لم تساهم في اكتشاف الشركات المتهربة ، وقد اتجهت أراء عينة الدراسة أيضا إلى أن وجود قصورفى تدريب العاملين بالمصلحة علي إجراءات تحليل البيانات لفحص الغش بالإقرارات أو على أساليب التحري وجمع المعلومات لفحص الغش بتلك الإقرارات، كما ان المصلحة لا تقدم حوافز للمولين الملتزمين بالإدلاء عن دخولهم الحقيقية بالإقرارات، وفى ضوء ما سبق لا يوجد تراجع في تقديرات حجم التهرب الضريبي.

وتبين من خلال الدراسة أيضا النتائج التالية:

- وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في الخصم المسموح به نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2021 ثم بدأ

في الانخفاض عام 2022، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في الأجور والمرتبات نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ، ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2021 ، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات المتنوعة نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ، ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات العمومية والادارية نحو الصعود حتى عام 2019ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة اخرى حتى عام 2022 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في مصروفات البيع والتوزيع نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ، ثم بدأت فى الارتفاع مرة اخرى حتى عام 2022 ، أما بالنسبة للتغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في صافى الربح نحو الصعود حتى عام 2020 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في الخصم المكتسب نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2020، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في مصروفات التسويق نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في المصروفات التمويلية نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في العملاء نحو الصعود حتى عام 2020 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2021 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2020، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في تكلفة المبيعات نحو الصعود حتى عام 2021 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

– وجود إتجاه عام لمؤشر التغير في تكلفة الإيرادات نحو الصعود حتى عام 2019 ثم أخذت فى الانخفاض ووصلت لأدنى مستوى لها عام 2020 ثم بدأت فى الارتفاع مرة ثانية منذ عام 2022، أما بالنسبة لمؤشر التغير في المبيعات فقد كان فى تزايد مستمر خلال فترة الدراسة حتى عام 2021 ثم

اتجهت نحو الانخفاض حتى عام 2022، ومما سبق فهذا مؤشر على أن البيانات قد تكون غير ساكنه .

التوصيات

بناء على الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وفقاً لما يلى:

1- تعزيز التعليم الأكاديمي والتدريب المهني في المراجعة القضائية، وذلك من خلال إعادة النظر في المناهج الدراسية بكليات التجارة في مصر على مستوى البكالوريوس والدراسات العليا، لتشمل مقررات متخصصة في المراجعة القضائية والمحاسبة القضائية، مما يسهم في تأهيل خريجين قادرين على تطبيق هذه الممارسات لكشف التهرب الضريبي.

2- إنشاء قسم متخصص للمراجعة القضائية في مصلحة الضرائب، يتولى فحص وتحليل الإقرارات الضريبية، واستخدام أساليب التدقيق التحليلي لاكتشاف الأنشطة المشبوهة.

3- تعزيز استخدام الأساليب التحليلية المتقدمة في المراجعة القضائية، مثل تحليل النسب المالية، واختبار الاتجاهات الزمنية، واستخدام البيانات الضخمة في تقييم المخاطر الضريبية.

4- تحسين آليات اختيار عينة الفحص الضريبي، بحيث تكون أكثر استهدافًا للحالات ذات المخاطر العالية، مما يساعد في الكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي.

5- تعزيز التعاون بين مصلحة الضرائب والجهات الرقابية الأخرى، مثل الجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة الرقابة المالية، بهدف تبادل البيانات والمعلومات حول الشركات ذات الأنشطة المشبوهة.

6- اعتماد تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحليل الإقرارات الضريبية، لاكتشاف الأنماط غير الطبيعية في الإقرارات الضريبية، مما يسهم في الكشف السريع عن حالات التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1- أبو العينين، أحمد .(2023). " أثر التحول الرقمي في تحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مص ر في ضوء رؤية مصر 2030 "، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية** ،كلية التجارة ، جامعة دمياط، 4(2).

2- الجبوري، صلاح.(2019)."دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، 12(20).

3- الخطيب، خالد.(2019). **"التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق**، 16(2).

4- ال سعود ، محمد بن عبد العزيز .(2020). **بناء نموذج لتطوير الأداء الوظيفى لموظفى وزارة الداخلية: دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

5- السلمى، فهد راجح .(2022). **القيادة الابداعية وعلاقتها بالمناخ التنظيمى فى المدارس الحكومية المتوسطه بمدينة جدة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، السعودية.

6- العجمي ، هاله عبدالفتاح .(2021). مدخل لاستخدام المراجعة القضائية فى اكتشاف حالات التهرب الضريبى : دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة, 5(6).

7- العبادي، مصطفى راشد .(2020). "مسئولية مراجعي الحسابات بشأن دراسة واكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية : دراسة ميدانية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول.

