الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة السورية الخاصة
كلية العلوم الإدارية
قسم: المحاسبة

دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)

The Role of Forensic Accounting in Detecting Tax Evasion in Syria (A Field Study)

أُعِدَّ هذا المشروع استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس / الإجازة الجامعية

في كلية العلوم الإدارية في الجامعة السورية الخاصة

اختصاص المحاسبة

إعداد الطالبة:

لانا محمد مروان الحايك

جودي فراس طبيعة

إشراف الدكتور: شادي كراز

2024 – 2025

شكر والتقدير

(وكانَ فضلُ الله عليكَ عظيماً)

الحمدالله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمَّد وعلَّى آله وصحبه اجمعين ومن تبعهم بإحسانٍ إلى يوم الدين، وبعد...

فأول مشكور هو **الله عز وجل**، الذي أحاطنا بحفظه ورعايته ولطفه، وأمدنا بالعون والقوة.

ثم نتقدم بخالص الشكر الجزيل وصادق العرفان والامتنان لكل من:

الأستاذ الدكتور شادي كراز المشرف على هذا البحث، فهو صاحب العلم الوفير، ولم يبخل علينّا بشيء من علمه. ثم إلى **لجنة المناقشة الموقرة** على تفضُّلهم قبول مناقشة هذا البحث **عميدة الكلية الدكتورة سمر حبيب، الدكتور راغب الغصين ...**

وإلى صرح العلم والمعرفة ومنارة الهدى الجامعة السورية الخاصة.

كما يسُرنا أن نوجه شكرنا لكل من نصحنا أو أرشدنا أو وجهنا في إعداد هذا البحث لِنيل درجة البكالوريوس في كلية العلوم الإدارية تخصص المحاسبة.

لكم منا خالص المودة والتقدير، جزاكم الله خير الجزاء، ووفقكم لكُل خير.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير ان يوفقنا جميعاً ويُسدد خُطانا جميعاً إنه سميعٌ مُجيب.

الباحثتان:

لانا محمد مروان الحايك – جودي فراس طبيعة

ملخص الدراسة

يتناول هذا البحث موضوعًا بالغ الأهمية يتمثل في دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي، مع تركيز خاص على البيئة السورية التي تعاني من تحديات اقتصادية ورقابية كبيرة. وقد هدفت الدراسة إلى بيان مدى فعالية المحاسبة الجنائية كأداة للكشف عن التهرب الضريبي، وتحسين التحقق من الإقرارات الضريبية، وتعزيز الشفافية المالية، ورفع كفاءة الرقابة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث جُمعت البيانات باستخدام استبانة ميدانية وُزّعت على عينة مكونة من مئة موظف في/ دائرة ضريبة الدخل. واستندت الدراسة إلى فرضية رئيسية تنص على وجود دور معنوي للمحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي، وتفرعت عنها ثلاث فرضيات فرعية ركزت على دور المحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية، وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين، وتحسين فعالية الرقابة الضريبية.

وقد أظهرت النتائج أن المحاسبة الجنائية تساهم بفاعلية في تحسين دقة الإقرارات الضريبية، وتكشف التناقضات بين البيانات المقدمة والبيانات الفعلية، كما أن وجود محاسبة جنائية فعّالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة. وأكدت النتائج أيضًا أن أدوات المحاسبة الجنائية تعزز قدرة الجهات الرقابية على أداء مهامها بكفاءة أعلى، وتساعد في كشف الثغرات الموجودة في أنظمة الرقابة التقليدية، فضلًا عن كون التقارير المحاسبية الجنائية المفصلة تمكّن الجهات الرقابية من اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها ضرورة رفع كفاءة الكوادر الضريبية من خلال تدريبهم على أدوات التحقيق المالي والتحليل المتقدم، وتحديث التشريعات الضريبية بما يسمح بإدماج المحاسبة الجنائية ضمن الأطر الرقابية الرسمية، إضافة إلى الاستفادة من التكنولوجيا المالية الحديثة مثل برامج تحليل البيانات ومراقبة الحسابات لكشف التلاعبات، وتعزيز التنسيق بين الجهات الضريبية والقضائية لضمان فعالية الإجراءات القانونية. كما أوصت بضرورة إعداد برامج تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة الجنائية تستهدف العاملين في مديرية الضرائب، وتزويدهم بالمهارات التحليلية والإحصائية، ولا سيما في مجالات تحليل البيانات الرقمية والجرائم المالية.

الكلمات المفتاحية

المحاسبة الجنائية - التهرب الضريبي.

Abstract

This research addresses a highly significant topic, namely the role of forensic accounting in detecting tax evasion, with a particular focus on the Syrian environment, which suffers from major economic and regulatory challenges. The study aimed to demonstrate the effectiveness of forensic accounting as a tool for uncovering tax evasion, improving the verification of tax returns, enhancing financial transparency, and strengthening oversight efficiency.

