

المراجعة القضائية ودورها في التقليل من التهرب الضريبي

دراسة ميدانية لوجهة نظر المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم-السودان

د. موسى فضل الله علي إدريس - كلية الإقتصاد والإدارة ونظم المعلومات -جامعة نزوى - سلطنة عمان

هاتف 79094408 (+968) البريد الإلكتروني musaali@unizwa.edu.om

د. صلاح بابكر عيسي مهاجر - كلية العلوم الإدارية- جامعة السودان المفتوحة- السودان

هاتف 911200593 (+249) البريد الإلكتروني salahbab2020@gmail.com

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس دور المراجعة القضائية في التقليل أو الحد من التهرب الضريبي بنوعيه: التجنب الضريبي والغش الضريبي . مشكلة الدراسة هي إنتشار أساليب التهرب الضريبي في السودان مما تطلب إستخدام المراجعة القضائية للتقليل من آثارها السلبية على الإيرادات العامة للدولة، إختبرت الدراسة فرضيتين: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية والتقليل من التجنب الضريبي، وتوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي، إستخدم في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة بتحليلها إحصائيا وإختبار العلاقة بين متغيراتها ، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية والتقليل من التجنب الضريبي ، ووجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي، أوصت الدراسة بالإهتمام بالمراجعة القضائية لدورها المهم فى مكافحة التهرب الضريبي، على إدارة الضرائب بناء نظام رقابي فعال يعتمد على خدمات المراجعة القضائية للحفاظ على حقوق كل من المكلف والدولة، وإنشاء قسم للمراجعة القضائية في المحاكم الإدارية والمختصة وأجهزة الرقابة على المال العام.

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

Abstract

The aim of this study was to measure the role of judicial auditing in reducing or limiting tax evasion of both types: tax avoidance and tax fraud. The problem of the study is the spread of tax evasion methods in Sudan, which required the use of judicial auditing to reduce its negative effects on the public revenues of the

state. The study tested two hypotheses: There is a significant relationship between the judicial auditing and the reduction of tax avoidance, and there is a significant relationship between the judicial auditing and the prevention of tax fraud. The study used the descriptive analytical method to analyze data related to the study topic statistically and test the relationship between its variables. The study results showed a significant relationship between judicial auditing and the reduction of tax avoidance, as well as a significant relationship between the judicial auditing and the prevention of tax fraud. The study recommended the importance of judicial auditing in combating tax evasion and recommended that tax authorities build an effective supervisory system that relies on judicial auditing services to protect the rights of taxpayers and the state. The study also recommended the establishment of a judicial auditing department in administrative and specialized courts as well as in public financial control agencies.

Keywords: Judicial auditing – Tax evasion – Tax avoidance – Tax fraud.

الأطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

مقدمة

تعتبر المراجعة القضائية من الموضوعات الحديثة التي برزت أهميتها منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية مما أدى إلى حاجة كل من القضاء والأطراف ذات الصلة إلى تطبيق المراجعة القضائية التي يمكن هدفها في التحري عن وجود الغش فضلاً عن إكتشاف أساليب التهرب من الإلتزامات المالية والممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية وعدم مسكها بالإضافة إلى إخفاء بعض مصادر الدخل وتقديم الرشاوي مما يؤدي ذلك الي ما يعرف بالتهرب الضريبي. يعتبر التهرب الضريبي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الضريبي، وذلك باستخدام الطرق والوسائل المالية والعمليات المحاسبية

والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون لأجل عدم دفع الضريبة جزئياً أو كلياً سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة. أصبح التهرب الضريبي يهدد الإقتصاد السوداني وإقتصاديات الدول المتخلفة فهو يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الإقتصادية والإجتماعية لذا تسعى الدولة جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة بكل إمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى إنعكاساتها السلبية على إقتصادها الكلي وخاصة الظاهرة شهدت إنتشاراً كبيراً وذلك راجع لعدة أسباب فكان من واجبها كدولة محاولة القضاء عليها باقتراح بعض الحلول المناسبة لمحاربتها، وإصدار قوانين للحد من آثارها الضارة، وتطبيق الأساليب الممكنة والتي منها المراجعة القضائية التي لها دور مهم في الحد من إنتشار هذه الظاهرة بأساليبها الحديثة ووسائلها المتعددة.