8- الفالح ، ماجد سليمان.(2020). **العوامل المؤثرة على واقع سلوكيات المواطنة التنظيمية من وجهة نظر ضباط إدارة المرور بمدينة الرياض**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

9- القانون المصري للضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 .

10- خميس ، حسن كامل.(2018) ، " قياس تأثير الملكية المؤسسية في علاقة التهرب الضريبى بالعوائد المدينة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، 22(1)،

11- عاطف، محمد أحمد .(2020). "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية " ، **مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة** ، جامعة بني سويف.

12- عبدالكريم ، عارف عبدالله .(2020).**مشاكل معاصرة في المحاسبة الضريبية : دراسة ميدانية،** رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة طنطا .

13- علاونة ، فادي .(2023). "اثار التهرب الضريبى على الموازنة العامة الفلسطينية وطرق الحد منه"، **المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية**، 7(1).

14- محمد ، ايمان.(2021),"التهرب الضريبي : أسبابه واليات مكافحته"، **مجلة الادارة والاقتصاد** ،الجامعة المستنصرية، العراق, 36(94).

15- مصطفى، سحر .(2023). "آلية سلاسل الكتل كقيمة مضافة للمراجع القضائي للحد من ممارسات الفساد المالي والإدار ي"، **مجلة البحوث الإدارية**، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 41(3).

المراجع باللغة الانجليزية

1- Biswas, Mahua & Kiran G Hiremath & Shalini R, .(2021). "Forensic Accounting In Indian Perspective ," ***The 5th International Conference On Financial Criminology (Icfc)*** , Global Trends In Financial Crimes In The New Economies.

2- Curtis, E.(2018).” Legal and Regulatory Environments and Ethics :Essential Component sofa Fraud and Forensic Accounting Curricula”,**Issues in Accounting Education,** 23(4).

3- Dhaliwal, Dan S. & Cristi A. Gleason & Lillian F .Mills.(2019). “Meet Analysts ’Forecasts “, ***Contemporary Accounting Research,*** 2(2).

4- Digabriele, James A., 2007, " Fishbowl the Forensic Accountant: Are There Differences In The Views Of The Relevant Skills Of A Forensic Accountant Among Practitioners, Academics And, Users Of Forensic Accounting Services" ? Available At: Http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1522488

5- Hazwani Hashim Farah Mohammad, et al., (2021). Forensic Accounting Skills and the Effective Identification in Money Laundering Activities –

Transaction Monitoring Perspective, **Journal of Contemporary Issues in Business and Government,** 27(2), https://cibg.org.au/

6- Hegazy, Sarah & AlanSangster & AmrKotb, (2020). "Mapping forensic accounting in the UK ," ***Journal of International Accounting Auditing and Taxation*** ,Vol. 28.

7- Mclaren, J ,.(2018). "The Distinction between tax Avoidance and tax Evasion has become blurred in Australia :why has it happened **"?Journal of the Australasian Tax Teachers Association**, 3(2).

8- Okafor, Oluchi Grace, et al. (2022). "Impact of Forensic Audit and Financial Statement Fraud of Deposit Money Bank in Nigeria", **International Academy Journal of Management Marketing and Entrepreneurial Studies**, Volume 9, Issue 1 .

9- Okoye, Emma I. & Ndidika L. Akamobi, (2019). "The Role of Forensic Accounting In Fraud Investigation and Litigation Support ,"***The Nigerian Academic Forum, A Multidisciplinary Journal*** ,National Association Of The Academics, 11(1).

10-Plessis, Danie Du, (2020). "A Growing Concern ," **Journal Of Accountancy , & Tax Periodicals ,** 12(3) .

11- Rasmussen, Derk G. & Joseph L. Leauanae. (2019)." Expert Witness Qualifications and Selection ," ***Journal of Financial Crime*** ,12(2).

12- Rezaee, Z., (2024), Causes Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud, Critical Perspectives on Accounting, Vol .16, No. 3, April.

12- Sikka, Prem & Hugh Willmott. (2020). " The Dark Side of Transfer Pricing: It's Role In Tax Avoidance And Wealth Retentiveness" ,***Critical Perspectives On Accounting*** ,21(4).

13- Tasalov, k.A.(2022). Risk-oriented approach in the fieled of tax control in the United Kingdom. Nalog. Taxon.

14- Verbruggen, S. & J. Christaens & K. Milis, 2008, " Earnings Management: A Literature Review ", Available At: Https://Www.Researchgate.Net/Profile/Gary_Taylor7/Publication/228259362_Review_Of_Real_Earnings_Management_Literature/Links/00b49526b07656eaec000000.Pdf..