



جامعة كفر الشيخ  
كلية التجارة

## مدخل لاستخدام المراجعة القضائية فى اكتشاف حالات التهرب الضريبى ( مع دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية )

إعداد

دكتور هاله عبدالفتاح العجوى  
مدرس المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أستاذ دكتور شوقى لسيد فوده  
أستاذ المحاسبة الخاصة  
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

الباحثة

هاله نصرالدين بدير أبوزيد

**ملخص :**

تناول البحث مشكلة زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية نتيجة قصور وسائل الفحص الحالية وكيفية استخدام المراجعة القضائية للحد من تلك الظاهرة. وقد استهدف هذا البحث التعرف على مدى إمكانية استخدام المراجعة القضائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ، وحتى يتم تحقيق هذا الهدف تم تناول أساليب التهرب الضريبي وآثاره وأساليب المراجعة القضائية وذلك بالإضافة إلى اقتراح بعض الأساليب والآليات والتطرق إلى بعض الأسس التي تتبناها المراجعة القضائية ومن شأنها أن تساهم في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه . لذا فقد تم تصميم قائمة إستقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة للتعرف على آرائهم فيما يتعلق بأسئلة البحث وتم جمع ١٥٧ إستبانة وتحليلها إحصائياً. وقد توصلت نتائج هذا البحث إلى زيادة وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ، وأن الأساليب التقليدية التي يتم إتباعها أثناء المراجعة والفحص غير كافية للحد من تلك الظاهرة وأن هناك بعض القصور في تأهيل وتدريب الكوادر العاملة بالإدارة الضريبية ، كما أكدت أن المراجعة القضائية بما تحمله من أساليب تكنولوجية مبتكرة ومتقنة وإجراءات دقيقة ومهارات ومعارف تميز المراجع القضائي القائم بالمراجعة يمكنها اكتشاف الأساليب المتبعة للتهرب من الضريبة والحد منه وهذا ما يترتب عليه تجفيف منابع الخسائر التي تتكبدها الدولة نتيجة التهرب من الضريبة مما يساهم في إنعاش الاقتصاد القومي ، بالإضافة إلى أنه يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية من خلال إنشاء تنظيم مهني مستقل للمراجعة القضائية وإدراج المراجعة القضائية ضمن المناهج الجامعية. وقد تم اقتراح بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في الحد من تلك الظاهرة وكان من أهمها: إصدار تشريع ينظم عمل المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية.

**Abstract:**

The problem of the research is represented in increasing the phenomenon of tax evasion in the Egyptian business environment due to the lack of current means of examination and how to use forensic auditing to reduce this phenomenon. Therefore, the main purpose of the research is to investigate the extent to which forensic auditing can be used to detect cases of tax evasion in the Egyptian business environment. In order to achieve this purpose the methods of tax evasion and its effects and the methods of forensic auditing were discussed in addition to proposing some methods and mechanisms and displaying some basics adopted by forensic auditing which contribute in discovering and minimizing tax evasion. Therefore, a questionnaire was designed and distributed to the sample of the study in order to identify their opinions about research questions and 157 questionnaires were collected and statistically analyzed. The results of the research revealed that there is a spread in the phenomenon of the tax evasion in the Egyptian business environment and the traditional methods followed during the review and examination are not sufficient to reduce this phenomenon and there are also some deficiencies in the qualification and training of individuals working in the tax administration. The results also indicated that forensic auditing, its innovative and technological methods, its accurate procedures and its skills and knowledge of forensic auditors can detect methods of tax evasion and eliminate it in order to reduce losses incurred by the state as a result of tax evasion, which in turn contributes to recovery of the national economy. The results concluded that forensic auditing effectiveness could be supported in the Egyptian business environment through the establishment of an independent professional organization for forensic auditing and including it within university curricula. Finally, some recommendations have been proposed, which may contribute to reducing tax evasion, and the most important one was the issuance of a legislation that regulates forensic auditing in the Egyptian business environment.

**مقدمة :**

لقد انتشر الفساد المالي في مطلع القرن الحادي والعشرين بشكل كبير. مما أدى إلى إزدياد الشكوك حول دور مراجع الحسابات في كشف ومنع حالات الغش ، ولقد أصدر البنك الدولي تقريراً عام ٢٠١٨م ( World Bank, 2018 ) يوضح فيه الفساد وما يسببه من أضرار على التنمية ، حيث يصاحبه تراجع في مستوى الخدمات العامة المقدمة، ويضعف الثقة في الحكومة ، يعتبر عائق رئيسي أمام التنمية السليمة والعدالة . وتعتبر حالات الغش في القوائم المالية أحد وسائل الفساد حيث يساهم في تضليل أو خداع مستخدمي القوائم المالية المنشورة من خلال إعدادها متضمنة تحريفات جوهرية في السجلات الأساسية والمستندات المؤيدة لمعاملات الشركة أو حذف أو سوء توجيه للأحداث والتعاملات بالإضافة إلى تعمد سوء تطبيق أو تنفيذ غير شرعي للمعايير المحاسبية والمبادئ والسياسات وطرق القياس والاعتراف والتقارير عن الأحداث الاقتصادية بقصد حذف أو تقديم إفصاح غير كافي عن الأحداث الاقتصادية فضلاً عن استخدام أساليب غير مشروعة لإدارة الأرباح ( Rezaee, 2002, p.279 ) .

وقد كانت هناك مخاوف دائمة مثل مخاطر المخالفات المالية و الغش والذي يعد التهرب الضريبي أحد أشكاله ، وذلك على الرغم من أن الضريبة تعد أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية من السلطة العامة ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والفردية والتي إشتمل عليها القانون المصري لضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، فقد استغل بعض الأفراد قدرتهم على استخدام أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية وذلك للقيام بالتهرب الضريبي من أجل إشباع رغباتهم في الحصول على المزيد من المال بطريقة غير مشروعة . وخلال العقود الأولى من القرن الماضي ومع إعتقاد العديد من الأفراد أنه ليس من واجب مراقب الحسابات الكشف عن الغش والذي يعتبر التهرب الضريبي أحد أشكاله فقد سعى المراجعين لتحسين أنفسهم من المسؤولية المهنية ، وذلك من خلال إصدار التصريحات المهنية التي تقلل أو تنفي المسؤولية المهنية لإكتشاف حالات الغش ( Eiya, Otalor, 2013, P.18 ) . وعلى مدار السنوات القليلة الماضية فقد ازدادت حالات التهرب الضريبي وذلك نتيجة لتعدد الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى عدم الالتزام الضريبي والسعي للدعوى للتهرب من أعباء الضريبة سواء عن طريق الدخول في الاقتصاد غير الرسمي أو محاولة إخفاء رقم الأعمال الحقيقي كلياً أو جزئياً عن الإدارة الضريبية ، وهذا يتطلب بذل جهد كبير من الإدارة الضريبية للوصول إلى الرقم الحقيقي لدخل الممول ، أو الإستعانة بمصادر خارجية متخصصة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .

ونتيجة للعديد من المتغيرات والأحداث التي تمر بها بيئة الأعمال الدولية والمحلية وظهور الكثير من حالات الغش والتلاعب فقد حدثت نقلة نوعية في مجال المراجعة عندما كانت رحلة الكشف عن حالات الغش في ذروتها فقد أدت هذه الأحداث إلى توظيف خبراء للكشف عن حالات الغش ويطلق عليهم المراجعون القضائيون .

وقد برزت المراجعة القضائية كأداة لمكافحة الفساد ، حيث أنها تشتمل على تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات الفحص والتحقيق لجمع وتحليل وتقييم مواد الإثبات و تفسير وتوصيل النتائج إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي مكان إداري أو قانوني آخر ( AICPA, 2011, P.2 ) . وتقوم على المساءلة والشفافية والرقابة وتعتبر واحدة من أكثر الأدوات فعالية في تقوية و تحسين النظم الحكومية وغيرها من النظم لمكافحة الفساد ( Widjajabrata & Zacchea, 2004, P.38 ) .

وقد أصبحت المراجعة القضائية مطلب أساسي للتغلب على عمليات الخداع و التلاعب 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 الغش ، وهناك حاجة لوجود متخصصين يعرفون كيفية الاستفادة من معلومات معينة في الكشف عن تهديدات مستقبلية ، وبالتالي فإن هناك تزايد للإدراك العام لأهمية المراجعة القضائية والتحقق من أن المتخصصون في المحاسبة والمراجعة يتوافر لديهم التدريب والمهارات الضرورية لفهم المعلومات المالية والحصول منها على أدلة إثبات عن شرعية العمليات ( عبدالكريم ، ٢٠١٤ ، ص: ٢٣٤ ) .

ومن هنا يتضح لدى الباحثون أن المراجعة القضائية تساهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والفساد المالي والتي يعتبر التهرب الضريبي أحد أشكالها الهامة .

### (١) مشكلة البحث :

كشف تقرير منظمة الشفافية الدولية " Transparency International " لعام ٢٠١٧ والذي صدر بتاريخ ٢٠١٨/ ٢/٢٢ وهي منظمة دولية غير حكومية معنية بالفساد مقرها ألمانيا ، ومعنية بقياس درجة إنتشار الفساد حول العالم أن مصر من بين الدول التي احتلت مركز متأخر في إحصائيات الفساد حيث سجلت مصر ٣٢ درجة من ١٠٠ حيث تراجع عن العام الماضي والذي حصدت فيه ٣٤ درجة حيث أن درجة ١٠٠ تعني الأقل فساداً و ١ تعني الأعلى فساداً واحتلت المركز ١١٧ عالمياً من بين ١٨٠ دولة ، وكانت العام الماضي قد احتلت المركز ١٠٨ ، حيث أن ١٨٠ تعني أكثر الدول فساداً و ١ تعني أقلها فساداً وهذا يدل على أن الفساد مازال منتشرأ في مصر وقوة .

ويعد التهرب الضريبي في حد ذاته غشاً لأن المتهرب إما أن يخفي جزءاً من إيراداته أو أرباحه ولا يدرجها في إقراره أو أنه يدرج في إقراره الضريبي تكاليف أكبر من الحقيقة ويترتب على التهرب الضريبي كما أشار ( عبدالكريم ، ٢٠١١ ، ٢٣٦ ) انخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة ، انخفاض حصيللة الضرائب قد يؤدي بالدولة لرفع سعر الضريبة ، قد يتسبب العجز في الموازنة العامة للدولة إلي اللجوء 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 كفاء يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار وتطبيق سياسة ضريبية توفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة فقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ورغم صدور هذا القانون إلا أن حالات التهرب الضريبي قد زادت في الأعوام السابقة ، سواء كان هذا التهرب بشكل كلي أو جزئي ، وذلك قبل وبعد تطبيق مواد قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ( سمره، ٢٠٠٩ ، ص٣٥٢ )

ومن هنا أكدت ( العجمي ، ٢٠١٣ ، ص ٣٠ ) أن من أسباب التهرب الضريبي عدم توافر العناصر الفنية والإدارية الماهرة خاصة في مجال المحاسبة الضريبية ، وقصور وسائل الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي نتيجة قلة الإمكانيات المادية والفنية ، وكذلك عدم ملائمة أماكن العمل وغياب المتابعة والرقابة .

ولقد أوضح المعيار رقم ٩٩ ( SAS No. 99 ) أن هناك مثلثاً لحدوث الغش ، وهو وجود دوافع لارتكاب حالات الغش ، ووجود الفرصة لارتكابه ، ووجود مبررات لمن يرتكبون حالات الغش ، ولقد أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants ( AICPA ) عند تدعيمه للمراجعة القضائية كأداة لكشف حالات الغش وأن هذه الأداة تظهر أهميتها في الركن الثالث من مثلث الغش مما يمكن المراجع القضائي من كشف الغش وبالتالي الوفاء بمسئوليته .

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 Forensic Auditing ، 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 (عبدالكريم ، ٢٠١٤ ، ص ٢٣٥) وتعتبر المراجعة القضائية من الموضوعات الهامة والحديثة ومجالاً من مجالات الأدب المحاسبي الذي برزت أهميته منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية، مما أدى إلى زيادة حاجة كل من رجال القضاء والمستثمرين والمساهمين والمقرضين إلى تطبيق أساليب المراجعة القضائية التي قد تساهم في تأييد الدعاوى القضائية وتخفيض معدل الجرائم المالية بصفة عامة والحد من تكرار حالات الغش في القوائم المالية وحماية المال العام من سوء الاستخدام بصفة خاصة (السيسي ، ٢٠٠٦ ، ص ٣٦) . ويتضح لدى الباحثون أن المراجعة القضائية لما تمتاز به من أساليب دقيقة ومتقنة للكشف عن حالات الغش فيمكنها أيضاً اكتشاف أساليب الخداع والغش التي تقوم بها الشركات أو الأفراد للتهرب من الضريبة . وبناءً على ما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص في محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي التالي :

**هل يمكن الاعتماد على المراجعة القضائية للكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية ؟**

**وللإجابة على السؤال الرئيسي للبحث يحاول الباحثون الإجابة على الأسئلة**

**الفرعية التالية :**

- ١- ما هي الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ؟
- ٢- ما هي أساليب التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ؟
- ٣- ما هي الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية ؟
- ٤- هل يمكن من خلال مدخل مقترح الاعتماد على المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي في مصر ؟
- ٥- هل يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية ؟

**(٢) هدف البحث :**

- يتمثل الهدف الرئيسي في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .  
ولتحقيق هذا الهدف يسعى الباحثون إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :
- ١- تحديد الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
  - ٢- تحديد أساليب التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
  - ٣- تحديد صفات المراجعة القضائية والتي تجعلها مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية .
  - ٤- تحديد إلى أي مدى إمكانية الاعتماد على مدخل مقترح للمراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
  - ٥- تحديد الوسائل التي يمكن من خلالها تدعيم فعالية المراجعة القضائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

**(٣) أهمية البحث :**

**تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية وذلك على النحو التالي :**  
**١/٣ الأهمية العلمية :**

- تتمثل الأهمية العلمية للبحث فيما يلي :
- ١- تم تسليط الضوء خلال السنوات القليلة الماضية في العديد من الدول على البحث الأكاديمي عن المراجعة القضائية مما يدل على انه مجال جديد ومثمر للبحث والاستفادة منه ومن تجارب الدول التي بدأت في ادراجه ضمن المناهج الدراسية بالجامعات واستخدامه في مجالات عديدة .
  - ٢- ندرة الأبحاث والدراسات العلمية - في حدود علم الباحثون- التي تناولت أثر المراجعة القضائية في التصدي لمكافحة حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

**٢/٣ الأهمية العملية :**

- تتمثل الأهمية العملية للبحث فيما يلي :
- ١- زيادة كفاءة العاملين بمصلحة الضرائب وذلك من خلال التعرف على أداة جديدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومواجهة التطور في عمليات الغش والإحتيال حتى يمكن مواجهتها والتغلب عليها والتعرف على الأساليب الجديدة للتهرب الضريبي .
  - ٢- يساهم هذا البحث في الحد من نسبة التهرب الضريبي وذلك من خلال استخدام الأساليب المختلفة للمراجعة القضائية و التي تقوم بدورها في كشف حالات التهرب الضريبي .

**(٤) منهج البحث :**

إعتمد الباحثون على كلاً من المنهجين الإستنباطي والإستقرائي على النحو التالي :

**١/٤ المنهج الاستنباطي :** تم الاعتماد عليه لبناء الإطار النظري وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية لوضع مدخل للمراجعة القضائية لإكتشاف حالات التهرب الضريبي .

**٢/٤ المنهج الاستقرائي :** والذي يقوم باستقراء الواقع الحالي من خلال الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث، وذلك من خلال إعداد قائمة الإستقصاء .

**٣/٤ أداة البحث :**

قام الباحثون بتصميم قائمة استقصاء لتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث

**٤/٤ مجتمع وعينة الدراسة :**

- ١- يتمثل مجتمع الدراسة في كلاً من الفاحصين الضريبيين والمراجعين في مأموريات الضرائب على الدخل و كذلك الفاحصين الضريبيين والمراجعين في الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي .
- ٢- أما عينة الدراسة فتتمثل في عينة من الفاحصين الضريبيين والمراجعين بمأموريات الضرائب على الدخل وبالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي .

**(٥) حدود البحث :**

- ١- اقتصرت هذه الدراسة على تحديد دور المراجعة القضائية في إكتشاف أساليب التهرب الضريبي في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٢- اقتصرت الدراسة الميدانية على عينتين هما الفاحصين الضريبيين والمراجعين بمأموريات الضرائب على الدخل ، الفاحصين الضريبيين والمراجعين بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي .

## (٦) فروض البحث :

يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث في صورته العدمية على النحو التالي :  
لا يمكن الاعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي  
في بيئة الأعمال المصرية

ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية في صورتها العدمية :

- ١- لا توجد أسباب واضحة تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
- ٢- لا تؤثر أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية على زيادة ظاهرة التهرب الضريبي .
- ٣- ليس هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .
- ٤- لا تؤثر الإجراءات المتبعة لتنفيذ المراجعة القضائية باستخدام المدخل المقترح في اكتشاف حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية .
- ٥- لا يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد من حالات التهرب الضريبي .

لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته نظرياً وعملياً سوف يستكمل البحث وفق  
الخطة التالية :

١. الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .
٢. ماهية التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
٣. مدخل لإستخدام المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي .
٤. الدراسة الميدانية .
٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث .

### ١- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

١/١ المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت أساليب التهرب الضريبي التي تتبعها الشركات  
هدفت دراسة ( الشرايري ، ٢٠٠٨ ) بيان أثر عدم كفاية القوانين والتشريعات  
الضريبية المنظمة لكيفية المحاسبة الضريبية للتجارة الالكترونية على التهرب الضريبي ،  
وبيان أثر نقص الخبرات والكوادر المؤهلة في دائرة ضريبة الدخل والتهرب الضريبي  
وذلك بإجراء دراسة على عدد ١٠٠ موظف من كافة العاملين في المستويات التنظيمية  
المختلفة بالضرائب على الدخل . وقد خلصت الدراسة إلى وجود ارتباط وثيق بين عدم  
كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لعمليات التجارة الالكترونية عبر الإنترنت والتهرب  
الضريبي مما أدى إلى ذهاب بعض الشركات إلى ممارسة نشاطها التجاري عبر هذه الشبكة  
لإخفاء أرباحها التي ستخضع للضريبة وأن نقص الكوادر الضريبية المؤهلة أدى إلى  
صعوبة الفهم والتعامل مع الأنظمة وتكنولوجيا المعلومات الحاسوبية ونقص المهارات  
الحاسوبية ذات الاختصاص بالتجارة الإلكترونية أدى ذلك إلى عدم مقدرة هؤلاء الموظفين  
في اكتشاف التهرب الضريبي .

وقد هدفت دراسة ( سمره ، ٢٠٠٩ ) إلى تحديد مستوى التزام الممولين في ظل  
تطبيق قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في شكل تقديم الإقرارات أو الإفصاح عن الدخل الحقيقي في  
الإقرار ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى ارتفاع مستوى التهرب الضريبي سواء كان هذا  
التهرب بشكل كلي أو جزئي أو بأخذ شكل مماثلة في السداد في شكل ارتفاع عدد من  
القضايا المرفوعة أمام المحاكم قبل وبعد تطبيق مواد قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، تزايد  
قيمة الانخفاض في الحصيلة الضريبية الناتج عن عدم الالتزام وذلك حتى عام ٢٠٠٢-  
٢٠٠٣ ، كما يلاحظ تزايد قيمة التهرب الضريبي إلى نسبة العجز في الحصيلة ، مما يعطي  
الضوء الأحمر نحو العجز في الحصيلة والتهرب الضريبي ، وضرورة دراسة كل منهما .

وقد هدفت دراسة ( Badu, 2015 ) إلى استكشاف مواقف الأفراد تجاه النظام الضريبي ، وتقييم مدى تأثير الخلفية السياسية للأفراد تجاه الالتزام الضريبي ، وقد أجريت الدراسة على ١٠٠ فرد من المواطنين في غانا ، وقد خلصت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي في غانا أكثر انتشاراً بين شرائح الدخل المنخفضة في المجتمع ، حيث أن الموظفون ذوي الرواتب المنخفضة يقوموا بالتهرب من الضرائب أكثر من الموظفين ذوي الرواتب المرتفعة ، وهذا لا يرجع إلى الاختلافات في المستويات التعليمية للمجموعتين حيث تنشأ من الاختلافات في الثقافة الاجتماعية و الاقتصادية للأفراد فيما يتعلق بالالتزام في دفع الضرائب .

واستهدفت دراسة ( خميس ، ٢٠١٨ ) استكشاف طبيعة العلاقة بين التهرب الضريبي مقاساً بمقدار الفروق بين الربحين المحاسبي والضريبي من جهة والعوائد المدينة " تكلفة الاقتراض " من جهة أخرى ، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة مكونة من ٥٧ شركة مصرية مقيمة ببورصة الأوراق المالية في الفترة ما بين ( ٢٠١٤-٢٠١٠ ) . وقد خلصت الدراسة إلى أن 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 و ذلك بهدف أحداث فروق بين الربحين المحاسبي و الضريبي و الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي ، وأن التهرب الضريبي بما يعنيه من تحويل مسار الدخل من الاستقرار في خزينة الدولة العامة ليستقر في خزائن الشركات المصرية ليستقر في خزائن الشركات المتهربة من أداء الضريبة يؤدي في نهاية الأمر إلى اتاحة موارد مالية للشركات جراء هذا التهرب .

#### ٢/١ المجموعة الثانية : الدراسات التي تناولت استخدام المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي :

هدفت دراسة ( Othman , 2011 ) إلى تحديد ما إذا كان القيام بالمراجعة الحالية يوفر الردع من خلال الكشف عن عدم الالتزام من قبل دافعي الضرائب ، وذلك من خلال إجراء دراسة على استخدام بيانات من Internal Revenue Board of Malaysia (IRBM) عن دافعي الضرائب للفترة ما بين ٢٠٠٢-٢٠٠٧ . وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية القيام بالتحقيق الضريبي لاكتشاف أعمال الغش من قبل دافعي الضرائب ومن أجل تحديد و إثبات حدوث التزوير أو الغش فإن أساليب المراجعة القضائية سواء المباشرة أو غير المباشرة وإجراءاتها ينبغي أن تُستخدم على نحو فعال من أجل تقديم الدليل في القضايا الضريبية . لذلك فإن تطبيق أساليب المراجعة القضائية يزيد من كفاءة وظيفة التحقيق .

وقد استهدفت دراسة ( Muehlmann et. al., 2012 ) التعرف على مدى استخدام خبراء المراجعة القضائية في القضايا الضريبية ، وفهم الكيفية التي يستخدمها خبراء المراجعة القضائية في قضايا التهرب الضريبي .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك دور لخبراء المراجعة القضائية في جمع و فهم الأدلة المقدمة في القضايا الضريبية ، وقد تم التعرف على ثلاثة أنواع من المهام التي يقوم بها المراجعين القضائيين في القضايا الضريبية وهم : التحقيق في الغش ، الالتزام التنظيمي / الحكومي ، تحديد الضرر التجاري . وقد أظهرت الحالات الخاصة بالقضايا الضريبية ودافعي الضرائب أن خبراء المراجعة القضائية قدموا شهادات فعالة في جميع الحالات الخاصة بدافعي الضرائب .

ومن ناحية أخرى فقد هدفت دراسة ( Khersiat, 2018 ) إلى مدى الحاجة للمراجع القضائي للكشف عن التلاعب في البيانات المالية و مكافحة الغش الضريبي، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة مكونة من عدد ١٢٥ من المراجعين القضائيين العاملين في شركات المحاسبة والمراجعة الأردنية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجع القضائي



يستخدم أساليب التحقيق و المهارات التحليلية اللازمة بشكل موضوعي و مناسب من أجل الحصول على أدلة قوية يمكنها الكشف عن الغش ، وقد تبين أن المراجع القضائي له دور هام في الكشف عن الغش الضريبي في البيانات المالية وأنه لديه من المؤهلات و الخبرات و المهارات التي تساعده في الكشف عن التهرب الضريبي .

واستهدفت دراسة ( Al-Sharair, 2018 ) تحديد دور المراجعة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية في الأردن وذلك من خلال إجراء دراسة عدد ٦٠ من المراجعين الخارجيين المسجلين في الجمعية الأردنية للمحاسبين المعتمدين . وقد خلصت الدراسة إلى أهمية تفعيل دور المراجعة القضائية في تحديد أساليب التهرب الضريبي التي تمارسها الشركات الصناعية المختلفة . وأكدت أنه لا توجد أية هيئات حكومية متخصصة في المراجعة القضائية للرقابة على الشركات الصناعية أو أية شركات أخرى . بالإضافة إلى إعتبار المراجعة القضائية واحدة من أكثر الطرق نجاحاً في الحد من حالات التهرب الضريبي التي تمارسها بعض الشركات الصناعية .

١- ماهية التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية :

#### ١/٢ تعريف التهرب الضريبي :

يعتبر التهرب الضريبي هو محاولة الممول عدم دفع الضرائب باستخدام أساليب غير شرعية ، ويتخذ التهرب الضريبي صوراً عديدة تختلف من الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة ( العجمي ، ٢٠١٣ ، ص ٢٨ ) .

وتمثل التهرب الضريبي في تخفيض الالتزامات الضريبية عن طريق الغش وذلك باستخدام وسائل غير مشروعة وبنطوي على قيام دافعو الضرائب بالتحريف المتعمد أو إخفاء الوضع الحقيقي عن السلطات الضريبية وذلك للحد من المسؤولية الضريبية (Fagbemi et al.,2010,p.363).

#### ٢/٢ آثار التهرب الضريبي :

إن النظام الضريبي في المجتمعات المتقدمة يجب أن يحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، ووجود ظاهرة التهرب الضريبي يخل كليا بقدرة أي نظام ضريبي على تحقيق هذه الأهداف ، ويتضح من ذلك أن خطورة التهرب ترجع إلى آثاره الجسيمة على الوظائف الأساسية للضرائب . وتتمثل آثار التهرب الضريبي فيما يلي ( العجمي ، ٢٠١٣ ، ص ٣٠ ) :

- أ- قلة حصيلة الضرائب ، مما يؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في نفقاتها العامة .
- ب- تتحمل الدولة الكثير من النفقات لمكافحة التهرب الضريبي ، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب .
- ج- يعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات الهامة في سبيل الوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، باعتبار أن الضرائب إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل الخزنة العامة للدولة .
- د- الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي ، لذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهدار العدالة الضريبية ، وهي أساس فرض الضريبة .

يتضح مما سبق أن هناك آثاراً خطيرة تترتب على قيام الأفراد أو الشركات بالتهرب من الضريبة المستحقة عليهم ، لذلك يرى الباحثون أن الآثار التي قد تترتب على التهرب الضريبي يمكن أن تتلخص في انخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة مما يؤثر على قدرة الدولة على الإنفاق العام ، وقد يتسبب العجز في الموارد العامة للدولة إلى اللجوء إلى القروض الداخلية أو الخارجية مما يزيد من أعباء خدمة الدين العام ، عدم تحقق العدالة

الضريبة بحيث يدفع الضريبة جانب من الأفراد ولا يدفعها آخرون ، الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة ، التأثير السلبي على تمويل التنمية بسبب عجز الموارد ، التأثير السلبي على المنافسة بين المشروعات والشركة التي تنهرب من الضرائب سوف تقل تكلفة إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات التي تدفع ضرائب .

#### ٣/٢ أسباب التهرب الضريبي :

هناك العديد من الأسباب التي تقف وراء محاولة الممولين التهرب من الضريبة، ولعل من أهم تلك الأسباب ما هو متعلق بمصلحة الضرائب وهي الجهة المنوط بها تنفيذ القانون والتي يمكن أن يوجه إليها كثيراً من النقد من حيث النظام الإداري الذي يؤدي إلى التأخير في فحص ملفات الممولين والربط وتداخل السنوات الضريبية أو من حيث مبالغة مأموري الضرائب في التقدير الجزافي والذي لا يستند إلى دليل يصلح أمام القضاء .

وقد تناول البعض هذه الأسباب بالتفصيل حيث يمكن إرجاع أسباب التهرب

الضريبي إلى عوامل رئيسية ( القاضي وآخرون ، ٢٠١٤ ، ص ص ٣٥ - ٣٩ ) :

العامل الأول : عيوب التشريع الضريبي .

العامل الثاني : عيوب الإدارة الضريبية .

العامل الثالث : نقص الوعي الضريبي .

#### ٤/٢ أساليب التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية :

إن الشركات أو الأفراد قد يقوموا بالتهرب من الضريبة باعتباره الأداة النهائية لتحقيق الأرباح المستهدفة ( Dhaliwal et al., 2004, p.436 ) . وذلك من خلال اتباع العديد من الأساليب والطرق ويمكن إيضاحها كما يلي :

أ- حالات وأساليب التهرب الضريبي وفقاً لقانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

تنص المادة ١٣٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين " ، ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية ( قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مادة ١٣٣ ) :

- ١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .
- ٢- تقديم الإقرار الضريبي 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 .
- ٣- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقدم دين الضريبة .
- ٤- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
- ٥- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .

ب- أساليب التهرب الضريبي التي قد تتبعها الشركات و لم ينص عليها قانون الضريبة على الدخل بشكل مباشر :

#### ١. استخدام المدخل المحاسبي لإدارة الربح بغرض التهرب الضريبي :

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

الربحيين المحاسبي والضريبي والذي يؤدي إلى التهرب الضريبي ( خميس ، ٢٠١٨ ، ص ١٦١ ) .

من ضمن دوافع الممارسات المحاسبية الخاطئة التهرب الضريبي ، حيث تعمل بعض الشركات خاصة العائلية على اتباع الممارسات المحاسبية الخاطئة بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وعادة ما تستخدم عمليات الاندماج والشركات القابضة والتابعة لتحويل الأرباح وإعادة التقييم ( حماد ، ٢٠١١ ، ص ٢٣٥ ) . ويقصد بالمدخل المحاسبي أن تتم ممارسة إدارة الربح بغرض التهرب الضريبي في سياق السياسات المحاسبية المتعارف عليها كتغيير طريقة محاسبية إلى طريقة أخرى أو التدخل في وضع التقديرات المحاسبية ، ونظراً للمرونة الشديدة في معايير المحاسبة فقد سمح هذا للمحاسبين الانتقال من طريقة لأخرى بما قد يؤثر على الأرقام المحاسبية ، ولكن هذا التأثير يتوقف على طبيعة التغيير ، فالتغيرات في السياسات المحاسبية قد تكون تغيرات حقيقية تؤثر على الأرباح والتدفقات النقدية فعلاً ، ومن أمثلتها تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي من الوارد أولاً صادر أولاً FIFO إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO ، هذا التغيير يؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات وبالتالي ينخفض صافي الربح وتتأثر التدفقات النقدية الخارجة لمصروفات معينة كالضرائب ( عبدالله ، ٢٠١٣ ، ص ٨٧ ) .

## ٢ . استخدام المدخل التشغيلي لإدارة الربح بغرض التهرب الضريبي :

المدخل التشغيلي لإدارة الربح يعني التغيير الذي يطرأ على توقيت وهيكله قرارات الإدارة ( القرارات التجارية الحقيقية المتعلقة بأنشطة التشغيل أو الاستثمار أو الأنشطة المالية ) ، والذي لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية وبالتالي على الأرباح وذلك بدافع من رغبة المديرين لتضليل الجهات المعنية حول الأداء الحقيقي للشركة ( Sellami , 2015 ) ( Sikka&Willmott,2010; p. 207 . ويمكن للشركات استخدام الأنشطة التشغيلية لإدارة الأرباح بالسالب ، كما يمكنهم أيضاً هيكله معاملاتهم عن طريق معيار محاسبي معين يطبق أو لا يطبق النتائج بقائمة الدخل ( Verbugen et al., 2008, p.9 ) وينطوي المدخل التشغيلي لإدارة الربح على محاولات الإدارة لتغيير الأرباح المعلنة من خلال تعديل توقيت وحجم أنشطة الأعمال الأساسية ، وتشتمل الإدارة التشغيلية للأرباح على أشكال مختلفة والتي برزت من خلال قرارات الإدارة أو الأنشطة التشغيلية مثل البيع والإنتاج ، والتدفقات التقديرية والتي تشمل نفقات البحوث والتطوير والبيع ، والمصروفات الإدارية والعمومية ، ومصروفات الدعاية ، نفقات الصيانة ، بيع الأصول ( Sellami, 2015, p. 207 ) .

## ٢ - مدخل لإستخدام المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي :

يمكن الاعتماد على هذا المدخل في محاولة للحد من حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية وذلك على النحو التالي :

### ١/٣ أهمية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية :

من خلال استقراء معايير المراجعة المصرية ٢٤٠،٣٣٠،٥٢٠،٥٥٠،٦٢٠ فقد أوضحت أن المراجع لا يمكنه الحصول على تأكيد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية ، وأن المراجع لا يكون مدرباً كخبير لتقييم سلامة المستندات أو اكتشاف أية تعديلات في محتويات هذه المستندات ، ويقوم المراجع في هذه الحالة بالاستعانة بخبير لتقييم صحة المستندات . وهذا الخبير يتمثل في المراجع القضائي الذي يستطيع اكتشاف أية تعديلات على المستندات وتقييم مدى صحتها . وتتطلب معايير المراجعة المصرية أيضاً أن يقوم المراجع بالمزيد من الإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات . وهذا يمثل أيضاً عمل المراجع القضائي الذي

يقوم بالبحث عن المعلومة بكافة الطرق والوسائل والمصادر ، ويذهب إلى ما وراء المستندات لاكتشاف المزيد من الحقائق .

### ٢/٣ تعريف المراجعة القضائية :

لقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم المراجعة القضائية ، وتناولت كل منها زاوية خاصة أو جانب معين من مفهوم المراجعة القضائية . فقد أوضح ( p.18 , 2011 , Othman ) أن المراجعة القضائية تعتبر أداة للقيام بالتحقيق وملاحقة الأنشطة الإجرامية بشكل ناجح ، حيث يعتبر التحقيق جزء من الوظيفة الأساسية لها ويمكن أن تستخدم هذه الميزة في مكافحة التهرب الضريبي ، فهي تساعد في الحفاظ على ثقة الجمهور من خلال وجود نظام ضريبي عادل وشفاف ومنصف .

وتوصف المراجعة القضائية بأنها تطبيق كافة مهارات المحاسبة والمراجعة مختلطة مع مهارات التحقيق من قبل المهنيين المتخصصين . والهدف الرئيسي للمراجعة القضائية هو توفير حقيقة مادية للجرائم المالية والاحتيال من خلال مختلف الوثائق المالية التي يعدها نظام المراجعة التقليدي ( Tanna, 2018, P.575 ) .