مشكلة الدراسة

مشكلة الدراسة هي إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي في السودان مما تطلب إستخدام المراجعة القضائية للتقليل من آثارها السلبية على تحصيل الإيرادات العامة للدولة، ويمكن صياغة المشكلة في سؤالين كما يلي:

السؤال الأول: ما دور المراجعة القضائية في التقليل من التجنب الضريبي؟

السؤال الثاني: ما دور المراجعة القضائية في منع الغش الضريبي؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

1- الأهمية العلمية: تتبع أهمية المراجعة القضائية من كونها إحدى المجالات الحديثة في المراجعة تمثل إطار متكامل للمحاسبة تسهم في سد الفجوة في الدراسات السابقة الأجنبية والعربية، وتسلب الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ودور المراجعة القضائية في منعه والتقليل منه.

2- الأهمية العملية: نتائج هذه الدراسة تسهل من تأييد دعاوي القضائية وتتوير القضاة ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدل، وتزويد إدارة الضرائب بالمعلومات للإستفادة منها في الحد من التهرب الضريبي لزيادة تحصيل الإيرادات العامة الواجبة على المكلفين وفق قانون الضرائب السوداني.

أهداف الدراسة

تعمل الدراسة الى بيان دور المراجعة القضائية في التقليل من وسائل التهرب الضريبي من خلال الآتي:

- 1- توضيح مفهوم كل من المراجعة القضائية والتهرب الضريبي و أنواعه.
- 2- قياس دور المراجعة القضائية في التقليل من وسائل التجنب الضريبي.
- 3- قياس دور المراجعة القضائية في منع وسائل الغش الضريبي.

فرضيات البحث:

لحل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها تم إختبار فرضيتين:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية والتقليل من التجنب الضريبي.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي.

منهجية الدراسة

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة بتحليلها إحصائياً وإختبار العلاقة بين متغيراتها .

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

- 1- الحدود الزمانية: 2023م
- 2- الحدود المكانية: المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم.
- 3- الحدود البشرية: شريك مسؤول، مدير مراجعة، رئيس مراجعة، مراجع، مساعد مراجع.
- 4- الحدود الموضوعية: المراجعة القضائية والتهرب الضريبي (التجنب الضريبي والغش الضريبي).

أدوات جمع بيانات الدراسة

تتمثل أدوات جمع البيانات في الآتي:

- 1- أدوات أولية: الإستبانة.
- 2- أدوات ثانوية: الكتب، والدوريات العلمية، والرسائل الجامعية.

ثانياً: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة، ويعرضها الباحثان كما يلي:

دراسة (Spitzer & Talley, 2000, 585 - 613) قدمت إطارا مبسطا لتحليل نظام هرمي للمراجعة القضائية

بالتركيز على السببين الرئيسيين (عدم الدقة والتحيز الأيديولوجي) اللذين تميل المحاكم و / أو الهيئات التشريعية إلى مراجعة قرارات الجهات الفاعلة في المستوى الأدنى، وأظهرت نتائج الدراسة أنه بمقارنة هذين السببين وضح كيف يمكن لكل منهما أن يسفر عن سلوكيات مراجعة وإنعكاس متميز بشكل منهجي والمراجعة لعدم الدقة يميل إلى تحقيق مراجعة عادلة.

دراسة (حمودة، 2015، 375 - 389) هدفت إلى التعرف على أهم الأسباب التي تؤثر على التهرب الضريبي وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه الأسباب من وجهة نظر العاملين في مصلحة الضرائب في ليبيا، تكونت عينة الدراسة من (63) مدققا من العاملين بمصلحة الضرائب، وبينت نتائج الدراسة إلى أن أكثر ما يؤثر على التهرب الضريبي هي العوامل المرتبطة بالأسباب النفسية للممولين تأتي في المرتبة الأولى أما العوامل المتعلقة بالأسباب الاقتصادية تأتي في المرتبة الثانية ، وتأتي العوامل المرتبطة بالأسباب الإدارية في المرتبة الثالثة.