The study adopted the descriptive-analytical method, with data collected through a field questionnaire distributed to a sample of one hundred employees working in the Income and Sales Tax Department. It was based on a main hypothesis stating that forensic accounting has a significant role in detecting tax evasion, from which three sub-hypotheses emerged, focusing on the role of forensic accounting in improving the accuracy of tax return verification, enhancing financial transparency among taxpayers, and improving the effectiveness of tax oversight.

The findings revealed that forensic accounting effectively contributes to improving the accuracy of tax returns and uncovering discrepancies between reported and actual data. The presence of effective forensic accounting also motivates taxpayers to provide accurate financial information. Furthermore, the results confirmed that forensic accounting tools strengthen the ability of regulatory bodies to perform their duties more efficiently, help identify gaps in traditional control systems, and that detailed forensic accounting reports enable oversight authorities to make faster and more accurate decisions.

The study concluded with several recommendations, most notably the need to enhance the efficiency of tax personnel through training in financial investigation tools and advanced analysis, as well as updating tax legislation to allow the integration of forensic accounting within formal regulatory frameworks. It also emphasized the importance of leveraging modern financial technologies, such as data analysis and account monitoring software, to detect manipulations, and strengthening coordination between tax and judicial authorities to ensure effective legal procedures. In addition, the study recommended developing specialized training programs in forensic accounting for tax department employees, equipping them with analytical and statistical skills, particularly in the areas of digital data analysis and financial crime.

Keywords:

Forensic Accounting, Tax Evasion.

فهرس المحتويات

	الإطار العام للدراسة	
	أولاً: المقدمة	1
	ثانياً: الدراسات السابقة	2
	ثالثاً: مشكلة الدراسة وأسئلتها	9
	رابعاً: أهداف الدراسة	9
	خامساً: أهمية الدراسة	10
	سادساً: متغيرات الدراسة	11
	سابعاً: فرضيات الدراسة	11
	ثامناً: منهجية الدراسة	11
	تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة	11
	عاشراً: حدود الدراسة	12
الفصل الأول:	**الإطار المفاهيمي للمحاسبة الجنائية**	
	أولاً: نشأة المحاسبة الجنائية	13
	ثانياً مفهوم المحاسبة الجنائية	14
	ثالثاً: أهداف المحاسبة الجنائية	15
	رابعاً: أهمية المحاسبة الجنائية	16
	خامساً: إجراءات المحاسبة الجنائية	17
	سادساً: تقنيات المحاسبة الجنائية	18
	سابعاً: مهارات ومؤهلات وصفات وواجبات المحاسب الجنائي	20
الفصل الثاني:	**الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي**	
	أولا: مفهوم التهرب الضريبي	24
	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي	25
	ثالثاُ: أنواع التهرب الضريبي	26

	رابعاً: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي	28
	خامساً: أساليب التهرب الضريبي	30
	سادساً: طرق مكافحة التهرب الضريبي	31
الفصل الثالث:	**الدراسة الميدانية**	
	أولا: منهج الدراسة العملية	32
	ثانيا: مجتمع وعينة البحث	33
	ثالثا: أداة الدراسة	34
	رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	35
	خامسا: صدق الأداة	37
	سادسا: ثبات الأداة	41
	سابعا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية	43
	ثامنا: الدراسة الوصفية	46
	تاسعا: دراسة الفرضيات	54
	النتائج والتوصيات	60
	قائمة المراجع	63
	الملاحق	
	الاستبيان	70

قائمة الجداول

الجدول رقم (١) عدد ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل منها وغير الصالحة للتحليل.	34
الجدول رقم (٢) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور المحاسبة الجنائية والدرجة الكلية للمحور.	38
الجدول رقم (٣) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية والدرجة الكلية للمحور.	39
الجدول رقم (٤) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين والدرجة الكلية للمحور.	40
الجدول رقم (٥) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تحسين فعالية الرقابة الضريبية والدرجة الكلية للمحور.	41
الجدول رقم (٦) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة.	42
الجدول رقم (٧) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة.	42
الجدول رقم (٨) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	43
الجدول رقم (٩) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	44
الجدول رقم (١٠) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي.	45
الجدول رقم (١١) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الرضا لإجابات أفراد العينة على عبارات محور المحاسبة الجنائية.	46
الجدول رقم (١٢) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية.	48
الجدول رقم (١٣) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين.	50