وهناك من أضاف بأنها تعتبر استخدام للعلم والتكنولوجيا للقيام بالتقصي وتحديد الحقائق في الجرائم المالية وذلك في تحديد خسارة الأرباح أو الدخل أو الأصول أو الأضرار وتقييم أنظمة الرقابة والغش وغيرها من الأمور التي تستلزم الخبرة الكافية ، وتقدم المراجعة القضائية تحليلاً دقيقاً يشكل الأساس لحل أية نزاعات ( Ndubuisi et al., 2017, p.2353 )

ومن هنا يتضح لدى الباحثون أن هناك تعاريف متعددة للمراجعة القضائية وكل منها يركز على بعد معين من أبعاد المراجعة القضائية ولهذا يستخلص الباحثون أنه يمكن تعريف المراجعة القضائية بأنها : عبارة عن عملية مراجعة شاملة ، تذهب إلى ما وراء المستندات ، وإلى ما وراء الأرقام وتقوم بفحص البيانات والمستندات لفترات ماضية أو حالية وذلك لبناء تصور واقعي عن الأحداث المستقبلية ، وتتمثل في تطبيق مهارات المحاسبة ، المراجعة ، الفحص ، التحقيق والمهارات المالية والعقلية المتشككة ، وذلك للمساعدة في حل المشاكل المالية المعقدة وكشف حالات الغش ومركبيه ، وتعتبر أداة فعالة لملاحقة الأنشطة الإجرامية من بينها التهرب الضريبي ، وذلك من خلال جمع الأدلة والمعلومات الكافية عن مشكلة معينة أو قضية معينة والقيام بالفحص بشكل أكثر عمقاً وتشككاً ، وتعتبر من أكثر الطرق كفاءة وفعالية في تقليل ومنع حالات الغش ، حيث تقوم المراجعة القضائية بتطبيق العلم تجنباً لحدوث الجريمة .

### ٣/٣ الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة المالية :

وقد ذكر ( Dubinina, 2018, p.133 ) أن هناك اختلافات بين المراجعة المالية والمراجعة القضائية يمكن توضيحها على النحو التالي :

وجه المقارنة	المراجعة المالية	المراجعة القضائية
الهدف	إبداء المراجع الرأي المستقل بشأن مدى التزام القوائم المالية للمنظمة بمبادئ ومعايير ومتطلبات الدولية أو غيرها من المتطلبات.	الفحص الدقيق والشامل والقضاء على الجرائم الاقتصادية في المنظمة.
الخدمة المقدمة	مراجعة الحسابات.	مراجعة الحسابات لاكتشاف الغش وتقديم خدمات الاستشارات والعمل كخبير.

وجود متطلبات إلزامية تحدد المعايير والقانون يجب اتباعها عند القيام بالمراجعة	نعم	لا
التقارير	تقرير المراجعة والوثائق الرسمية الأخرى.	قائمة التقارير والوثائق المحتملة: تقرير عن إجراء المراجعة التحليلية. تقرير يشمل الأدلة المؤكدة على وقوع الغش. أوجه القصور في الرقابة الداخلية للعمليات والنتائج. سيناريوهات ومخططات الاحتيال المحتملة. توصيات بشأن نظام إدارة المخاطر.

### ٤/٣ أساليب المراجعة القضائية :

إن الأساليب التي تستخدمها المراجعة المالية تعتبر كلها جزء من المراجعة القضائية ، حيث أوضح ( Wadhwa & Pal, 2012 ) أن المراجع القضائي يستخدم التكنولوجيا المتاحة للحصول على مصدر البيانات وفرزها وتحليل هذه البيانات وأيضاً قياس النتائج من خلال المراجعة عن طريق الكمبيوتر وغيرها من الأساليب الأخرى . وتستخدم المراجعة القضائية نوعان من الأساليب ، وهما على النحو التالي ( عبدالكريم ، ٢٠١٤ ، ص ص ٢٤٠-٢٤١ ) :

- ١- **مراجعة النقاط الهامة :** وتهدف إلى فرز مظاهر الغش وتحديد ما تتميزها عن العمليات المختلطة بها ، أي فرز العمليات بكاملها وتحديد الجزء المتضمن غشاً منها، ولهذا فإن الفحص يشمل القوائم المالية ، الدفاتر والسجلات وتحليلها للبحث عن :
  - أ- الاتجاه العام للبيانات لاكتشاف أي تطورات غير طبيعية .
  - ب- أي قيود غير طبيعية مدينة أو دائنة بالحسابات أدت إلى أرصده ختامية غير طبيعية مدينة أو دائنة .
  - ج- أي اختلالات في حسابات العملاء أو الموردين أو المخزون تنتج عن المطابقة بين الحسابات الإجمالية والمساعدة .
  - د- إجراء قيود مدينة أو دائنة وهمية لتضخيم الإيرادات أو المبيعات .
  - هـ- إجراء تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة والدائنة .
- ٢- **مراجعة الملاءمة :**

- أ- يتم إجراؤها لإعطاء تقرير عن حسابات الحكومة بمعنى أن المصروفات الحكومية قد تم تخصيصها وإنفاقها فعلاً على أساس الحاجة لها و أن كل الإيرادات الحكومية قد تم تحققها في الوقت المطلوب .
- ب- وتهدف إلى الحصول على تأكيد عن مدى تحقيق كفاءة وكفاية العمليات التي يتم من خلالها إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات الحكومية .

### ٥/٣ الخصائص التي تميز المراجعة القضائية في مجال كشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية :

يتضح لدى الباحثون أنه نظراً لزيادة الحاجة لخدمات المراجعة القضائية التي تختص بكشف الغش بأشكاله المختلفة ، وذلك بسبب ما تتميز به المراجعة القضائية عن غيرها من الأساليب الأخرى لكشف الغش ، وكانت ظاهرة التهرب الضريبي إحدى أشكال الغش و التي يمكن أن تتصدى لها المراجعة القضائية وذلك من خلال استخدام أساليبها الخاصة التي تؤهلها لكشف حالات التهرب الضريبي ، حيث تقوم على التركيز على جانب

معين في الدفاتر وتقوم بفحص كل رقم من خلال إجراء تحليل مالي مفصل ، ومن خلال القيام بالفحص المفتوح وغير المحدود والذي يتم من خلاله الفحص بشكل مستمر دون توقف ودون الالتزام بفترة أو بغيره أو دون الالتزام بفحص أو التقصي عن مستندات بعينها ، حيث تتعدى حدود الفحص الذي تقوم به المراجعة القضائية عند كشف حالات التهرب الضريبي مثل هذه المستندات لتشمل ما وراء تلك المستندات من عمليات الكترونية وعمليات سرية غير مثبتة بالمستندات والدفاتر ، وما تعاد الأشكال المختلفة للمراجعة على القيام به وهو مراجعة فترة معينة دون الالتفات للفترة السابقة ، أما المراجعة القضائية تتميز بشمول أكثر من فترة عند القيام بالفحص حيث لا توجد قيود حول الفترة التي يشملها الفحص ، فنقوم بإجراء المراجعة القضائية بمراجعة فترات سابقة و حالبة حتى يتم اكتشاف الحقائق التي أخفاها الممول .

### ٦/٣ الاستقصاء الضريبي غير المحدود :

يمكن لرجال الفحص الضريبي سواء مأموري الفحص أو الفاحصون بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي الاستفادة من خدمات المراجعة القضائية باعتبارهم طالبي الخدمة .

في هذه الحالة فإن المراجعة القضائية يمكن النظر إليها باعتبارها وظيفة مستمرة تهتم أساساً بالتحري والاستقصاء المستمر للمجتمع الضريبي بكامله وتحديد المواطن المحتملة للتهرب والأشخاص الذين يمارسون التهرب الضريبي بكافة أشكاله وبالنسبة لجميع أنواع الضرائب الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضرائب الدخل ، ويقترح الباحثون أن تقوم الإدارة الضريبية باستخدام مجموعة من المراجعين القضائيين تكون مهمتهم تجميع المعلومات والاستقصاء من كافة المصادر عن احتمالات التهرب الضريبي لأنواع الضرائب المختلفة دون الانتظار لحدوث حالات تهرب فعلية أي أن يتم البحث عن حالات التهرب الضريبي قبل اكتشافها بواسطة الهيئات أو الجهات الرسمية .

### ٧/٣ استعانة الفاحص الضريبي بالمراجع القضائي كخبير :

ويشير الباحثون في هذا المجال إلى معيار المراجعة الدولي رقم ٦٢٠ الذي نص على تطبيقه اعتباراً من ٢٠٠٩/١٢/١٥ بعنوان " استخدام عمل خبير في المراجعة . وقد اشتمل هذا المعيار الدولي على المفاهيم والحدود التالية التي يمكن الاعتماد عليها كأساس ومبرر فلسفي ومهني لاستفادة المراجع الخارجي والفاحص الضريبي من المراجعة القضائية كخبرة متخصصة في المراجعة تفوق وسائلها وسائل المراجعة المالية الخارجية بما يحيط بها من قيود في الوقت والتكلفة والخبرة المتخصصة المحدودة ( ISA 620, 2015 ) :

- ١- أن المراجع الخارجي هو الذي يقرر استخدام عمل خبير في المراجعة القضائية وما إذا كان ذلك يتفق مع أهداف المراجعة ( فقرة ٥ من المعيار ) ويضيف الباحثون أن استعانة المراجع الخارجي بالمراجع القضائي يتفق مع أغراض المراجعة العادية حيث تقع على المراجع الخارجي مسؤولية اكتشاف أية تحريفات جوهرية في القوائم المالية بما فيها التحريفات التي تتم بغرض التهرب الضريبي .
- ٢- أشار المعيار أيضاً ( فقرة ٨ ) أن على المراجع الخارجي أن يقرر و يحدد ما يلي :
  - أ- طبيعة الأمور التي تتعلق بمهمة المراجع القضائي كخبير في مجالات تتعدى حدود المحاسبة والمراجعة ، وطبيعة المخاطر المتعلقة بتلك الأمور والمجالات التي تتمثل في وجود تحريفات تهدف للتهرب الضريبي .
  - ب- أن يكون المراجع الخارجي مدركاً لطبيعة ومعرفة وخبرة المراجع القضائي في اكتشاف التحريفات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وقدرته الفائقة على الاستقصاء والتحري وصولاً لتلك التحريفات .

- ج- أن يتم ممارسة المراجع القضائي لمهامه في تقديم تلك الخبرة طبقاً لسياسات الرقابة على الجودة المتبعة في مكتب المراجعة .
- ٣- أن المراجع الخارجي عليه أن يقرر و يقيم مدى كفاءة و موضوعية المراجع القضائي كخبير في كشف حالات التهرب الضريبي و مدى تمشيها مع أغراض المراجعة وبالتالي فإنه هو الذي يقيم عمل المراجع القضائي كخبير بعد إنجاز هذا العمل و كذلك يقوم الفاحص الضريبي بهذا التقييم .
- ٤- أن المراجع الخارجي لن يشير في تقريره إلى أنه اعتمد على تقرير المراجع القضائي الخبير فالرأي الذي يبديه والتحفظات التي قد يشملها هذا الرأي هي مسئولية المراجع الخارجي . والمراجع القضائي هنا لن يكون سوى خبير يقدم الخبرة والمشورة وما قام بجمعه من أدلة إثبات للمراجع الخارجي لتكون أساساً لإبداء رأيه ، ونفس الحال ينطبق على الفاحص الضريبي فالمراجع القضائي بالنسبة له أيضاً هو مجرد خبير يقدم النصح والمشورة للفاحص الضريبي الذي يتخذ القرارات النهائية في الحالة موضوع الفحص .

### ٨/٣ دور المراجع القضائي في التصدي واكتشاف حالات التهرب الضريبي :

أولاً : دور المراجع القضائي في اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي نص عليها قانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و فيما يلي توضيح كل حالة :

#### ( ١ ) دور المراجع القضائي في اكتشاف حقيقة الدفاتر والسجلات المصطنعة التي قدمها

##### الممول :

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, 2005, pp. 165-168 ) . 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 .

ومن هنا 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 (Digabriele,2007, pp.15-17). وذلك من خلال الاستفسار من الموظفين بشكل غير مباشر عن ما يساعده للوصول إلى الحقيقة أو جزء منها ويستطيع المراجع القضائي التفرقة بين الحقيقة والرأي ، لما يتمتع به من مهارة التفكير الإبداعي . ونظراً للمعرفة المتعمقة للمراجع القضائي بعلم الجريمة والذي يشمل معرفة دوافع الأفراد لارتكاب عمليات الغش من بينها التهرب الضريبي ، وتأثير القضايا البيئية والثقافية على سلوك الإنسان ، ومن خلال معرفة المراجع القضائي بعلم الجريمة فيكون لديه أيضاً المعرفة بمخططات وعمليات الغش والذي يمثل التهرب الضريبي 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 المراجع القضائي من مهارات تؤهله لاكتشاف حقيقة هذه الحالة من التهرب الضريبي ، 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 حتى يصل إلى حقيقة ما يبحث عنه .  
**٢) دور المراجع القضائي في اكتشاف البيانات غير الحقيقية و التي أوردتها 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 .**

ويتضح لدى الباحثون أن الممول لديه دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات ولكنه أخفاها عن مصلحة الضرائب ويستطيع المراجع القضائي في هذه الحالة باستخدام إجراءات التحقيق مع الموظفين والعاملين داخل الشركة ولكن دون أن يكشف عن حقيقته ، حيث يقوم بالاستفسار عن المحاسبين والمراجعين الذين يعدون الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات والتحدث معهم . حيث يمكن للمراجع القضائي أن يخفي حقيقة عمله لما يتميز به من مهارات في استخدام التفكير المنطقي ، إضافة إلى استخدام معلوماته لحل أعقد القضايا . ويستطيع المراجع القضائي يتواجد مع المحاسبين والمراجعين الذين يعدون الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات حتى يمكنه الاطلاع عليهم ومن هنا يمكن للمراجع القضائي التوصل إلى الحقيقة كاملة والتي تبرا أو تدين الممول .  
**٣) 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 (Plessis , 2001, p.5) . وهذا كله 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 .

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; Hegazy et al., 2017 ) .

ومن هنا يمكن للمراجع القضائي - كما يرى الباحثون - جمع معلومات عن البيانات المفقودة والتي كانت موجودة بالسجلات أو المستندات التي أتلّفها الممول ، ويمكن للمراجع القضائي أيضاً اكتشاف هذه الحالة من خلال قيامه بالمراجعة الشاملة للملفات الإلكترونية ولكن بشكل سري ، حيث يمكنه الاطلاع على الملفات الموجودة على أجهزة الكمبيوتر الخاصة بالمول 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 .

مما سبق يمكن القول أن المراجع القضائي بما يمتلكه من مهارات عديدة واستخدام أساليب المراجعة القضائية فإنها تساعده في إعادة بناء السجلات التي قام الممول المتهرب من الضريبة بإتلافها .



#### ٤) 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 (Digabriele , 2007 , pp. 15-17) . وبالنظر إلى البيئة التنظيمية للتهرب الضريبي 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 وما تم ورائهم من عمليات .

ومن المهارات الهامة التي يمتلكها المراجع القضائي " المعرفة بمخططات الغش " حيث يكون على معرفة وثيقة بمخططات الغش التي يقوم بها المتهربين من الضرائب والتي من أمثلتها تقديم إقرارات تحتوي على فواتير مزيفة من أجل القيام بالتهرب الضريبي ( Plessis, 2001, p. 5 ) .

وهنا يمكن للمراجع القضائي كما يرى الباحثون تتبع كافة المتعاملين مع الممول سواء قاموا بالشراء منه أو البيع إليه والتواصل الشفهي أيضاً مع الموظفين والعاملين مع الممول للوصول إلى معلومات عن الأفراد أو الشركات التي يتعامل معها الممول 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 ومقابلة الفواتير المقدمة من الممول مع الفواتير والحسابات التي حصل عليها المراجع القضائي لتحديد ما إذا حدث تهرب من عدمه .

#### ٥) 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 وتحديد ما يميزها 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 ، ٢٠١٤ ، ص ص ٢٤٠-٢٤١ ) :

أ- الاتجاه العام للبيانات لاكتشاف أي تطورات غير طبيعية .  
ب- أي قيود غير طبيعية مدينة أو دائنة بالحسابات أدت إلى أرصدة ختامية غير طبيعية مدينة أو دائنة .

ج- أي اختلالات في حسابات العملات أو الموردين أو المخزون تنتج عن المطابقة بين الحسابات الإجمالية و المساعدة .

د- أي أرصدة مدينة أو دائنة وهمية .

ه- إجراء تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة و الدائنة .

ويمتلك المراجع القضائي كما يرى الباحثون مهارات احتساب الخسائر الاقتصادية ، حيث يستطيع تفسير وتقييم الخسائر والإيرادات وتحديد المصروفات الثابتة والمتغيرة حيث يمكنه استخدام تلك المهارات في تحديد الإيرادات والأرباح المفقودة .

ويمكن للمراجع القضائي اكتشاف إخفاء الممول للأنشطة باستخدام أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر (CAATs) Computer Assisted Auditing Tools . وقد أشار ( Biswas et al., 2013, p. 103 ) أن أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر CAATs عبارة عن برامج الكمبيوتر التي يستخدمها المراجع القضائي لمعالجة البيانات كجزء من إجراءات المراجعة وهذه الأدوات تساعد المراجع القضائي في اختبار تفاصيل المعاملات والأرصدة ، وتحديد أوجه عدم الاتساق أو التقلبات الكبيرة ، الاختبار العام وكذلك مراقبة تطبيق أنظمة الكمبيوتر ومعاينة البرامج لاستخراج البيانات ، وإعادة العمليات الحسابية التي تقوم بها النظم الحاسوبية . ويمكن للمراجع القضائي اكتشاف هذه الحالة .