دراسة (الدنون، 2017، 122 - 148) عملت على تقديم إطار متكامل لإستخدام المراجعة القضائية في تفعيل الرقابة المالية والحد من الفساد المالي داخل المؤسسات غير الهادفة للربح ليكون مرشدا للتطبيق العملي للإرتقاء بكفاءة وفاعليه المراجعة القضائية للحد من الغش والفساد سواء كان من خلال مصادر التمويل المختلفة أو التلاعب بالقوائم المالية للمؤسسات غير الهادفة للربح ولتحقيق رقابة مالية فاعلة تحقق الشفافية والإفصاح الكافي في قوائمها المالية.

دراسة (فوده وأبو زيد، 2019، 406 - 455) إستهدفت التعرف على مدى إمكانية إستخدام المراجعة القضائية لإكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، تم تصميم قائمة إستقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة للتعرف على آرائهم فيما يتعلق بأسئلة الدراسة وتم جمع عدد (157) إستبانة وتحليلها إحصائيا، توصلت نتائج الدراسة إلى زيادة وتغشي ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، وأن الأساليب التقليدية المتبعة في المراجعة والفحص غير كافية للحد منها.

دراسة (محمد وعبد الله، 2019، 145 - 166) هدفت إلى قياس أثر المراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وإستخدمت الدراسة

الإستبانة في جمع البيانات الأولية من عينة عشوائية تتكون من عدد (60) مبحوث، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي للمراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام في السودان.

دراسة (فاتح، 2020، 70 - 91) هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي الدولي والعوامل التي تساعد في التقليل والحد منه، وخلصت الدراسة إلى أن أسباب ظهور الظاهرة مرتبط بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تهدف من خلال إستثماراتها إلى التقليل من العبء الضريبي إن مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الداخلي تتم من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية ، وعلى المستوى الدولي بالجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف.

دراسة (تجانية وآخرون، 2021، 481 - 495) هدفت إلى بيان كيفية التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي باستخدام التحفظ المحاسبي من خلال الضرائب المؤجلة، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وإستخدمت الدراسة الإستبانة في جمع البيانات الأولية من عينة عشوائية تضم (70) من مهني المحاسبة وأساتذة جامعيين مختصين وموظفي إدارة الضرائب في الجزائر، وأظهرت نتائج الدراسة أن ممارسة التحفظ المحاسبي ليس لها تأثير تجاه التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة في بيئة الاعمال الجزائرية.

دراسة (أميرة، 2021، 52 - 67) هدفت إلى توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب لتحسين حصيلة إيرادات الجبائية العادية، وأبرز ما توصلت إليه الدراسة أن المبالغ المتهرب منها ضخمة إذا كانت حصلت فهي قادرة على إنعاش خزينة الدولة من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات إلى وعاء الضريبة.

إستفاد الباحثان من الدراسات السابقة في تحديد الفجوة العلمية، حيث تناولت دراسات (حمودة، 2015 وفاتح، 2020) التهرب الضريبي و Spitzer, 2000 المراجعة القضائية، وتناولت دارستي (تجانية وآخرون 2021 وأميرة 2021) كيفية الحد من التهرب الضريبي من خلال طرق محاسبية مختلفة، وتناولت دارستي (دنون، 2017 ومحمد وعبد الله، 2020) إستخدام المراجعة القضائية لتحقيق فاعلية الرقابة المالية والحد من الفساد المالي، بينما تناولت دراسة: فودة وأبو زيد، 2019، إستخدام المراجعة القضائية في إكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، بينما الدراسة الحالية في كيفية التقليل منه في بيئة الأعمال السودانية.