ومما سبق يتضح لدى الباحثون أنه باستخدام المهارات والأساليب المتقدمة والمبتكرة التي يستخدمها المراجع القضائي يمكنه اكتشاف حالات التهرب الضريبي التي نصت عليها المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .  
**ثانياً : بالنسبة لأساليب التهرب الضريبي والتي لم ينص عليها قانون الضريبة على الدخل بشكل مباشر ولكنها قد تؤدي في النهاية إلى إحدى حالات التهرب الضريبي فهناك دور للمراجع القضائي أيضاً في اكتشافها :**

فمن الأساليب التي قد تساعد على التهرب الضريبي قيام الممولين باستخدام التجارة الإلكترونية ، وهذا يتمثل - كما يرى الباحثون - في مهام عمل المراجع القضائي حيث أشار ( Wadhwa & pal, 2012 ) أن المراجع القضائي يستخدم التكنولوجيا المتاحة للحصول على مصدر البيانات وفرزها وتحليل هذه البيانات وأيضاً قياس النتائج من خلال المراجعة عن طريق الكمبيوتر وغيرها من الأساليب الأخرى . حيث أن هناك ارتباط وثيق بين عدم كفاية القوانين والتشريعات المنظمة لعمليات التجارة الإلكترونية عبر الانترنت ، نقص الكوادر المؤهلة للتعامل مع تكنولوجيا المعلومات والتهرب الضريبي مما أدى إلى ذهاب بعض الشركات إلى ممارسة نشاطها التجاري عبر هذه الشبكة لإخفاء أرباحها التي ستخضع للضريبة ( الشرايري ، ٢٠٠٨ ، ص ٤٤ ) .

فقد أوضح ( Crumbley, 2012 ) أن المراجعة القضائية تركز على جانب معين في الدفاتر وتقوم بفحص كل رقم حيث يحاول المراجع القضائي أن يجعل كل شيء منطقي وذلك بإجراء تحليل مالي مفصل ، كما أوضح (Ranallo, 2006, pp. 109-117) أن المراجع القضائي يقوم بكشف الغش في السجلات والتقارير المالية ، اختلاس الأصول ، واستعادة المعلومات التي تم التخلص منها لإخفاء إحدى الحقائق وتحليل والاستفسار عن المعلومات ذات الصلة للوصول لإجابات للأسئلة التالية : ( ما هي الجريمة ؟ كيف ومتى ولماذا تم ارتكابها ؟ ومن المرتكب أو المتورط في تلك الجريمة ؟ )

ومن هنا يمكن للمراجع القضائي اكتشاف حالات التهرب الضريبي وذلك من خلال ما يلي (Rasmussen & Leuanae, 2005, pp. 1-4) :

١. التقصي المحاسبي : وهو عبارة عن قيام المراجع القضائي بتعقب الأموال وإعادة بناء المعلومات وتتبع المعاملات المحاسبية ، حيث يمكن للمراجع القضائي التقصي عن الأنشطة التي تتسم بالغش ، والبحث عن الدخل والأصول .  
لذا يمكن للمراجع القضائي - كما يتضح لدى الباحثون - استخدام التقصي المحاسبي للبحث عن الدخل والأصول الحقيقية للشركة وتتبع المعاملات المحاسبية لها وذلك لاكتشاف حالات التهرب الضريبي وتحديد الربح الحقيقي الخاضع للضريبة .
٢. تقييم الأعمال والأصول غير الملموسة : حيث يقوم المراجع القضائي بتقييم المخاطر والعوائد الخاصة بالأصول غير الملموسة ، حيث أنه أكثر كفاءة في تحليل القوائم المالية التاريخية والموازنات الرأسمالية .

لذا فإن المراجع القضائي - كما يتضح لدى الباحثون - يمكنه المساعدة عند القيام بهذا التقييم في تحديد الأصول غير الملموسة والأعمال التي تقوم بها الشركة ، وذلك لتقديم كل هذه المعلومات إلى مصلحة الضرائب لتقييم الموقف الحقيقي للشركة ، ومدى تهربها من ضريبة الدخل من عدمه .

وقد أشار ( Digabriele, 2007, pp. 15-17 ) أن المراجع القضائي يمكنه القيام بعمله من خلال ما يلي :

- أ- القيام بالحل غير النمطي للمشكلة : حيث يقوم المراجع القضائي بعلاج كل حالة باعتبارها فريدة من نوعها والاستعداد لحل المشاكل باستخدام نهج غير منتظم .

ومن هنا يمكن استنتاج أنه يجب على المراجع القضائي عند التقصي عن حالات التهرب الضريبي أن يضع في اعتباره أن كل شركة تتبع أساليبها الخاصة في التلاعب وهذه الأساليب قد تختلف من شركة لأخرى .  
ب- الكفاءة التحليلية : حيث يقوم المراجع القضائي بالبحث عن ما ينبغي أن يقدم وليس ما تم تقديمه .

ومن هنا يتضح لدى الباحثون أن المراجع القضائي لا يكتفي بالمعلومات التي تصدرها الشركة بخصوص الدخل الخاضع للضريبة ، ولكن يقوم بالبحث والتقصي حتى يصل إلى حقيقة الوضع المالي الحقيقي للشركة وذلك لتحقيق الهدف الذي وكل من أجله .  
وقد أوضح (Plessis , 2001 , p. 5) أن المراجع القضائي يكون على معرفة بمخططات وعمليات الغش التي يقوم بها مرتكبو الغش والجرائم المالية لإخفاء أنشطتهم مثل : تقديم إقرارات تحتوي على فواتير شراء مزيفة وذلك من أجل القيام بالتهرب الضريبي . وهنا تظهر الخلفية المتعمقة للمراجع القضائي بالمحاسبة والمراجعة وضبط الغش وقدرته على الانتباه للأشياء الصغيرة وإجراء التحريات عنها ، وذلك لاكتشاف حالات التهرب الضريبي بالشركة .

وكما أوضحت دراسة (Okoye & Akamobi , 2009 , p. 40) أن المراجع القضائي يمكنه تحديد المعاملات المالية غير العادية ويكون على دراية بالممارسات الخاصة بالسجلات التجارية والاحتفاظ بالدفاتر . ونظراً لأن المتهربين من ضريبة الدخل يستخدمون طرقاً وأساليب يصعب على المراجع المالي اكتشافها ، ولكن يستطيع المراجع القضائي بفضل معرفته الأكثر دقة بالأمر من اكتشاف هذه الأساليب الغير شرعية .  
ولما تقوم به المراجعة القضائية من إجراءات مراجعة استباقية تتجاوز المراجعة المالية ومع استخدام المهارات التحليلية والتكنولوجية للمراجع القضائي فيمكن من خلال ذلك اكتشاف عمليات الغش المتعلقة بالضرائب والمخالفات التي ترتكبها الإدارة ، لذا فإن المراجعين القضائيين يساهموا في المساعدة على اكتشاف والحد من التهرب الضريبي والذي أدى معظم الأحيان إلى إنهيار الشركات (Omodero & Okpara, 2015, pp. 9-10) .  
مما سبق يرى الباحثون أن المراجعة القضائية يمكن أن تساهم بشكل فعال في اكتشاف أساليب الخداع والغش التي تقوم بها الشركات أو الأفراد للتهرب من الضريبة ، لما تتبعه من أساليب وإجراءات دقيقة تساهم في الوصول إلى حقيقة الأمر وتوضح الموقف السليم للشركة محل الفحص ، حيث يقوم المراجع القضائي باتباع بعض الأساليب لاكتشاف حالات الغش في الحسابات والقوائم المالية والتي تمكنه من الوصول إلى حقيقة الوضع المالي للشركة .

### ٩/٣ تدعيم فعالية المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية :

- ١- إنشاء تنظيم مهني للمراجعين القضائيين يتولى التطوير والتعليم المستمر والتدريب .
- ٢- إصدار تشريع يمنع الشركات من تكليف المراجعين الخارجيين بأداء خدمات استشارية ضريبية بحيث تمنع أي شركة من الحصول على خدمات استشارية ضريبية من نفس مراقب الحسابات الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية.
- ٣- يجب أن يحصل المراجع القضائي على التأهيل اللازم لاكتساب المعرفة في المجالات المالية والمحاسبية والقانونية وعلم الجريمة من خلال إحدى الوسائل التالية :  
أ- اعتبار المراجعة القضائية أحد العلوم التي تدرس في الجامعات بمرحلة البكالوريوس .

ب- اعتبار المراجعة القضائية أحد التخصصات التي تدرس في مرحلة الدراسات العليا من خلال برنامج خاص للحصول على دبلوم أو ماجستير في المراجعة القضائية بعد مرحلة البكالوريوس .  
٤- البرامج التدريبية والتعليم المستمر للمراجعين الخارجيين .

#### (٥) الدراسة الميدانية :

##### ١/٥ الهدف من الدراسة الميدانية :

تستهدف الدراسة الميدانية إختبار فروض الدراسة وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المتخصصين والمهتمين بموضوع الدراسة وذلك بخصوص تحديد مدى إمكانية الإعتقاد علي المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية من خلال مدخل مقترح .

##### ٢/٥ فروض الدراسة الميدانية :

لتحقيق الهدف من الدراسة يمكن صياغة فروض الدراسة في صورة الفرض العدمي وذلك علي النحو التالي :

تقوم الدراسة الميدانية علي إختبار فرض رئيسي وما ينفرع عنه من فروض فرعية .  
- الفرض الرئيسي : لا يمكن الإعتقاد علي المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية .

ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية :

الفرض الفرعي الأول : لا توجد أسباب واضحة تؤدي إلي زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

الفرض الفرعي الثاني : لا تؤثر أساليب التهرب الضريبي المتبعة في البيئة المصرية علي زيادة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرض الفرعي الثالث : ليس هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .

الفرض الفرعي الرابع : لا تؤثر الإجراءات المتبعة لتنفيذ المراجعة القضائية بإستخدام المدخل المقترح في إكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

الفرض الفرعي الخامس : لا يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في البيئة المصرية للحد من حالات التهرب الضريبي .

##### ٣/٥ مجتمع وعينة الدراسة :

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الإعتقاد علي أسلوب العينة العشوائية متعددة المراحل في إختبار عينة الدراسة والمكونة من ١٥٧ فرد وقد قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت ٨ مأموريات للضرائب في ثلاث مدن الإسكندرية وطنطا وكفر الشيخ ، والإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي في مدينتين هما طنطا وكفر الشيخ .

##### ٤/٥ خصائص عينة الدراسة :

فيما يخص الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة فتم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف خصائص أفراد العينة كما يلي :

#### جدول ( ١ )

يوضح فئات عينة البحث وحجم إستثمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

المدينة	بنود العينة	الإستمارات المرسله	الإستمارات المستلمة	نسبة الإستمارات المستلمة إلى المرسله	الإستمارات المستبعدة	الإستمارات الصحيحة	الإستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائية	
							النسبة	العدد
الإسكندرية	مأمورية ضرائب المنتزه أول	٢٠	١٥	%٧٥	٣	١٢	١٢	%٧.٦
	مأمورية ضرائب المنتزه ثاني	٢٥	٢٠	%٨٠	٥	١٥	١٥	%٩.٥
طنطا	مأمورية ضرائب طنطا أول	٣٠	٢٠	%٦٦.٦	٤	١٦	١٦	%١٠
	مأمورية ضرائب طنطا ثاني	٣٠	٣٠	%١٠٠	٤	٢٦	٢٦	%١٦.٥
	مأمورية ضرائب طنطا رابع	٢٨	٢٥	%٨٩	٣	٢٢	٢٢	%١٤
	الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي	١٢	٩	%٧٥	٥	٤	٤	%٢.٥
كفر الشيخ	مأمورية ضرائب كفر الشيخ أول	٢٣	١٥	%٦٥.٢		١٥	١٥	%٩.٥
	مأمورية ضرائب كفر الشيخ ثاني	٣٠	٢٧	%٩٠	٥	٢٢	٢٢	%١٤
	مأمورية ضرائب بلطيم	٢٠	١٧	%٨٥	٤	١٣	١٣	%٨.٢
	الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي	١٤	١٢	%٨٥.٧		١٢	١٢	%٧.٦
الإجمالي		٢٣٢	١٩٠	%٧٩.٧	٣٣	١٥٧	١٥٧	%١٠٠

### أولاً : المؤهل العلمي

#### جدول ( ٢ )

#### يوضح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس في المحاسبة		دبلوم دراسات عليا في المحاسبة		ماجستير في المحاسبة		دكتوراه في المحاسبة		إجمالي
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
إجمالي	٩٢	%٥٨.٦	٢٥	%١٥.٦	٣٧	%٢٣.٦	٣	%١.٩	١٥٧

من الجدول (٢) والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي فقد وجد ان عدد الحاصلين علي درجة بكالوريوس في التجارة شعبة محاسبة ٩٢ مفردة بنسبة %٥٨.٦ من حجم العينة وبلغ عدد الحاصلين علي دبلوم دراسات عليا في المحاسبة ٢٥ مفردة بنسبة %١٥.٩ من حجم العينة في حين بلغ عدد الحاصلين علي ماجستير في المحاسبة ٣٧ مفردة بنسبة %٢٣.٦ من حجم العينة وأخيراً نجد أن عدد الحاصلين علي درجة دكتوراه في المحاسبة ٣ مفردات بنسبة %١.٩ من حجم العينة وهذا يدل أن العينة التي تم إجراء الدراسة عليها يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة .

#### ثانياً : الخبرة العملية

الجدول التالي يوضح خصائص عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية.

#### جدول ( ٣ )

الفئات	أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥	من ١٥ سنوات إلى أقل من ٢٠	٢٠ سنة فأكثر	الإجمالي
--------	----------------	--------------------------	---------------------------	---------------------------	--------------	----------

العدد السادس يناير ٢٠١٩م

		سنوات		سنة		سنن						
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
إجمالي	١٦	١٠.٢%	١٥	٩.٦%	١٩	١٢.١%	٤٢	٢٦.٨%	٦٥	٤١.٤%	١٥٧	١٠٠%

**يوضح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة**  
 من جدول (٣) والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية نجد أن ١٦ مفردة بنسبة ١٠.٢% من عينة الدراسة من أصحاب الخبرات أقل من ٥ سنوات كما نجد أن ١٥ مفردة بنسبة ٩.٦% من حجم عينة الدراسة من أصحاب الخبرات من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات وايضاً نجد ان ١٩ مفردة بنسبة ١٢.١% من حجم العينة تتراوح خبراتهم من ١٠ سنوات إلي أقل من ١٥ سنة في حين ان ٤٢ مفردة بنسبة ٢٦.٨% من حجم العينة خبراتهم تتراوح بين ١٥ سنة إلي أقل من ٢٠ سنة و أخيراً نجد أن ٦٥ مفردة بنسبة ٤١.٤% من حجم العينة خبراتهم أكثر من ٢٠ سنة اي نلاحظ ان معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال العمل المحاسبي حيث نجد أن ٨٩.٨% من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من ٥ سنوات وهذا ينعكس بدوره علي قدرة أفراد العينة علي فهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة .

**٥-٥ تصميم أداة البحث :**

يعتمد الباحثون في هذه الدراسة علي إستمارة الإستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات ولقد حاول الباحثون مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة .  
 - تم الإعتماد في تصميم قائمه الإستقصاء علي مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس إجابات أفراد العينة likert scale وذلك كما هو موضح في الجدول (٤) .

#### جدول ( ٤ )

##### يوضح التصنيف وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وللتأكد من مدي ثبات وصدق الإستمارة تم إجراء إختبارات الثبات والصدق لها ويتناول الباحثون فيما يلي نتائج إختبار الثبات لقائمة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة وصدقها .

#### (١-٥-٥) إختبار الثبات

ويقصد بالثبات إلي اي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تطبيقه في كل مرة ويتم إختبار ثبات وصدق إستمارة الإستقصاء بعدة طرق أهمها معامل ألفا كرونباخ Cronbach`S Alpha . ونجد أن هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد فإن ذلك يشير إلي ثبات الإستقصاء .  
 تم الإعتماد في هذه الدراسة لإختبار ثبات قائمة الإستقصاء علي طريقة المقارنات الداخلية ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات القائمة للتحقيق من ترابطها ويمكن إعتبار نسبة ٦٠% مقبولة للحكم علي ثبات قائمة الإستقصاء ، وتم حساب قائمة معامل ألفا كرونباخ من خلال برنامج SPSS 16.0 وجاءت النتائج كما يلي :

#### جدول ( ٥ )

##### يوضح تقييم ثبات وصدق المقاييس باستخدام معامل ألفا كرونباخ

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف	الجزر الترتيبي لآلفا (مقياس الصدق)

٠.٩٣٣	٠.٨٧١	١	٠.٨٦٤	١٢	أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر
٠.٩٧٣	٠.٩٤٧	٦	٠.٩١٩	١٨	أساليب التهرب الضريبي في البيئة المصرية
٠.٨٠٦	—	—	٠.٦٥١	٥	الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية
٠.٩٤٩	٠.٩٠٢	٣	٠.٨٩٥	١٩	إمكانية الاعتماد علي المدخل المقترح لإكتشاف حالات التهرب
٠.٩٢٦	٠.٨٥٨	٣	٠.٦٣٣	٥	إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية

يتضح من جدول (٥) أنه في ضوء النتائج السابقة الخاصة بتقييم الثبات والصدق في المقاييس المستخدمة بالدراسة الحالية يتضح إمكانية الاعتماد علي (١١) متغير لقياس أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر في صورة عبارات ويتم الاعتماد علي (١٢) متغير في صورة عبارات لقياس أساليب التهرب الضريبي في البيئة المصرية وايضاً يتم الاعتماد علي (٥) متغيرات في صورة عبارات لقياس الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية ويتم ايضاً الاعتماد علي (١٦) متغيراً لقياس إمكانية الاعتماد علي المراجعة القضائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية وأخيراً يمكن الاعتماد علي متغيران في صورة عبارات لقياس إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في البيئة المصرية . حيث تتمتع جميعها بدرجة عالية من الثبات والصدق كما هو مبين في الجدول السابق جدول (٥) .

كما يمكن إيجاد الثبات والصدق للإستمارة ككل بعد حذف العبارات الزائدة والتي لن تعطي أي معلومات إضافية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

### جدول ( ٦ )

يوضح نتائج إختبار معامل الفا كرونباخ للإستمارة ككل

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	20.4
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.928	75

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع أسئلة المقياس المستخدم في هذه الدراسة تبلغ (0.928) وهذا يدل على أن الإستمارة تتمتع بدرجة عالية من الثبات وبالتالي يمكن الإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي .

#### (2-5-5) إختبار الصدق

ويقصد به إلى أي مدى يقيس المقياس أو الأداة ما صممت من أجله وتم حساب معامل الصدق لكل متغير من متغيرات الدراسة عن طريق أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما هو موضح في جدول (5) حيث يتضح أن جميع المتغيرات تتم بدرجة عالية من الصدق ويتم أيضاً حساب الصدق للإستمارة ككل حيث وجد أنه (0.963) وهذه القيمة تدل على أن الإستمارة تتمتع بدرجة عالية من الصدق .

#### 6-5 ترميز البيانات :

تم إعطاء رموز لأسئلة المقياس على النحو التالي :  
D1 : ترمز للوظيفة .

D2 : ترمز لعدد سنوات الخبرة .

Y1<sub>1</sub>.....Y1<sub>12</sub> : ترمز إلى أسئلة الفرض الفرعي الأول.

Y2<sub>1</sub>.....Y2<sub>18</sub> : ترمز إلى أسئلة الفرض الفرعي الثاني.

Y3<sub>1</sub>.....Y3<sub>5</sub> : ترمز إلى أسئلة الفرض الفرعي الثالث.

Y4<sub>1</sub>.....Y4<sub>19</sub> : ترمز إلى أسئلة الفرض الفرعي الرابع.

Y5<sub>1</sub>.....Y5<sub>5</sub> : ترمز إلى أسئلة الفرض الفرعي الخامس.

#### 7-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لكي يقوم الباحثون بإختبار فروض الدراسة فقد تم الإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بإستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 16) ولكي نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة بيانات الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة . وقد اعتمد الباحثون في معرفة ذلك على إختبار كولمجروف سمرنوف (k-s) kolmogorov-smirnov ويقوم إختبار كولمجروف سمرنوف على إختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرض البديل بأن المجتمع المسحوب منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي . ويتم إتخاذ قرار بناء على قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (sig) بالنسبة إلى قيمة مستوي المعنوية ( $\alpha$ ) فإذا كانت (sig) أكبر من ( $\alpha$ ) فإن هذا يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الإعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات المعلمية parametric-tests أما إذا كانت قيمة مستوي الدلالة (sig) أقل من قيمة مستوي المعنوية فإننا في هذه الحالة نقبل الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ويتم الإعتماد على الأساليب الإحصائية للإختبارات اللامعلمية Non- parametric tests وقد قام الباحثون بتطبيق هذا الإختبار على عينة الدراسة كما هو موضح في جدول (7) وذلك على النحو التالي :

#### جدول ( ٧ )

#### يوضح نتائج اختبار كولمجروف سمرنوف لإختبار الطبيعة

القرار	مستوي الدلالة Asymp sig (z-taild)	قيمة إحصاء الإختبار kolmogrov-smirnov (z)	متغيرات الدراسة
غير طبيعي	0.032	1.439	أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في



بيئة الأعمال المصرية			
أساليب التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية	١.٣٧٢	٠.٠٤٦	غير طبيعي
الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية	١.٥٣٩	٠.٠١٨	غير طبيعي
إمكانية الإعتماد علي المدخل المقترح لكشف حالات التهرب الضريبي	١.٧٤٤	٠.٠٠٥	غير طبيعي
إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية	٢.٩٠٨	٠.٠٠٠	غير طبيعي

من الجدول (٧) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (sig) لجميع المتغيرات ما أقل من مستوي المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الإعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات اللامعلمية Non- parametric tests .

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية للإختبارات اللامعلمية بالنسبة لجميع الفروض سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية للإختبارات المعلمية .

لذلك فإن الباحثين سيقوموا بإختيار فروض الدراسة من خلال عدة مستويات :  
**أولاً : تحليل وصفي** لكل فقرة من فقرات الإستقصاء وذلك لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف علي الإتجاه العام للإجابات لكل عبارة .

**ثانياً : إختبار T لعينة واحدة**

يستخدم لإختبار الفرضية حول متوسط مجتمع واحد وذلك من خلال إختبار فيما إذا كان متوسط العينة يختلف إختلافاً معنوياً عن القيمة الإفتراضية لمتوسط المجتمع .

**ثالثاً : أسلوب تحليل التباين أحادي الإتجاه One- Way ANOVA**

يستخدم لإختبار فرضيات حول متوسطات أكثر من مجتمعين .

**رابعاً : إختبار chi-square**

وهو إختبار غير معلمي يكون الهدف منه هو معرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكرار المتوقع والتكرار المشاهد المتمثل في آراء العينة وذلك لكل عبارات الإستقصاء .

**خامساً : إختبار كروسكال والاس**

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الإختبار لمقارنة آراء مجموعات عينات الدراسة وتحديد الإختلافات الجوهرية .

**سادساً : إختبار فريد مان**

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين آراء أكثر من مجموعتين مرتبطتين حيث يقوم هذا الإختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة ويعكس هذا الترتيب أهمية هذه المجموعة .

### سابعاً : إختبار ويلكوكسون

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين آراء مجموعتين مرتبطتين ويقوم أيضاً بإعطاء ترتيب ويعكس هذا الترتيب أهمية كل مجموعة .

### ٨-٥ نتائج التحليل الإحصائي وإختبارات الفروض :

فيما يلي يتناول الباحثون نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية وإختبار صحة الفروض علي النحو التالي:

#### ١-٨-٥ نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرئيسي

ينص الفرض الرئيسي العدمي على : لا يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية من خلال مدخل مقترح لذلك ، ويندرج من ذلك الفرض الفرعي التالية :

- ١- الفرض الفرعي العدمي الأول : لا يوجد أسباب واضحة في بيئة الأعمال المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي .
- ٢- الفرض الفرعي العدمي الثاني : لا تؤثر أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية على زيادة ظاهرة التهرب الضريبي .
- ٣- الفرض الفرعي العدمي الثالث : ليس هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .
- ٤- الفرض الفرعي العدمي الرابع : لا تؤثر الإجراءات المتخذة لتنفيذ المراجعة القضائية باستخدام المدخل المقترح في اكتشاف حالات التهرب الضريبي .
- ٥- الفرض الفرعي العدمي الخامس : لا يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للكشف عن حالات التهرب الضريبي .

#### (١) إختبار الفرض الفرعي الأول :

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه لا توجد أسباب واضحة في بيئة الأعمال المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي . يمكن إختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس إستجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الفرض وذلك كالآتي :

أولاً : التحليل الإستكشافي وإيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة بالفرض الأول .

#### جدول ( ٨ )

يوضح التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة التي تختبر الفرض الفرعي الأول

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
Y1 <sub>1</sub>	٥٣	٥٣	١٧	٢٣	١١	٣.٧٢٦١	١.٢٦٣٩٦	موافق بشدة
	%٣٣.٨	%٣٣.٨	%١٠.٨	%١٤.٦	%٧			
Y1 <sub>2</sub>	٥٨	٥٩	١٨	١٧	٥	٣.٩٤٢٧	١.٠٩٩٢٠	موافق
	%٣٦.٩	%٣٧.٨	%١١.٥	%١٠.٨	%٣.٢			
Y1 <sub>3</sub>	٥٩	٤٨	١٥	٢٤	١١	٣.٧٦٤٣	١.٢٩١٦٩	موافق بشدة
	%٣٧.٦	%٣٠.٦	%٩.٦	%١٥.٣	%٧			
Y1 <sub>4</sub>	٧٢	٥٠	١٨	١١	٦	٤.٠٨٩٢	١.٠٩٤١٣	موافق بشدة
	%٤٥.٩	%٣١.٨	%١١.٥	%٧	%٣.٨			
Y1 <sub>5</sub>	٦٤	٥٧	١١	١٦	٩	٣.٩٦١٨	١.١٨٦٩٢	موافق بشدة
	%٤٠.٨	%٣٦.٣	%٧	%١٠.٢	%٥.٧			
Y1 <sub>6</sub>	٧٣	٥٥	١٥	٧	٧	٤.١٤٦٥	١.٠٦١٠٥	موافق بشدة
	%٤٦.٥	%٣٥	%٩.٦	%٤.٥	%٤.٥			

موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	الإجمالي
1.22381	3.8153	11	14	26	48	58	Y17	7	36.9%
1.10105	4.0446	5	18	16	44	74	Y18	3.2%	11.5%
1.04179	4.2484	4	10	16	40	87	Y19	2.5%	6.4%
0.92787	4.3631	4	4	13	46	90	Y10	2.5%	2.5%
0.97091	4.3694	2	9	17	30	99	Y12	1.3%	5.7%
1.1197	4.0428	75	135	182	530	787	الإجمالي	4.3%	8.8%

من الجدول السابق نجد أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي تقوم بإختبار الفرض الفرعي الأول والمتعلق بوجود أسباب واضحة تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية حيث نلاحظ أن الوسط الحسابي لجميع العبارات على مستوى عينة الدراسة أكبر من 3 وهذا يدل على أن هناك موافقة وإقرار من العينة على وضوح الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .

#### ثانياً : إختبار chi-square للفرض الفرعي الأول

يوضح الجدول التالي نتائج إختبار كاي<sup>2</sup> الخاصة بالفرض الفرعي الأول .

#### جدول ( ٩ )

يوضح نتائج إختبار كاي<sup>2</sup> للفرض الفرعي الأول

مستوى الدلالة الإحصائية (sig)	قيمة chi-square المحسوبة للإختبار	نسب الموافقة	العبرة
0.000	51.822	67.6%	Y11
0.000	81.312	74.5%	Y12
0.000	56.599	68.2%	Y13
0.000	103.03	77.7%	Y14
0.000	91.503	77.1%	Y15
0.000	119.33	81.5%	Y16
0.000	55.134	67.5%	Y17
0.000	98.318	75.1%	Y18
0.000	146.85	80.9%	Y19
0.000	174.75	86.6%	Y10
0.000	195.70	82.2%	Y12

من جدول (٩) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لجميع العبارات (صفر sig) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه لا توجد أسباب واضحة في بيئة الأعمال المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي وقبول الفرض البديل بأن هناك أسباب عديدة ومتنوعة وواضحة تبرر زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية وذلك بدرجة ثقة 95% .

#### ثالثاً : إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الأول

يتم إجراء هذا الإختبار لمعرفة مدى وجود فروق معنوية بين إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي ..

#### جدول (١٠)

### يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس الخاصة بإختبار الفرض الفرعي الأول

العبارة	بكالوريوس تجارة	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتوراه في المحاسبة	قيمة chi-square المحسوبة	
					متوسط الرتب	متوسط الرتب
Y1 <sub>1</sub>	٧٧.٢٧	٨٥.٣٢	٧٨.٦٢	٨٤	٠.٧١٣	٠.٨٧٠ غير معنوية
Y1 <sub>2</sub>	٧٦.٠٣	٨١.٢٦	٨٤.٠١	٨٩.٥	١.١٩٢	٠.٧٥٥ غير معنوية
Y1 <sub>3</sub>	٧٨.٧٨	٨٤.١٢	٧٧.٢٤	٦٤.٨٣	٠.٧٢٩	٠.٨٦٦ غير معنوية
Y1 <sub>4</sub>	٧٨.١١	٧٣.٥٨	٨٤.٧٢	٨٠.٨٣	١.١٢٧	٠.٧٧١ غير معنوية
Y1 <sub>5</sub>	٧٦.٨٥	٨٥.٩٦	٧٩.١٤	٨٥.١٧	٠.٩٥٩	٠.٨١١ غير معنوية
Y1 <sub>6</sub>	٧٧.٩٩	٧٧.٧٢	٨٣.٣٨	٦٦.٦٧	٠.٧٣٥	٠.٨٦٥ غير معنوية
Y1 <sub>7</sub>	٧٣.١٤	٨٥.٤	٨٧.٦٨	٩٨.٥	٤.٢٨٧	٠.٢٣٢ غير معنوية
Y1 <sub>8</sub>	٧٥.٤٨	٩٠.٧٤	٧٨.٠٥	١٠٠.٨٣	٣.٣٦١	٠.٣٣٩ غير معنوية
Y1 <sub>9</sub>	٧٣.٦٣	٩١.٤٤	٨٢.٨٢	٩٢.٨٣	٤.٥٥٠	٠.٢٠٨ غير معنوية
Y1 <sub>10</sub>	٧٨.٥٤	٩٦.١٨	٦٥.٨٢	١١٢.٥	١٠.٥٨٠	٠.٠١٤ غير معنوية
Y1 <sub>12</sub>	٧٧.٣٣	٨٥.٦٦	٨١.٠٥	٤٩.٣٣	٢.٧١٧	٠.٤٣٧ غير معنوية

من جدول (١٠) نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع العبارات ما عدا العبارة (Y1<sub>10</sub>) أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يدل على أنه لا توجد فروض ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي أما بالنسبة للعبارة (Y1<sub>10</sub>) فكانت قيمة الدلالة ( $\text{sig}=0.014$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية وهذا يعني أن هناك فروق في آراء العينة بالنسبة للمؤهل لهذه العبارة .

#### رابعاً : إختبار فريدمان للفرض الفرعي الأول

يمكن من خلال إختبار فريدمان توضيح الأهمية النسبية للعبارات التي تقوم بإختبار الفرض الفرعي الأول وذلك كالآتي :

#### جدول (١١)

#### يوضح نتائج إختبار فريدمان للفرض الفرعي الأول

العبارة	متوسط الرتب	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية (sig)
Y1 <sub>1</sub>	٥.٢٥	٧٦.٠٥٨	٠.٠٠٠
Y1 <sub>2</sub>	٥.٦٥		
Y1 <sub>3</sub>	٥.٣		
Y1 <sub>4</sub>	٦.١٦		
Y1 <sub>5</sub>	٥.٨٨		

		٦.١٨	Y1 <sub>6</sub>
		٥.٣٩	Y1 <sub>7</sub>
		٥.٩٩	Y1 <sub>8</sub>
		٦.٤٩	Y1 <sub>9</sub>
		٦.٨	Y1 <sub>10</sub>
		٦.٩	Y1 <sub>12</sub>

من الجدول (١١) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لإختبار فريدمان ( $\text{sig}=0$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يدل على أن هناك إختلاف بين آراء عينة الدراسة حول أهمية العبارات التي تختبر الفرض الأول الفرعي .

## ٢) إختبار الفرض الفرعي الثاني

ينص الفرض العدمي الفرعي الثاني على : لا تؤثر أساليب التهرب الضريبي المتبعة في البيئة المصرية على زيادة ظاهرة التهرب الضريبي ، ويمكن إختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس إستجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الفرض في إستمارة الإستقصاء وذلك كما يلي :

أولاً : عمل تحليل وصفي وإيجاد النسب والتكرارات المنوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري .

## جدول (١٢)

يوضح التكرارات والنسب المنوية والوسط الحسابي والإنحراف المعياري للأسئلة التي تختبر الفرض الفرعي الثاني

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
Y2 <sub>6</sub>	٦٧	٥٧	٢٠	١٢	١	٤.١٢٧٤	٠.٩٥٢٢٣	موافق بشدة
	%٤٢.٧	%٣٦.٣	%١٢.٧	%٧.٦	%٠.٦			
Y2 <sub>7</sub>	٥٥	٦٣	١٦	٢١	٢	٣.٩٤٢٧	١.٠٥١٥١	موافق بشدة
	%٣٥	%٤٠.١	%١٠.٢	%١٣.٤	%١.٣			
Y2 <sub>8</sub>	٧٦	٥٨	١٤	٧	٢	٤.٢٦٧٥	٠.٨٩٤٣٠	موافق بشدة
	%٤٨.٤	%٣٦.٩	%٨.٩	%٤.٥	%١.٣			
Y2 <sub>9</sub>	٥٩	٥٠	١٢	٢٠	١٦	٣.٧٣٨٩	١.٣٤٩٩٦	موافق بشدة
	%٣٧.٦	%٣١.٨	%٧.٦	%١٢.٧	%١٠.٢			
Y2 <sub>10</sub>	٦٢	٥٣	٢٢	١٧	٣	٣.٩٨٠٩	١.٠٧١٠١	موافق بشدة
	%٣٩.٥	%٣٣.٨	%١٤	%١٠.٨	%١.٩			
Y2 <sub>11</sub>	٥١	٥٩	٣٢	١٤	١	٣.٩٢٣٦	٠.٩٧١٠٠	موافق
	%٣٢.٥	%٣٧.٦	%٢٠.٤	%٨.٩	%٠.٦			
Y2 <sub>12</sub>	٥٤	٥٨	٢٢	١٨	٥	٣.٨٧٩٠	١.١٠٥٦٤	موافق
	%٣٤.٤	%٣٦.٩	%١٤	%١١.٥	%٣.٢			
Y2 <sub>13</sub>	٦٧	٥٩	١٣	١٣	٥	٤.٠٨٢٨	١.٦١٩٤	موافق بشدة
	%٤٢.٧	%٣٧.٦	%٨.٣	%٨.٣	%٣.٢			
Y2 <sub>14</sub>	٨٠	٥١	١١	٩	٦	٤.٢١٠٢	١.٠٥٦٣١	موافق بشدة
	%٥١	%٣٢.٥	%٧	%٥.٧	%٣.٨			

موافق بشدة	١.٠٤٩٨٤	٤.١١٤٦	٥	١١	١٥	٥٦	٧٠	Y2 <sub>15</sub>
			%٣.٢	%٧	%٩.٦	%٣٥.٧	%٤٤.٦	
موافق بشدة	١.٠٣٠٢١	٤.٠٩٥٥	٣	١٥	١٣	٥٩	٦٧	Y2 <sub>16</sub>
			%١.٩	%٩.٦	%٨.٣	%٣٧.٦	%٤٢.٧	
موافق بشدة	١.٠٢٥٩٢	٤.١٣٣٨	٣	١١	٢٢	٤٧	٧٤	Y2 <sub>17</sub>
			%١.٩	%٧	%١٤	%٢٩.٩	%٤٧.١	
موافق بشدة	١.٠٥١٦	٤.٠٤١٤	٥٢	١٦٨	٢١٢	٦٧٠	٧٨٢	الإجمالي
			%٣	%٩	%١١.٢	%٣٥.٥	%٤١.٥	

من جدول (١٢) نجد أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي تختبر الفرض العدمي الثاني والمتعلق بأن أساليب التهرب الضريبي المتبعة في البيئة المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي حيث نلاحظ أن الوسط الحسابي لجميع الأسئلة على مستوى العينة أكبر من ٣ في حين بلغ المتوسط العام لهذا الفرض ٤.٠٤١٤ وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على أن أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي .

### ثانياً : إختبار chi-square للفرض الفرعي الثاني

يوضح الجدول التالي نتائج إختبار كاي للفرض الفرعي الثاني .

#### جدول (١٣)

يوضح نتائج إختبار كاي للفرض الفرعي الثاني

العبرة	نسب الموافقة	قيمة chi-square المحسوبة للإختبار	مستوى الدلالة الإحصائية (sig)
Y2 <sub>6</sub>	%٧٩	١٠٦.٧٨	٠.٠٠٠
Y2 <sub>7</sub>	%٧٥.١	٨٨.٠٦٤	٠.٠٠٠
Y2 <sub>8</sub>	%٨٥.٣	١٤٢.٠١	٠.٠٠٠
Y2 <sub>9</sub>	%٦٩.٤	٥٨.٩٥٥	٠.٠٠٠
Y2 <sub>10</sub>	%٧٣.٣	٧٩.٧٨٣	٠.٠٠٠
Y2 <sub>11</sub>	%٧٠.١	٧٥.٥٨٠	٠.٠٠٠
Y2 <sub>12</sub>	%٧١.٣	٦٩.٥٢٩	٠.٠٠٠
Y2 <sub>13</sub>	%٨٠.٣	١٠٨.٣٨	٠.٠٠٠
Y2 <sub>14</sub>	%٨٣.٥	١٣٧.٢٣	٠.٠٠٠
Y2 <sub>15</sub>	%٨٠.٣	١١٠.٧٣	٠.٠٠٠
Y2 <sub>16</sub>	%٨٠.٣	١٠٩.٩٥	٠.٠٠٠
Y2 <sub>17</sub>	%٧٧	١٠٧.٢٩	٠.٠٠٠

من جدول (١٣) نجد ان قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لجميع العبارات (sig=0) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي القائل بأن أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية لا تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي ، وقبول الفرض البديل الذي يقر بأن أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

### ثالثاً : إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني

#### جدول (١٤)

يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني

العبرة	بكالوريوس تجارة	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتوراه في المحاسبة	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية (sig)

		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
Y2 <sub>6</sub>	٠.٦٩٦	١.٤٤٠	٥٧	٧٥.٠٣	٧٨.٥	٨١.٤٥
Y2 <sub>7</sub>	٠.٨٥٧	٠.٧٦٧	٥٨.١٧	٧٨.٥٣	٨٠.٨٦	٧٩.٣٦
Y2 <sub>8</sub>	٠.٨٩٩	٠.٥٩١	٩٧.١٧	٧٨.٨٢	٧٩.١٢	٧٨.٤٥
Y2 <sub>9</sub>	٠.٩٢٢	٠.٤٨٥	٧٦	٨٣.٣١	٧٧.٣٢	٧٧.٨٢
Y2 <sub>10</sub>	٠.٨٨١	٠.٦٦٩	٦٩.١٧	٨٣.١٦	٨٠.٢٨	٧٧.٣
Y2 <sub>11</sub>	٠.٢٢١	٤.٤٠٣	٣١.٣٣	٧٥.١٥	٧٩.١٨	٨٢.٠٥
Y2 <sub>12</sub>	٠.٠٥٣	٧.٦٨٠	٢١.١٧	٨٢.٣	٩٠.٥٢	٧٦.٤٣
Y2 <sub>13</sub>	٠.٠٣٤	٨.٧	١٦.٣٣	٧٥.٤١	٩٠.٥٦	٧٩.٣٥
Y2 <sub>14</sub>	٠.٠٣٠	٨.٩٦٥	٤٩.٨٣	٨٧.٠٤	٩٥.٠٤	٧٢.٣٦
Y2 <sub>15</sub>	٠.٢٠٨	٤.٥٥٢	٦٤.٣٣	٨٥.٥٧	٩٠.٥٢	٧٣.٧١
Y2 <sub>16</sub>	٠.١٥٦	٥.٢٢٠	٥٣.٣٣	٨٣.٤٦	٩٢.٦٤	٧٤.٣٤
Y2 <sub>17</sub>	٠.٣١١	٣.٥٧٩	٥١.٦٧	٨٤.١٦	٨٧.٩	٧٥.٤

من جدول (١٤) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لجميع العبارات ما عدا العبارات (Y2<sub>12</sub>, Y2<sub>13</sub>, Y2<sub>14</sub>) أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يدل على عدم وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي أما بالنسبة للعبارات (Y2<sub>12</sub>, Y2<sub>13</sub>, Y2<sub>14</sub>) فنجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية أقل من مستوى المعنوية كما هو واضح بالجدول وهذا يدل على وجود فروق في آراء العينة بالنسبة للمؤهل العلمي لهذه العبارات .

رابعاً : إختبار فريدمان للفرض الفرعي الثاني

جدول (١٥)

يوضح نتائج إختبار فريدمان للفرض الفرعي الثاني

العبارة	متوسط الرتب	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية (sig)
Y2 <sub>6</sub>	٦.٧٢	٦٦.٦٦٤	٠.٠٠٠
Y2 <sub>7</sub>	٥.٩٨		
Y2 <sub>8</sub>	٧.٢٥		
Y2 <sub>9</sub>	٥.٨٣		
Y2 <sub>10</sub>	٦.٢٩		
Y2 <sub>11</sub>	٥.٩٢		
Y2 <sub>12</sub>	٥.٨٣		
Y2 <sub>13</sub>	٦.٧٤		
Y2 <sub>14</sub>	٧.٢٢		
Y2 <sub>15</sub>	٦.٨٣		
Y2 <sub>16</sub>	٦.٦٥		
Y2 <sub>17</sub>	٦.٧٤		

من الجدول (١٥) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لإختبار فريدمان ( $\text{sig}=0$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية وهذا يدل على أن هناك إختلاف بين آراء العينة حول أهمية كل عبارة من العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني الفرعي .

(٣) إختبار الفرض الفرعي الثالث

ينص الفرض العدمي الفرعي الثالث على : ليس هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي ، ويمكن إختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس إستجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الجزء كالآتي :

أولاً : عمل تحليل إستكشافي وإيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالفرض الثالث .

جدول (١٦)

### يوضح التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة التي تختبر الفرض الفرعي الثالث

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y3 <sub>1</sub>	٩٤	٤٥	١٣	٣	٢	٤.٤٣٩٥	٠.٨٢٦٩٣	موافق
	%٥٩.٩	%٢٨.٧	%٨.٣	%١.٩	١.٣			بشدة
Y3 <sub>2</sub>	٩٦	٤٥	١٢	٢	٢	٤.٤٧١٣	٠.٧٩٧١١	موافق
	%٦١.١	%٢٨.٧	%٧.٦	%١.٣	%١.٣			بشدة
Y3 <sub>3</sub>	٥٥	٦٤	٣٠	٥	٣	٤.٠٣٨٢	٠.٩١٩٠٧	موافق
	%٣٥	%٤٠.٨	%١٩.١	%٣.٢	%١.٩			
Y3 <sub>4</sub>	٥٩	٦٣	٢٩	٤	٢	٤.١٠١٩	٠.٨٧٨٤١	موافق
	%٣٧.٦	%٤٠.١	%١٨.٥	%٢.٥	%١.٣			
Y3 <sub>5</sub>	٥٥	٦٨	٢٨	٤	٢	٤.٠٨٢٨	٠.٨٦٢٠٣	موافق
	%٣٥	%٤٣.٣	%١٧.٨	%٢.٥	%١.٣			
الإجمالي	٣٥٩	٢٨٥	١١٢	١٨	١١	٤.٢٢٦٧	٠.٨٥٦٧١	موافق
	%٤٥.٧	%٣٦.٣	%١٤.٢٦	%٢.٤٩	%١.٤			بشدة

من الجدول (١٦) نجد أن هناك موافقة من أفراد العينة على العبارات التي تقوم باختبار الفرض الفرعي الثالث والمتعلق بوجود ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي ، حيث نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات على مستوى عينة الدراسة أكبر من ٣ وبلغ الوسط الحسابي العام أيضاً لهذا الفرض ٤.٢٢٦٧ وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على أن هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية.

#### ثانياً : إختبار chi-square للفرض الفرعي الثالث

الجدول التالي يوضح نتائج إختبار كلاً والمتعلق بالفرض الفرعي الثالث

#### جدول (١٧)

#### يوضح نتائج إختبار كلاً للفرض الفرعي الثالث

العبارة	نسب الموافقة	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية (sig)
Y3 <sub>1</sub>	%٨٨.٦	١٩٤.٦٨	٠.٠٠٠
Y3 <sub>2</sub>	%٨٩.٨	٢٠٥.٨٣	٠.٠٠٠
Y3 <sub>3</sub>	%٧٥.٨	٩٩.٥٢	٠.٠٠٠
Y3 <sub>4</sub>	%٧٧.٧	١٠٧.٦٨	٠.٠٠٠
Y3 <sub>5</sub>	%٧٨.٣	٨٢.٩٦٢	٠.٠٠٠

من الجدول السابق نجد أن قيمة مستوى الدلالة لجميع العبارات (sig=0) وهي أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه ليس هناك ما يميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي ، ويتم قبول الفرض البديل بأن المراجعة القضائية بها العديد من الصفات التي تجعلها مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية .

#### ثالثاً : إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثالث

تم إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثالث كما يلي :

#### جدول (١٨)

#### يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس الخاص باختبار الفرض الفرعي الثالث

العبارة	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتوراة في المحاسبة	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية



متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	sig
77.72	82.74	79.69	77.67	0.344	0.952	غير معنوية
74.42	90.3	82.18	86	3.650	0.302	غير معنوية
75.82	84.04	82.09	90.33	1.333	0.721	غير معنوية
76.47	94.32	74.26	87.33	4.139	0.247	غير معنوية
72.6	97.18	83.11	73	7.094	0.069	غير معنوية

من الجدول (18) نجد أن قيمة مستوي الدلالة الإحصائية لجميع العبارات أكبر من مستوي المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة من جانب المؤهل العلمي .

#### رابعاً : إختبار فريدمان للفرض الفرعي الثالث

يمكن توضيح الأهمية النسبية للعبارات التي تقوم بإختبار الفرض الفرعي الثالث من خلال إختبار فريدمان كالآتي :

#### جدول (19)

##### يوضح نتائج إختبار فريدمان للفرض الفرعي الثالث

العبارات	متوسط الرتب	قيمة chi-square المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية
Y3 <sub>1</sub>	3.36	69.064	0.000
Y3 <sub>2</sub>	3.46		
Y3 <sub>3</sub>	2.68		
Y3 <sub>4</sub>	2.77		
Y3 <sub>5</sub>	2.71		

من الجدول (19) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية لإختبار فريدمان ( $\text{sig}=0$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) بين آراء عينة الدراسة حول أهمية العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثالث .

#### 4- إختبار الفرض الفرعي الرابع

ينص الفرض العدمي الفرعي الرابع علي : لا تؤثر الإجراءات المتخذة لتنفيذ المراجعة القضائية بإستخدام المدخل المقترح في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية ، وتم إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس إستجابات عينة الدراسة علي الأسئلة الخاصة بهذا الفرض وذلك كالآتي :

أولاً : التحليل الوصفي وإيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة بهذا الفرض .

#### جدول (20)

##### يوضح التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري

##### للعبارات التي تختبر الفرض الفرعي الرابع

العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
--------	------------	-------	-------	-----------	-----------	---------------	-------------------	---------------

			بشدة					
موافق	٠.٨٤٩٤٨	٤.٣٦٩٤	٢	٥	١١	٥٤	٨٥	Y43
بشدة			%١.٣	%٣.٢	%٧	%٣٤.٤	%٥٤.١	
موافق	١.٠١٨١٣	٤.٣١٢١	٢	١٢	١٦	٣٢	٩٥	Y45
بشدة			%١.٣	%٧.٦	%١٠.٢	%٢٠.٤	%٦٠.٥	
موافق	١.٠٨٢٩٢	٤.٠١٩١	٤	١٦	١٨	٥٤	٦٥	Y46
بشدة			%٢.٥	%١٠.٢	%١١.٥	%٣٤.٤	%٤١.٤	
موافق	١.١١٤٥٠	٤.٠٣٨٢	٦	١١	٢٥	٤٤	٧١	Y47
بشدة			%٣.٨	%٧	%١٥.٩	%٢٨	%٤٥.٢	
موافق	١.٠٠٥٧٨	٤.٢٥٤٨	٥	٥	١٩	٤٤	٨٤	Y48
بشدة			%٣.٢	%٣.٢	%١٢.١	%٢٨	%٥٣.٥	
موافق	٠.٨١٨٩٩	٤.٢١٦٦	٢	٣	١٨	٧٠	٦٤	Y49
بشدة			%١.٣	%١.٩	%١١.٥	%٤٤.٦	%٤٠.٨	
موافق	٠.٨٩١٧٨	٤.٢١٠٢	٣	٦	١٣	٦٨	٦٧	Y410
بشدة			%١.٩	%٣.٨	%٨.٣	%٤٣.٣	%٤٢.٧	
موافق	٠.٩٠٠٢٦	٤.٣٢٤٨	٣	٥	١٣	٥٣	٨٣	Y411
بشدة			%١.٩	%٣.٢	%٨.٣	%٣٣.٨	%٥٢.٩	
موافق	٠.٩٠٦١٨	٤.٢٨٦٦	٣	٥	١٥	٥٥	٧٩	Y412
بشدة			%١.٩	%٣.٢	%٩.٦	%٣٥	%٥٠.٣	
موافق	٠.٨٨٧٧٠	٤.٢٩٩٤	٣	٤	١٥	٥٦	٧٩	Y413
بشدة			%١.٩	%٣.٢	%٩.٦	٣٥٥	%٥٠.٣	
موافق	٠.٩١١٩٣	٤.٣٥٠٣	٣	٧	٨	٥٣	٨٦	Y414
بشدة			%١.٩	%٤.٥	%٥.١	%٣٣.٨	%٥٤.٨	
موافق	٠.٨٧٦٣٦	٤.٢٥٤٨	٢	٤	٢١	٥٥	٧٥	Y415
بشدة			%١.٣	%٢.٥	%١٣.٤	%٣٥	%٤٧.٨	
موافق	٠.٩٦١٨٧	٤.١٥٢٩	٢	٩	٢٣	٥٢	٧١	Y416
بشدة			%١.٣	%٥.٧	%١٤.٦	%٣٣.١	%٤٥.٢	
موافق	٠.٩٤٦١٢	٤.١٨٤٧	٤	٤	٢٢	٥٦	٧١	Y417
بشدة			%٢.٥	%٢.٥	%١٤	%٣٥.٧	%٤٥.٢	
موافق	٠.٩٦١٧٥	٤.٢٦١١	٣	٨	١٥	٥٠	٨١	Y418
بشدة			%١.٩	%٥.١	%٩.٦	%٣١.٨	%٥١.٦	
موافق	٠.٨٤٠٠١	٤.٣١٨٥	٢	٣	١٧	٥٦	٧٩	Y419
بشدة			%١.٣	%١.٩	%١٠.٨	%٣٥.٧	%٥٠.٣	
موافق	٠.٩٣٥٨٦	٤.٢٤٠٨	٤٩	١٠٧	٢٦٩	٨٥٢	١٢٣٥	الإجمالي
بشدة			%١.٩	%٤.٢٥	%١٠.٧	%٣٤	%٤٩.١٦	

من جدول (٢٠) نجد أن هناك إتجاه من أفراد العينة علي الموافقة علي العبارات التي تقوم باختبار الفرض الفرعي الرابع والذي يؤكد علي أن الإجراءات المتخذة لتنفيذ المراجعة القضائية باستخدام المدخل المقترح تؤثر في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من ٣ وأن المتوسط الحسابي العام لهذا الفرض ٤.٢٤٠٨ .