المحور الأول: المراجعة القضائية

أولاً: مفهوم المراجعة القضائية

عرفت المراجعة القضائية بأنها عملية مهنية متكاملة تستهدف أن يراعي المراجع الخارجي لما وراء المستندات من خلال عمليات التحري، والشهادة أمام المحاكم، وكشف الغش والفساد مع إعداد التقرير إلى أصحاب المصالح في المنشأة أو جهات التحقيق والتقاضي مثل المحاكم (علي، 2009، 62)، وعرفت بأنها إستخدام المعلومات المحاسبية ومصادر المعلومات الأخرى لتحديد الحقائق بموضوعية لأجل دعم الأحكام المعقولة للمحكمة (Hopwood et al., 2009). وعرفت أيضا بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحقيق للعمل ضمن إطار قانوني يوفر أدلة كافية للسيطرة على الإحتيال في البيانات المالية (Jabbar & Jabbar, 2018, 4).

ثانياً: مجالات المراجعة القضائية

يجب أن يتوافر لدى المراجع القضائي تأهيل علمي وعملي لمنع الإحتيالات المالية والمنازعات القضائية وفحص وتحليل الخسائر المحققة ومن المسؤول عنها والتقصي والفحص قبل عرض المنشأة لقوائمها المالية، وتستخدم المراجعة القضائية في العديد من المجالات منها (أحمد، 2013، 4):

- 1- فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب.
- 2- تقديم الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
- 3- الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد.
- 4- تقييم مدى الإلتزام بالتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها.
- 5- تقييم المنشأة في حالة التصفية وتقرير حقوق الدائنين وأولوية السداد.
- 6- تقرير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعة على المنشأة.
- 7- أشار المعيار الدولي رقم (240) إلى الإحتيال بأنه السلوك المتعمد من شخص واحد أو أكثر في إدارة المنشأة، والمسؤولين عن المراقبة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية فيؤثر مباشرة في البيانات المالية ومصالح مستخدميها، ولذلك يعد الغش والإحتيال في التقرير المالي من الجرائم المالية التي يتحرى عنها المراجع القضائي ويقدم الأدلة المناسبة والتقرير عن ذلك (Smith & Crumblley, 2009, 24).

ثالثاً: أساليب المحاسبة القضائية

- ينبغي على المحاسب القضائي وفريقه استخدام أساليب محاسبية وتدقيقية وتحقيقية مناسبة للكشف عن عمليات الغش المالي أو الاقتصادي والحد منها، وأهمها (Crumbly, 2013, 76):
- 1- الحصول على دليل الإثبات وإختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
 - 2- المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
 - 3- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقا لمخطط زمني ملائم.
 - 4- خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان إستلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
 - 5- تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.

المحور الثاني: التهرب الضريبي

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

عرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنتهاك للقانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حرته في القيام بالتصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، ولا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي، لأنه لم ينتهك القانون (محرزي، 2004، 169).

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يتعلق التهرب الضريبي بالجانبين القانوني والإقتصادي لذلك تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها (ناصر، 2009، 8):

1- التجنب الضريبي: يقصد بتجنب الضريبة أن المكلف القانوني يتمتع من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات وهي :

أ- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف، وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيها ما يلي :

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

ii- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة والإنتقال إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

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

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

3- التهرب الضريبي الداخلي: هو التهرب الذي يحدث داخل الدولة بالمخالفة لأحكام قانونها الضريبي الداخلي، مما يترتب عليه ضياع مورد مهم من موارد الدولة الأساسية، ولذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحته عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من إستغلال الثغرات في بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وبسن عقوبات رادعة متدرجة على من يخالف أحكام التشريعات الضريبية (ناشد، 1999، 20).

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

ثالثاً: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي

يصعب القضاء على التهرب الضريبي القضاء الكامل لأنه أمر شبه مستحيل، ولكن يمكن الحد من وسائله وحالاته وآثاره ما تسعى الدولة لتحقيقه بمختلف الوسائل والتي منها (يونس، 2009، 185 - 186):

1- تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يتبعه ذلك من مستقبل بالنسبة للمكلفين بالضريبة والمجتمع.

2- تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام، أما إذا كانت السياسة المالية للدولة غير عادلة وتقوم على محاباة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى من الدولة أو تمييز الأموال العامة فإن المكلف وهو مواطن لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق للتخلص من دفع الضريبة بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب.

3- وضع عقوبات على المكلف تكفل إحترامه ودفعه للضريبة المستحقة عليه، وأن تكون العقوبات شديدة لأن التهرب الضريبي يمثل إعتداء على حقوق المجتمع، ويفضل الإلتجاء إلى العقوبات المالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلاً عن العقوبات البدنية (السجن والحبس).

4- منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين لتمكينها من التقدير للضريبة وربطها على الوجه الصحيح وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخالفات بغرض التهرب من دفعها.

5- اللجوء كلما أمكن ذلك لجباية الضريبة من المنبع أي حجزها عند المصدر إذ أن هذا الحجز يعتبر من أهم الطرق الوقائية دون وقوع التهرب لأنه يؤدي لخصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه.

6- دعم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب وما لم يقوموا بدفعه.

رابعاً: علاقة المراجعة القضائية بالتهرب الضريبي

يمكن تلخيص علاقة المراجعة القضائية بالتهرب الضريبي كما يلي:

1- تمثل تكاملاً بين المحاسبة والقانون لتقديم تحقيقات أكثر ارتباطاً بالدعوى التجارية والمالية.
2- تدعم الدعوى القضائية ووضع الضوابط المناسبة، وتحديد نقاط الضعف والثغرات التي قد يحدث من خلالها الإحتيال والتلاعب بالتهرب الضريبي.

3- تسهل فض النزاعات التجارية والمالية من خلال التفاوض مع الحفاظ على الشكل القانوني لموضوع النزاع.

4- تقديم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء مع دراسة وفحص فني لموضوع النزاع مع عرض لوجهات نظر الخصوم في ضوء الإستشارات القانونية والخبرة المحاسبية.

5- تدعم الإستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية ذات طبيعة تحليلية، بعد التأكد من دقتها وقدرتها على أن تكون ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين بالتهرب الضريبي.

6- تساهم في رفع كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية وتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة بإكتشاف الغش والإحتيال في القوائم والتقارير المالية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

1- أداة الدراسة

من أجل الحصول على البيانات الأولية أعد الباحثان إستبانة لدراسة (المراجعة القضائية ودورها في التقليل من التهرب الضريبي) وقسمت الي قسمين:
القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة: التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

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

جدول (1)

توزيع عبارات الإستبانة

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

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

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

2- وصف مجتمع وعينة الدراسة

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

جدول (2)

الإستبانات الموزعة والمستردة

البيان	العدد	النسبة
--------	-------	--------

90%	45	المجلة الإلكترونية، الشاملة متعددة التخصصات إستبانات تم إستردادها بعد تعبئتها كاملة
10%	5	العدد الثامن والخمسون شهر (٤) ٢٠٢٣ إستبانات لم يتم إستردادها
100%	50	المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات إجمالي الإستبانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

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

3- الثبات والصدق الاحصائي للإستبانة

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

جدول (3)

معامل الثبات حسب معامل ألفا كرونباخ

معاور الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	10	0.73
المحور الثاني: البعد الأول	5	0.65
المحور الثاني: البعد الثاني	5	0.61
المجموع	20	0.90

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

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

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية

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

جدول (4)

الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة		العدد		المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات
22.2%		10		العدد الثامن والخمسون شهر (٤) ٢٠٢٣ المحاسبية
11.1%		5		المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات
8.9%		4		إدارة أعمال
13.4%		6		دراسات مصرفية ومالية
27.1%		20		اقتصاد
100%		45		أخرى
62.2%		28		المجموع
6.7%		3		بكالوريوس
20.0%		9		المؤهل العلمي
11.1%		5		دبلوم عالي
100%		45		ماجستير
13.4%		6		دكتوراه
11.1%		5		المجموع
13.4%		6		زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
11.1%		5		زمالة المحاسبين القانونيين العربية
2.2%		1		زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
4.4%		2		زمالة أخرى
68.9%		31		لا توجد زمالة
100%		45		المجموع
4.4%		2		شريك مسؤول
13.3%		6		مدير مراجعة
6.7%		3		رئيس مراجعين
26.7%		12		مراجع
26.7%		12		مساعد مراجع
22.2%		10		أخرى
100%		45		المسمى الوظيفي
31.1%		14		المجموع
22.2%		10		أقل من 5 سنوات
				5 وأقل من 10 سنوات

9	20.0%	المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات	10 وأقل من 15 سنة
7	15.6%	المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات	15 وأقل من 20 سنة
5	11.1%	المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات	21 سنة فأكثر
45	100%		المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

ثالثاً: الإحصاءات الوصفية لعبارات المحاور

1- التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول: المراجعة القضائية، لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة على كل عبارة كما في الجدول رقم (5):

جدول (5)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

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

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

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتبين من الجدول رقم (5) ما يلي:

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

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة القضائية تساهم إجراءاتها وأساليبها في القضاء على حالات التهرب الضريبي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعة القضائية تساعد في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب بالقوائم المالية والحد منها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعة القضائية تساعد في حل النزاعات المالية بين أطراف النزاع بالمحاكم.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الأول (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الأول.
- 2- التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني- البعد الأول (التجنب الضريبي) لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة على كل عبارة كما في الجدول رقم (6) :

جدول (6)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني- البعد الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يتجنب المكلف بالضريبة في عملية الأرباح الصناعية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.	4	أوافق
2	يتجنب المكلف بالضريبة في عملية الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.	4	أوافق

أوافق	4	تجزئة منشأة الأعمال إلى شركات صغيرة مستقلة ووهمية.	3
أوافق	4	إعطاء الأنشطة صفة غير تجارية.	4
أوافق	4	زيادة المكلف نفقات عن طريق تضخمها.	5
أوافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتبين من الجدول رقم (6) ما يلي:

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

جدول (7)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني- البعد الثاني

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

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتبين من الجدول رقم (7) ما يلي:

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

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

رابعا: إختبار الفرضيات

1- إختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على الآتي: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية والتقليل من التجنب الضريبي.

هدف وضع الفرضية هو بيان دور المراجعة القضائية في التقليل من التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة القضائية كمتغير مستقل (X)، والتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول (8) الآتي:

جدول (8)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الإحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	.1990	1.305	.2750	$\hat{\beta}_0$
معنوية	.0000	7.347	.8790	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.75	معامل الارتباط (R)
			0.56	معامل التحديد (R^2)

	53.97	إختبار (F)
$Y_1 = 0.275 + 0.879X$		

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يمكن تفسير نتائج الجدول (8) كآتي:

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

2- إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على الآتي: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي.

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان دور المراجعة القضائية في منع التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة القضائية كمتغير مستقل (X)، والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول (9) الآتي:

جدول (٩)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

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

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (٩) كالآتي:

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

- 0.482 متوسط التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) عندما المراجعة القضائية يكون يساوي صفراً.
- 0.638 وتعني زيادة المراجعة القضائية وحدة واحدة تقلل التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) ب64%.
- مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي، قد قبلت.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية، توصل الباحثان إلى النتائج التالية
- 1- وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية والتقليل من التجنب الضريبي.
 - 2- وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين المراجعة القضائية ومنع الغش الضريبي.
 - 3- ساهمت المراجعة القضائية في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب بالقوائم المالية والحد منها.
 - 4- ساعدت المراجعة القضائية في حل النزاعات المالية بين أطراف النزاع بالمحاكم وقللت من حدوث الإزمات المالية في قطاع الأعمال.
 - 5- قدمت المراجعة القضائية خدمات الدعم القضائي في حال التحقيق المحاسبي وإزداد الطلب على خدماتها بعد تعرض بعض الشركات العالمية الكبرى للغش التجاري والمالي.