### ثانياً : إختبار chi-square للفرض الفرعي الرابع

يوضح الجدول التالي نتائج إختبار كلاً للفرض الفرعي الرابع

#### جدول (٢١)

يوضح نتائج إختبار كلاً للفرض الفرعي الرابع

مستوي الدلالة الإحصائية (sig)	قيمة chi-square المحسوبة	نسبة الموافقة	العبارة
٠.٠٠٠٠	١٧٠.٧٣	%٨٨.٥	Y43
٠.٠٠٠٠	١٧٥.٨٩	%٨٠.٩	Y45
٠.٠٠٠٠	٨٩.٤٠١	%٧٥.٨	Y46

٠.٠٠٠	٩٠.١٠٢	%٧٣.٢	Y47
٠.٠٠٠	١٤٢.٤٥	%٨١.٥	Y48
٠.٠٠٠	١٤٠.٠٣	%٨٥.٤	Y49
٠.٠٠٠	١٤٠.٠٣	%٨٦	Y410
٠.٠٠٠	١٥٨.٣١	%٨٦.٧	Y411
٠.٠٠٠	١٤٦.٣٤	%٨٥.٣	Y412
٠.٠٠٠	١٤٩.٥٩	%٨٦	Y413
٠.٠٠٠	١٧١.٨٨	%٨٨.٦	Y414
٠.٠٠٠	١٣٣.١٥	%٨٢.٨	Y415
٠.٠٠٠	١٠٩.٢١	%٧٨.٣	Y416
٠.٠٠٠	١١٩.٨٤	%٨٠.٩	Y417
٠.٠٠٠	١٤١.٠٥	%٨٣.٤	Y418
٠.٠٠٠	١٥١.٢٤	%٨٦	Y419

من الجدول (٢١) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية لجميع العبارات ( $\text{sig}=0$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي القائل بأن الإجراءات المتخذة لتنفيذ المراجعة القضائية باستخدام المدخل المقترح لا تؤثر في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية ، ويتم قبول الفرض البديل بأنه يمكن من خلال المدخل المقترح الاعتماد علي المراجعة القضائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية وذلك بدرجة ثقة ٩٥ % .

### ثالثاً : إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الرابع

الجدول التالي يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس لمعرفة مدي وجود فروق معنوية بين إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

### جدول (٢٢)

#### يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس الخاص بإختبار الفرض الفرعي الرابع

مستوي الدلالة الإحصائية sig	قيمة Chi-square المحسوبة للإختبار	دكتوراة في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	بكالوريوس	العبارة
		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠.٣٠٣ غير معنوية	٣.٦٣٨	٥٥.١٧	٨٥.٨٨	٨٥.٩	٧٥.١٤	Y43
٠.٠٣٣ معنوية	٨.٧٠٧	٢١.١٧	٨٥.٨٦	٨٦.٢٤	٧٦.١٦	Y45
٠.٢٢٠ غير معنوية	٤.٤١٠	٥٥.٦٧	٧٧.٣٢	٩٤.٠٨	٧٦.٣٤	Y46
٠.١٦٥ غير معنوية	٥.٠٩٥	٦٦.١٧	٧٨.٩٣	٩٥.٩٦	٧٤.٨٤	Y47
٠.٣٩٣ غير معنوية	٢.٩٩١	٤٧.٨٣	٧٣.٠١	٨١.٨٢	٨١.٦٦	Y48
٠.٢٢٨ غير معنوية	٤.٣٣٤	٦٢.٦٧	٧٧.٥٥	٩٤.٢٦	٧٥.٩٧	Y49
٠.٠٧٤ غير معنوية	٦.٩٣٧	٢٣.١٧	٨٦.١٥	٨٢.٩٦	٧٦.٨٧	Y410
١٣٧ غير معنوية	٥.٥٢٩	٥٦.٦٧	٨٧	٨٩.٥٦	٧٣.٦٤	Y411
٠.٠٦٩ غير معنوية	٧.٠٨٣	٥٨.٣٣	٨٢.٣٥	٩٦.٥٦	٧٣.٥٥	Y412
٠.٢١٢ غير معنوية	٤.٤٩٩	٥٨	٧٨.٨	٩٣.٧	٧٥.٧٧	Y413

0.022 معنوية	9.657	19.67	81.66	92.26	76.26	Y4 <sub>14</sub>
0.473 غير معنوية	2.541	47.17	75.16	84.24	80.16	Y4 <sub>15</sub>
0.035 معنوية	8.613	24.83	84.62	91.72	75.05	Y4 <sub>16</sub>
0.867 غير معنوية	0.728	83.5	83.93	77.66	77.32	Y4 <sub>17</sub>
0.456 غير معنوية	2.608	44	83.51	79.02	78.32	Y4 <sub>18</sub>
0.026 معنوية	9.303	19.5	87.34	86.84	75.46	Y4 <sub>19</sub>

من جدول (22) نجد أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لجميع العبارات ما عدا العبارات (Y4<sub>5</sub>, Y4<sub>14</sub>, Y4<sub>16</sub>, Y4<sub>19</sub>) أكبر من مستوى المعنوية وهذا يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي أما بالنسبة للعبارات (Y4<sub>5</sub>, Y4<sub>14</sub>, Y4<sub>16</sub>, Y4<sub>19</sub>) فكانت قيمة مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية مما يشير بوجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة لهذه العبارات .

#### رابعاً : إختبار فريدمان للفرض الفرعي الرابع

##### جدول (23)

يوضح نتائج إختبار فريدمان للفرض الفرعي الرابع لتوضيح الأهمية النسبية للعبارات

العبارات	متوسط الرتب	قيمة chi-square المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية
Y4 <sub>3</sub>	9.16	49.032	0.000
Y4 <sub>5</sub>	9.09		
Y4 <sub>6</sub>	7.52		
Y4 <sub>7</sub>	7.68		
Y4 <sub>8</sub>	8.72		
Y4 <sub>9</sub>	8.11		
Y4 <sub>10</sub>	8.19		
Y4 <sub>11</sub>	8.95		
Y4 <sub>12</sub>	8.66		
Y4 <sub>13</sub>	8.72		
Y4 <sub>14</sub>	9.12		
Y4 <sub>15</sub>	8.14		
Y4 <sub>16</sub>	8.03		
Y4 <sub>17</sub>	8.5		
Y4 <sub>18</sub>	8.65		
Y4 <sub>19</sub>	8.76		

من الجدول (23) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لإختبار فريدمان ( $\text{sig}=0$ ) وهو أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يدل على وجود إختلاف بين آراء عينة الدراسة حول أهمية العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الرابع .

#### ٥) إختبار الفرض الفرعي الخامس

ينص الفرض الفرعي الخامس على : أنه لا يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي ، وتم إختبار ذلك الفرض من خلال قياس آراء عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بهذا الفرض .  
أولاً : التحليل الإستكشافي وإيجاد التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة بهذا الفرض .

### جدول (٢٤)

يوضح التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة التي تختبر الفرض الفرعي الخامس.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y5 <sub>4</sub>	٨٩	٥١	١٣	٢	٢	٤.٤٢٠٤	٠.٨٠١٦٦	موافق بشدة
	%٥٦.٧	%٣٢.٥	%٨.٣	%١.٣	%١.٣			
Y5 <sub>5</sub>	٨٩	٥٨	٦	١	٣	٤.٤٥٨٦	٠.٧٧٢٠٣	موافق بشدة
	%٥٦.٧	%٣٦.٩	%٣.٨	%٠.٦	%١.٩			
الإجمالي	١٧٨	١٠٩	١٩	٣	٥	٤.٤٣٩٩	٠.٧٨٦٨٤٥	موافق بشدة
	%٥٦.٦٨	%٣٤.٧	%٦.٠٥	%٠.٩٥	%١.٥٩			

من الجدول (٢٤) نجد أن هناك اتجاه عام من أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي تقوم بإختبار الفرض الخامس والمتعلق بمدى تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي ، فنجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات على مستوى عينة الدراسة أكبر من ٣ وبلغ المتوسط الحسابي العام لهذا الفرض ٤.٤٣٩٥ وهذا يدل على إقرار وموافقة أفراد العينة على أنه يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي .

ثانياً : إختبار chi-square للفرض الفرعي الخامس

يوضح الجدول التالي نتائج إختبار كلاً للفرض الفرعي الخامس .

### جدول (٢٥)

يوضح نتائج إختبار كلاً للفرض الفرعي الخامس

العبارة	متوسط الرتب	قيمة chi-square المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
Y5 <sub>4</sub>	%٨٩.٢	١٨٣.٧٣	٠.٠٠٠
Y5 <sub>5</sub>	%٩٣.٦	٢٠٣.٨٥	٠.٠٠٠

يوضح الجدول (٢٥) أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لجميع العبارات ( $\alpha=0$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي بأنه لا يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية ويتم قبول الفرض البديل بأنه يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

ثالثاً : إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الخامس

لمعرفة مدى وجود فروق معنوية بين إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي تم إجراء هذا الإختبار .

### جدول (٢٦)

يوضح نتائج إختبار كروسكال والاس الخاص بإختبار الفرض الفرعي الخامس

العبارة	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتورة في المحاسبة	قيمة Chi-square المحسوبة للإختبار	مستوى الدلالة الإحصائية sig
Y5 <sub>4</sub>	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	٦.١٧٨	٠.١٠٣

غير معنوية						
0.048	2.120	64	85.3	72.02	78.85	Y55
غير معنوية						

من الجدول (٢٦) نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع العبارات أقل من مستوى المعنوية وهذا يدل على عدم وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي .

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	Y55 - Y54
Z	-.766 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.444

a. Based on negative ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

#### رابعاً : إختبار ويلكوسون Wilcoxon test

يتم من خلال ذلك الإختبار توضيح الأهمية النسبية للعبارتين اللتان تقومان بإختبار الفرض الفرعي الخامس .

#### جدول (٢٧)

يوضح نتائج إختبار ويلكوسون للفرض

#### الفرعي الخامس

من الجدول (٢٧) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.444) وهي أكبر من مستوى المعنوية وهذا يدل على عدم وجود إختلاف في آراء عينة الدراسة حول أهمية أي عبارة تختبر الفرض الفرعي الخامس .

#### ٢-٨-٥ إختبار الفرض الرئيسي بصورة كلية

\* يتم إختبار الفرض الرئيسي العدمي بصورة كلية والذي ينص على أنه لا يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية وذلك كالآتي :

يتم أولاً معرفة طبيعة التوزيع الذي تنتمي إليه البيانات وبإجراء إختبار كولمجراف سمرنوف نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية للإختبار (sig=0.470) وهي أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05) وبالتالي نجد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي تم تطبيق إختبار T لعينة واحدة وذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

#### جدول (٢٨)

نتائج إختبار T للفرض الرئيسي والمتعلق بمدى إمكانية الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية

#### One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفرض الرئيسي الثاني	29.199	153	.000	1.19235	1.1117	1.2730

من الجدول (٢٨) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لإختبار T تبلغ (sig=0) وهي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بأنه لا يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال

المصرية من خلال مدخل مقترح لذلك ويتم قبول الفرض البديل بأنه يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية وذلك بدرجة ثقة ٩٥% .

## ٦- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

### ١/٦ خلاصة البحث :

- ١- أن هناك حاجة متزايدة للطلب على خدمات المراجعة القضائية وذلك لأن المراجعة المالية غير قادرة وحدها على التصدي لكافة أنواع الغش والجرائم المالية .
- ٢- المراجعة المالية وفقاً لما جاء بمعايير المراجعة المصرية لا تستطيع وحدها التغلب على كافة الأنواع المختلفة للغش ، ومن الضروري استخدام أساليب المراجعة القضائية وذلك للتصدي لتلك المشكلات واكتشاف كافة أساليب الغش .
- ٣- يعتبر المراجع القضائي له دور هام في اكتشاف والقضاء على حالات التهرب الضريبي ، لما يتمتع به من براعة في أداء عمله والقدرة على المراجعة الشاملة لملفات الشركة محل الفحص الكترونياً ، والقدرة على الحصول على المعلومة من الآخرين بشكل كفاء ، حيث يمكنه تتبع فواتير البيع والشراء الخاصة بالشركة للوصول إلى حقيقة وضعها المالي ومن ثم إمكانية تحديد الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة .
- ٤- يترتب على استخدام المراجعة القضائية في الكشف عن التهرب الضريبي ، تجفيف منابع الخسائر التي تتكبدها الدولة نتيجة قيام بعض الشركات بالتحايل للقيام بالتهرب من ضريبة الدخل مما يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي وإنعاش الاقتصاد وزيادة تمويل الخزينة العامة للدولة ، وخفض الاقتراض من الخارج و الإعتماد على الموارد الداخلية ، زيادة حجم الإيرادات العامة للدولة ، و تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع ورفع مستوى المعيشة .

### ٢/٦ نتائج البحث :

- أسفرت نتائج الدراسة على ما يلي :
- رفض الفرض العدمي الرئيسي : " لا يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية " .
- وقبول الفرض البديل بأنه : يمكن الإعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
- كما أثبتت الدراسة صحة الفروض الفرعية للفرض الرئيسي على النحو التالي :
- ١) هناك أسباب واضحة تؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
  - ٢) تؤثر أساليب التهرب الضريبي المتبعة في بيئة الأعمال المصرية على زيادة ظاهرة التهرب الضريبي .
  - ٣) تتميز المراجعة القضائية عن المراجعة العادية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .
  - ٤) تؤثر الإجراءات المتبعة لتنفيذ المراجعة القضائية باستخدام الإطار المقترح على اكتشاف والتقريب عن حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية .
  - ٥) يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية للحد من حالات التهرب الضريبي .

### ٣/٦ توصيات البحث :

- ١- إصدار تشريع ينظم عمل المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية .
- ٢- إنشاء تنظيم مهني يتولى التطوير والتعليم المستمر للمراجعين القضائيين ومتابعة عملهم .

- ٣- رفع الوعي حول مهنة المراجعة القضائية من خلال إدراج المراجعة القضائية وإجراءاتها ضمن المناهج الدراسية بالجامعات .
- ٤- إقرار عقوبات صارمة على المنتهين من الضرائب ، وذلك من خلال تعديل القوانين الحالية .
- ٥- إنشاء تنظيم خاص بتقديم خدمات المراجعة القضائية لأي فرد أو مؤسسة أو جهة تطلب الإستعانة بالمراجع القضائي سواء بشكل مؤقت لحل مشكلة معينة أو بشكل دائم من خلال تعيينه بداخل المنظمة التي تطلب ذلك .

## المراجع

### أولاً : المراجع العربية

#### ( أ ) الكتب العلمية :

- ١- العجمي ، هاله عبدالفتاح ، ٢٠١٣ ، " المحاسبة الضريبية " ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ .
- ٢- القاضي ، مديحة محمد مختار ، مصطفى عبدالعزيز شاهين ، عصام الدين خليفة ، سعيد محمد مكاوي ، ٢٠١٤ ، " التهرب الضريبي " ، قطاع مكافحة التهرب الضريبي - مصلحة الضرائب المصرية ، ص ص ٩ - ٢٠٨ .
- ٣- حماد ، طارق عبدالعال ، ٢٠١١ ، " المحاسبة الابتكارية ( دوافعها - أساليبها - آثارها ) " ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، ص ص ١ - ٦١٥ .
- ٤- عبدالكريم ، عارف عبدالله ، ٢٠١١ ، " مشاكل معاصرة في المحاسبة الضريبية - كلية التجارة - جامعة طنطا .
- ٥- \_\_\_\_\_ ، ٢٠١٤ ، " المراجعة المتقدمة " ، الدار الجامعية - الإسكندرية .

#### (ب) الدوريات العلمية :

- ١- السيسي ، نجوى أحمد ، ٢٠٠٦ ، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة عين شمس ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص ص ٣٣ - ٨٤ .
- ٢- الشرايري ، ماجد عادل ، ٢٠٠٨ ، " مدى كفاية القوانين المنظمة للمحاسبة الضريبية في ظل التجارة الإلكترونية للحد من التهرب الضريبي " ، المجلة العلمية - كلية التجارة جامعة أسسوط ، ع.٤٤ ، ص ص ٥ - ٥٤ .
- ٣- خميس ، حسن كامل فرج ، ٢٠١٨ ، " قياس تأثير الملكية المؤسسية في علاقة التهرب الضريبي بالعوائد المدينة " ، الفكر المحاسبي ، مج. ٢٢ ، ع. ١ ، ص ص ١٢٤ - ١٧٠ .
- ٤- سمره ، ياسر محمد السيد عبدالعزيز ، ٢٠٠٩ ، " دراسة اختباريه لمدى تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي على التزام الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقي بالإقرار الضريبي في ظل قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، ع. ٢ ، ص ص ٣٢٧ - ٣٩٤ .

#### (ج) الرسائل العلمية :

- عبدالله ، مايسا علي محمد ، ٢٠١٣ ، " العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح : دراسة نظرية و تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة طنطا .

#### (د) مصادر أخرى :

- القانون المصري للضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

### ثانياً : المراجع الأجنبية

#### (A) Books:



- 1- Ranallo, Lawrence F., 2006, " ***A Guide To Forensic Accounting Investigation*** ", Ch:7 " Forensic Investigations And Financial Audits: Compare And Contrast" , Pp. 109-117 .
- (B) periodical:**
- 1- Al-Sharairi, Mohammad Enizan ,2018," The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in the Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian Auditors", ***International Journal of Economics and Finance***, Vol. 10, No. 1,pp.233-243.
- 2- Crumbley, Larry., 2012, " Forensic Accounting: Some Strategies For Detecting & Preventing Fraud ", Available At : [Http://AgaBr.Org/Downloads/Larry\\_Crumbley\\_Governmental\\_2012.Pdf](http://AgaBr.Org/Downloads/Larry_Crumbley_Governmental_2012.Pdf).
- 3- Dhaliwal, Dan S. & Cristi A. Gleason & Lillian F. Mills, 2004, " Last-Chance Earnings Management: Using The Tax Expense To Meet Analysts' Forecasts " , ***Contemporary Accounting Research*** Vol. 21, No. 2 , Pp. 431– 459 .
- 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](http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1522488)
- 5- Dubinina, Maryna & Iryna Ksonzhyk & Svitlana Syrtseva,2018," Forensic Accounting: The Essence And Prospects of Development In Ukraine", ***Baltic Journal of Economic Studies***, Vol. 4, No. 1,pp.131-138
- 6- Eiya, Ofiafoh & John I Otor, 2013, " Forensic Accounting As A Tool For Fighting Financial Crime In Nigeria ", ***Research Journal Of Finance And Accounting*** , Vol.4, No.6, pp. 18-25.
- 7- Fagbemi, Temitope Olamide & Olayinka Marte Uadiale & Abdurafiu Olaiya Noah, 2010, " The Ethics Of Tax Evasion: Perceptual Evidence From Nigeria ", ***European Journal Of Social Sciences***, Vol. 13, No. 3, pp. 360 – 371 .
- 8- Hegazy, Sarah & AlanSangster & AmrKotb, 2017, " Mapping forensic accounting in the UK ", ***Journal of International Accounting Auditing and Taxation***, Vol. 28, pp. 43-56.
- 9- Khersiat, Ola Mohammad ,2018," The Role of the Forensic Accountant in the Detection of Tax Fraud in Financial Statements: A Survey Study in the Jordanian Accounting and Auditing Offices and Firms", ***international Journal of Economics and Finance***, Vol. 10, No. 5. pp. 145-153.
- 10- Muehlmann, Brigitte W & Priscilla Burnaby & Martha Howe, 2012, " The Use Of Forensic Accounting Experts In Tax Cases

- As Identified In Court Opinions", *Journal Of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 4, Iss. 2, pp. 1-34 .
- 11- Ndubuisi, Amahalu Nestor & Ezechukwu Beatrice & Obi Juliet Chinyere, 2017, " Effect Of Forensic Accounting Application On Financial Crime Detection In Deposit Money Banks In Anambra State", *International Journal of Advanced Engineering and Management Research*, Vol. 2 Iss. 6, pp. 2350- 2379.
- 12- Okoye, Emma I. & Ndidika L. Akamobi, 2009, " The Role Of Forensic Accounting In Fraud Investigation and Litigation Support", *The Nigerian Academic Forum, A Multidisciplinary Journal*, National Association Of The Academics, Vol.11, No. 1, pp. 39- 44.
- 13- Omodero, Cordelia Onyinyechi & Michael Okpara, 2015," The Relevance Of Forensic Audit And Investigation In Resolving Tax Related Fraud and Malfeasance", available at: <https://www.ssrn.com/en/>.
- 14- Plessis, Danie Du, 2001, " A Growing Concern ", *Accountancy Sa , Accounting & Tax Periodicals* , Pp. 4-6 .
- 15- Rasmussen, Derk G. & Joseph L. Leauanae, 2005, " Expert Witness Qualifications and Selection ", *Journal Of Financial Crime*, Vol. 12, Iss 2 pp. 165 – 171 .
- 16- Rezaee, Zabihollah. (2002). Causes, Consequences, and Deterrence Of Financial Statement Fraud . Available At : <Http://Econ3.Upm.Edu.My/Kelasmaya/Sumberkursus/Jpk00018/Act3142/Rezaee.Pdf>.
- 17- Sellami, Mouna, 2015, " Incentives And Constraints Of Real Earnings Management: The Literature Review ", *International Journal Of Finance And Accounting*, Vol. 4, No. 4, pp. 206- 213 .
- 18- Sikka, Prem & Hugh Willmott, 2010, " The Dark Side Of Transfer Pricing: Its Role In Tax Avoidance And Wealth Retentiveness", *Critical Perspectives On Accounting*, Vol. 21, Iss. 4, pp. 342–356 .
- 19- Tanna, Jayesh J., 2018, " Forensic Accounting: An Emerging and Promising Career Option ", *Iaetsd Journal For Advanced Research In Applied Sciences*, Vol. 5, Iss. 2, pp.575-580 .
- 20- the World Bank report, 2018, available at: <http://www.worldbank.org/>.
- 21- Transparency International, 2018, available at: <https://www.transparency.org/>.
- 22- 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.**

- 23- Wadhwa, Lalit & Virender Pal, 2012, " Forensic Accounting and Fraud Examination In India ", *International Journal Of Applied Engineering Research*, Vol.7, No.11, Issn 0973-4562
- 24- Widjajabrata, Safaat & Nicholas M. Zacchea, 2004, " International Corruption: The Republic Of Indonesia Is Strengthening The Ability Of Its Auditors To Battle Corruption ", *Journal Of Government Financial Management*, pp, 34-43 .

**(C) Thesis:**

- 1- Badu, Agyemang, 2015," Citizen's Attitudes Towards Tax Evasion In Ghana", *Unpublished master Dissertation*, faculty of Business, Kwame Nkrumah University of Science and Technology.
- 2- Othman, Rani Diana, 2011, " The Impact Of Forensic Accounting, Investigation And Audit On Tax Compliance In Malaysia ", *Unpublished Ph.D Dissertation*, Faculty Of Business And Law, Edith Cown University.

**(D) Others:**

- 1- American Institute Of Certified Public Accountants ( Aicpa ), 2011, " Forensic And Valuation Services (Fvs) Trend Survey", Available At:  
**<http://Www.Aicpa.Org/Interestareas/Forensicandvaluation/Resources/Practaidsguidance/Downloadabledocuments/2011%20fvs%20trend%20survey.Pdf>**
- 2- Biswas, Mahua & Kiran G Hiremath & Shalini R, 2013, " Forensic Accounting In Indian Perspective ", *The 5th International Conference On Financial Criminology (Icfc)* "Global Trends In Financial Crimes In The New Economies", pp. 98 – 106.
- 3- International Standards on auditing (ISA), 2015, " Using The Work Of An Auditor's Expert", *International Auditing And Assurance Standards Board*, Vol.2, pp.664-684.
- 4- Statement on Auditing Standards (SAS No.99) , available at:  
**<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html>**

## ملاحق البحث



جامعة كفر الشيخ  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## قائمة الإستقصاء

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

ولسيادتكم وافر الشكر و التقدير ،،،

الدكتورة  
هاله عبدالفتاح العجمي

الأستاذ الدكتور  
شوقي السيد فوده

الباحثة  
هاله نصرالدين بدير أبوزيد

غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جدا (٥)	الوزن النسبي
					الفقرات

				<p>هل يمكن الاعتماد على المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية من خلال مدخل مقترح ؟</p> <p>١- ما هي أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية ؟</p> <p>١-١ ضعف مستوى تأهيل الموارد البشرية بالإدارة الضريبية من حيث القدرة على كشف التهرب.</p> <p>٢-١ ضعف نظم الربط الضريبي وتجزئة وتشنتت المسؤولية عن التهرب الضريبي.</p> <p>٣-١ عدم الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية.</p> <p>٤-١ اتباع أساليب تقليدية في الفحص الضريبي.</p> <p>٥-١ اللجوء إلى التقدير الجزافي وعدم الإلزام الحاسم بإمسك دفاتر والمبالغة فيه .</p> <p>٦-١ طول الفترة اللازمة للفحص والربط.</p> <p>٧-١ عدم وضوح التشريع الضريبي .</p> <p>٨-١ عدم وجود عقوبات رادعة في حالات التهرب .</p> <p>٩-١ عدم التنسيق بين الجهات المختلفة مثل البنوك مانحة الائتمان والإدارة الضريبية.</p> <p>١٠-١ نقص الوعي الضريبي وعدم وجود عقوبة تلائم التهرب.</p> <p>١١-١ ضعف الوازع الأخلاقي والوطني .</p> <p>١٢-١ شيوع الفساد مما يرسخ الاعتقاد بأن ما يتم تحصيله من ضرائب لن يستخدم في الأغراض المحددة له .</p> <p>٢- ما هي أساليب التهرب الضريبي في البيئة المصرية ؟</p> <p>٢-١ الأساليب التي نص عليها قانون الضرائب على الدخل :</p> <p>٢-١ تقديم الإقرار الضريبي السنوي 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 .</p> <p>٢-٢ تقديم الإقرار الضريبي 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 .</p> <p>٣-٢ الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقدم دين الضريبة .</p> <p>٤-٢ اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .</p> <p>٥-٢ إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .</p> <p>٢- الأساليب التي لم ينص عليها قانون الضرائب على الدخل للتهرب الضريبي تشمل على واحد أو أكثر من العناصر التالية :</p> <p>٦-٢ إدارة الربح عن طريق المدخل المحاسبي ما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي بالمغالاة في التحفظ المحاسبي .</p> <p>٧-٢ المغالاة في أقساط الاستهلاك وكذلك أعباء الاضمحلال.</p> <p>٨-٢ استخدام المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة لنقل الأرباح من مناطق الخضوع إلى مناطق الإعفاء أو توزيع الأرباح على أكثر من كيان كل منها يحتوى على عدد من أصحاب المصلحة .</p>
--	--	--	--	---

			<p>٩-٢ إدخال شركاء وهميين في شركات الأشخاص بهدف توزيع أرباح الشركة على عدد كبير من الشركاء واستفادة كل منهم بالمبالغ المعفاة من الضريبة.</p> <p>١٠-٢ اتكبر الاعتراف بالمصروفات من سنة تالية إلى سنة حالية أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات أو المكاسب من سنة حالية إلى سنة قادمة.</p> <p>١١-٢ زيادة النفقات التقديرية .</p> <p>١٢-٢ التقرير المبكر عن خسائر بيع أصول طويلة الأجل.</p> <p>١٣-٢ استخدام حق الإدارة في اختيار السياسات والطرق المحاسبية بالتغيير إلى طرق وسياسات مقبولة دون الإفصاح للإدارة الضريبية عن ذلك تؤدي إلى تخفيض الأرباح.</p> <p>١٤-٢ اتصفية الشركة بشكل اختياري قبل محاسبتها ضريبيا ثم نقل النشاط من مأمورية إلى أخرى.</p> <p>١٥-٢ إنشاء كيانات في شكل شركات أجنبية في دول أجنبية (وخاصة دول الخليج) تقوم بتوريد البضاعة ومستلزمات الإنتاج إلى الشركة الأم في مصر بفواتير تقل كثيرا عن التكلفة الفعلية اعتمادا على أن مأمور الضرائب الفاحص يقدر الضريبة بنسبة من التكلفة.</p> <p>١٦-٢ إنشاء كيانات في دول أجنبية تابعة للشركة الأم في مصر ويتم تصدير البضاعة المباعة إليها بأسعار تقل كثيرا عن سعرها الحقيقي حيث تتولى تلك الكيانات بيع البضاعة في الخارج وتسوية ثمن البيع أو تهريبه خارج مصر.</p> <p>١٧-٢ إنشاء شركات قابضة للاستحواذ على شركات تابعة لنفس الإدارة مع تغيير هيكل الملكية وتحقيق أرباح من إعادة التقييم لا تخضع للضريبة والاستفادة من قسط استهلاك الشهرة المشتراة في تخفيض العبء الضريبي.</p> <p>١٨-٢ شراء أراضي من الدولة بمساعدة عناصر الفساد باعتبار أنها ستخصص للاستثمار الصناعي أو الاستصلاح الزراعي ثم تحويلها لأغراض الاستثمار العقاري والسياحي وتحقيق أرباح طائلة لا تخضع للضرائب.</p> <p><b>٣- ما هي الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية؟</b></p> <p>١-٣ يعتبر جمع المعلومات والتحريات من مختلف المصادر من أهم الملامح المميزة للمراجعة القضائية لهذا أرى أن تتضمن تشريعات أو موثيق ممارسة المراجعة القضائية نصوصاً تلزم بتبادل المعلومات والتحريات بين المراجعين القضائيين على المستوى المحلي ويفضل أن يتم ذلك أيضا على المستوى الدولي لأن أموال الفساد تتدفق عبر العالم أجمع.</p> <p>٢-٣ يجب أن يجمع المراجع القضائي بين مهارات التحقيق والمهارات المالية للفحص والمهارات القانونية والجناحية لتحديد المسؤولية وكذلك مهارات جمع المعلومات وتخزينها وتحليلها .</p> <p>٣-٣ في المراجعة القضائية فإن الشك المهني هو نقطة البداية لعمل المراجع القضائي والوصول إلى الأدلة المنطقية .</p> <p>٤-٣ الفحص المفصل للبيانات المالية وغير المالية.</p> <p>٥-٣ تركز على جانب معين من الدفاتر و تقوم بفحص الأحداث و الأنشطة و تفحص كل رقم بدقة .</p>
--	--	--	---

الوزن النسبي					الفقرات
غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق جدا (٥)	
					<p>٤- هل يمكن الاعتماد على المراجعة القضائية في كشف حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية ؟</p> <p>٤-١ الفحص الدقيق للدفاتر والسجلات الخاصة بالممولين للتأكد من أنها ليست مصطنعة وعدم الاكتفاء بتوافر الشروط الشكلية في الدفاتر والمستندات.</p> <p>٤-٢ إجراء تحريات عن مكاتب المراجعة التي تقوم باصطناع دفاتر وسجلات للمولين وتقديمها لمصلحة الضرائب وتقديمها للجهات القضائية والتأديبية.</p> <p>٤-٣ التحرى عن جدية المستندات لدى موردي الشركة وعملاتها للتحقق من جدية فواتير الشراء وفواتير البيع.</p> <p>٤-٤ الربط بين المبالغ المدفوعة للموردين عن طريق حسابات البنوك أو لدى الموردين وقيمة فواتير الشراء أو الواردة منهم وكذلك الربط بين المبالغ المحصلة من العملاء عن طريق حسابات البنوك لدى العملاء وفواتير البيع يكون المبالغ المحصلة منهم أكبر من قيمة الفواتير الصادرة لهم.</p> <p>٤-٥ إصدار التشريعات اللازمة لمنح المراجعين القضائيين حق الحصول على البيانات والمعلومات من البنوك.</p> <p>٤-٦ التأمين الشخصي للممول بمبالغ كبيرة رغم تقديم أن الشركة تحقق خسائر.</p> <p>٤-٧ الربط بين الممتلكات الشخصية (سيارات ، عقارات ، ..... )</p> <p>٤-٨ التحرى عن كيفية استخدام الممولين للأموال المقترضة من البنوك وهل يدخل في إقرارهم الضريبي الإيرادات الناتجة عن استثمار تلك الأموال وتكلفة الحصول عليها ممثلة في فوائد تلك القروض أم لا. التشكك المهني المستمر تجاه كل ما يقدم إليه من مستندات أو يلتقى بهم من أشخاص والتخلى عن الميل الطبيعي لاعتبار الناس صادقين وعليه أن يفترض ويتوقع عدم الصدق قبل الصدق.</p> <p>٤-٩ إجراء تحريات حول سلامة تكلفة المشتريات المستوردة وقيمة مبيعات التصدير للتحقق من إتمامها من خلال كيانات غير مملوكة للممول.</p> <p>٤-١٠ الاستقصاء والتحرى من كافة المصادر عن الأنشطة الغير مسجلة لدى الإدارة الضريبية .</p> <p>٤-١١ الاستقصاء والمقارنة بين القوائم المالية التي يقدمها الممولون لمصلحة الضرائب وتلك التي تقدمها للبنوك للحصول على تسهيلات حيث اعتادت الشركات المصرية على تقديم قوائم مالية للضرائب مختلفة عن تلك المقدمة للبنوك وقد تكون معتمدة من نفس المحاسب القانوني .</p> <p>٤-١٢ المقارنة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للحكم على جودة الأرباح ومدى اشتمالها على عمليات إدارة أرباح.</p>



				<p>٤-١٣ استخدام أساليب المراجعة التحليلية على نطاق واسع للحكم على معقولية الأرقام الواردة بالإقرار الضريبي .</p> <p>٤-١٤ الاستقصاء والتحرى والتتبع لعمليات بيع أراضي الدولة مع اتخاذ الإجراءات اللازمة عند تحويل الغرض من شراء الأرض من غرض إلى غرض آخر.</p> <p>٤-١٥ التقصي المحاسبي وتعقب الأموال وإعادة بناء المعلومات وتتبع المعاملات المالية والتقصى عن الأنشطة التي تنسم بالغش.</p> <p>٤-١٦ الحصول على معلومات من خارج الدولة (في إطار تشريعات معينة) عن أي عمليات تهريب الأموال.</p> <p>٤-١٧ إنشاء بنوك للبيانات عن الأنشطة الاقتصادية والحصول على المعلومات من أكثر من مصدر.</p> <p>٤-١٨ الاستقصاء والتحرى المستمر عن الموقف الضريبي لكبار رجال الأعمال والربط بين الضرائب المدفوعة والمظاهر الخارجية وخاصة تلك المظاهر الاجتماعية مثل إقامة الحفلات المتعلقة بزواج الأولاد وأعياد الميلاد وغيرها.</p> <p>٤-١٩ المقارنات والربط بين المعلومات التي يحصل عليها المراجع القضائي من المراجعين القضائيين الآخرين وفى إطار تشريع يجب إصداره لتنظيم المشاركة في المعلومات بين المراجعين القضائيين وتنظيم استخدامها بما لا يضر الآخرين.</p>
				<p>٥- هل يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في البيئة المصرية :</p> <p>٥-١ انشاء تنظيم مهني للمراجعين القضائيين يتولى التطوير و التعليم المستمر و التدريب للمراجعين القضائيين .</p> <p>٥-٢ اصدار تشريع يمنع الشركات من تكليف المراجعين الخارجيين بأداء خدمات استشارية ضريبية بحيث تمنع أي شركة من الحصول على خدمات استشارية ضريبية من نفس المراجع الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية .</p> <p>٥-٣ يجب أن يحصل المراجع القضائي على التعليم اللازم لاكتساب المعرفة في المجالات المالية و المحاسبية و القانونية و علم الجريمة من خلال إحدى الوسائل التالية :</p> <p>٥-٤ اعتبار المراجعة القضائية أحد العلوم التي تدرس في الجامعات بمرحلة البكالوريوس.</p> <p>٥-٥ اعتبار المراجعة القضائية أحد التخصصات التي تدرس في مرحلة الدراسات العليا من خلال برنامج خاص للحصول على دبلوم أو ماجستير في المراجعة القضائية بعد مرحلة البكالوريوس.</p> <p>٥-٦ التعليم المستمر لأعضاء المهنة بتوفير برامج تعليمية و تدريبية كل فترة دورية</p>