ثانياً: التوصيات

- بناءً على النتائج يقدم الباحثان التوصيات التالية:
- 1- الإهتمام بالمراجعة القضائية لدورها المهم في مكافحة أساليب التهرب الضريبي.
 - 2- على إدارة الضرائب بناء نظام رقابي فعال يعتمد على خدمات المراجعة القضائية للحفاظ على حقوق المكلف والدولة.

2- إنشاء قسم المراجعة القضائية في المحاكم الإدارية والمتخصصة وأجهزة الرقابة على المال العام.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أحمد، خالد محمد، 2013، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، بني سويف، جامعة بني سويف، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- أميرة، بوباطة، 2021، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها - دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسميلت للفترة 2011 - 2014م، الجزائر - الشلف، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، مج 3، ع 1.
- حمودة، المهدي عبدالعظيم المهدي، 2015، أسباب التهرب الضريبي في ليبيا - دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين في مصلحة الضرائب، ترهونة، جامعة الزيتونة، مجلة جامعة الزيتونة، ع 13.
- خصاونة، جهاد سعيد، 2000، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار وائل للنشر.
- الدنون، أسامة محمد التابعي، 2017، إطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح، بورسعيد، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، مج 18، ع 3، الجزء الأول.
- محمد، الطيب المجتبى البلولة وعبد الله، تهاني أبو القاسم أحمد، 2019، دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد بالقطاع العام - دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة العلمية، ع 8.
- تجانية، حمزة وآخرون، 2021، دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة - دراسة ميدانية، الجزائر، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، دراسات العدد الإقتصادي، مج 12، ع 1.
- علي، عبد الوهاب نصر، 2009، موسوعة المراجعة القضائية الحديثة، الجزء الأول، الأسكندرية، الدار الجامعية.

- التوم، محمد أحمد محمد أحمد، 2020، مساهمة المحاسبة والمراجعة القضائية في خفض المنازعات الضريبية والحد من ممارسات التهرب الضريبي - دراسة ميدانية علي ديوان الضرائب السوداني، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة.
- فوده، شوقي السيد وأبو زيد، هالة نصر الدين بدر، 2019، مدخل لإستخدام المراجعة القضائية في إكتشاف حالات التهرب الضريبي: مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، كفر الشيخ، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ع 6.
- فاتح، أممية، 2020، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، مج 9، ع 2.
- محرزى، محمد عباس، 2004، إقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، دار هومة.
- ناصر، مراد، 2009، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع.
- ناشد، سوزي عدلي، 1999، ظاهرة التهريب الدولي وآثارها علي الدول النامية، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية.
- يونس، منصور ميلاد، 2009، القانون الدستوري والنظم السياسية، المجلد 2، طرابلس، الشركة الخضراء للطباعة والنشر.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

- Crumbly Larry, Forensic and Investigative Accounting, 4th edition, Amazon com. USA, 2009
- Hopwood, W.S., Leiner, J.J. & Young, G.R., 2009, Forensic accounting, International Edition, McGraw-Hill.
- Jabbar, Nadhim Shaalan & Jabbar, Fadhil Shaalan, 2018, The Need to Accounting and Judicial Auditing and the Expected Effects of Their Application on the Detection of Financial and Administrative Irregularities – An Exploratory Study in Iraqi Accounting Environment, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol 22, Issue 2.
- Smith, G. & Crumbly, D., 2009, How Divergent are Pedagogical Views toward the Fraud Forensic Accounting Curriculum? Global Perspective on Accounting Education, 6.
- Spitzer, Matt & Talley, Eric, 2000, Judicial Auditing, Chicago, University Chicago, The Journal of Legal Studies, Vol 29, No 2



المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات
العدد الثامن والخمسون شهر (٤) ٢٠٢٣