الجدول رقم (١٤) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تحسين فعالية الرقابة الضريبية.	52
الجدول رقم (١٥) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية.	54
الجدول رقم (١٦) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية.	55
الجدول رقم (١٧) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية.	55
الجدول رقم (١٨) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين.	56
الجدول رقم (١٩) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين.	57
الجدول رقم (٢٠) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين.	57
الجدول رقم (٢١) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين فعالية الرقابة الضريبية.	58
الجدول رقم (٢٢) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين فعالية الرقابة الضريبية.	59
الجدول رقم (٢٣) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تحسين فعالية الرقابة الضريبية.	59

قائمة الأشكال

الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة.	11
الشكل رقم (٢) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي.	43
الشكل رقم (٣) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير سنوات الخبرة.	44
الشكل رقم (٤) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي.	45
لشكل رقم (٥) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور المحاسبة الجنائية.	48
الشكل رقم (٦) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية.	50
الشكل رقم (٧) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين.	52
الشكل رقم (٨) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور تحسين فعالية الرقابة الضريبية.	54

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

ظهرت المحاسبة الجنائية نتيجة لتطور علم المحاسبة، وجاءت نتيجةً للعديد من المحاولات الرامية إلى تحسين المعلومات المحاسبية، بما يُواكب التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، فقد أدى التوسع الكبير في حجم الأنشطة التجارية والاقتصادية على مستوى العالم، إلى ضرورة تطوير الأدوات المحاسبية، بما يضمن القدرة على استيعاب الأساليب الحديثة للاحتيال والغش والتلاعب المالي، وفي ظل هذه التحديات، برزت الحاجة الماسّة لدى السلطة القضائية إلى معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة، الأمر الذي دفع إلى توضيح مفهوم المحاسبة الجنائية كأداة فاعلة تُستخدم لتقديم تقارير تساعد القضاء في إصدار الأحكام المناسبة في القضايا ذات الطابع المالي.

ومن أبرز التحديات التي تواجه الحكومات اليوم، يأتي التهرب الضريبي في مقدمة المشكلات التي تؤثر سلبًا على الإيرادات العامة، حيث يُعيق هذا السلوك غير القانوني قدرة الدولة على تنفيذ المشاريع التنموية، كما يُضعف من جهود تحقيق العدالة الاقتصادية .وبالتالي، فإن الحاجة إلى أدوات رقابية وتحليلية قادرة على كشف هذا النوع من المخالفات أصبحت أكثر إلحاحًا من أي وقت مضى. وهنا يبرز دور المحاسبة الجنائية بوصفها وسيلة فعّالة في كشف الأنشطة المالية المشبوهة التي تُستخدم للتحايل على الأنظمة الضريبية. فهي تجمع بين الخبرة المحاسبية الدقيقة والمهارات التحليلية المتقدمة لإجراء تحقيقات مالية معمّقة تسهم في كشف أنماط الاحتيال والتهرب، مما يجعلها أداة مهمة لتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات، وتزداد أهمية المحاسبة الجنائية في ظل التعقيدات المتزايدة في الأنظمة المالية والتجارية، حيث إنها تساهم في الحد من الانحرافات المالية، و توفر معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات القضائية والاقتصادية السليمة.وفي هذا الإطار، يُعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تُهدد الاقتصادات، خاصة في الدول النامية التي تعاني من ضعف الأنظمة الرقابية وتفشي الفساد. كما أن تطوّر أساليب التهرب الضريبي، كاستخدام الشركات الوهمية، والتحويلات المطصرفية المشفّرة، والتلاعب في الإيرادات والمصروفات، يعزز الحاجة إلى تطوير أدوات أكثر فاعلية، على رأسها المحاسبة الجنائية.

ومن هذا المنطلق، يهدف هذا البحث إلى دراسة دور المحاسبة الجنائية في كشف حالات التهرب الضريبي، من خلال تحليل الأساليب والتقنيات المعتمدة، وتقييم مدى فعاليتها في مكافحة هذه الظاهرة. كما يسعى إلى تقديم مجموعة من التوصيات العملية التي تُسهم في رفع كفاءة المحاسبة الجنائية، وتعزيز قدرتها على كشف التلاعبات الضريبية، وحماية الاقتصاد الوطني من الخسائر الناتجة عنها.

وعليه، فإن المحاسبين الجنائيين يلعبون دورًا جوهريًا في وضع سياسات فعّالة لمكافحة الفساد المالي، كما يشاركون في تصميم استراتيجيات وطنية تهدف إلى الحد من الخسائر المالية، وتحقيق بيئة مالية أكثر شفافية وعدالة.

ثانياً: الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية

1-دراسة بومعرافي (2024): أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة القضائية كأداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، وتقييم إمكانية تطبيقها في الجزائر، وقد أظهرت النتائج إدراك أفراد العينة لأهمية هذا النوع من المحاسبة، مما يعكس وعيًا متزايدًا بدورها في تعزيز الشفافية المالية. كما أكدت الدراسة وجود حاجة ملحة لدى الجهات المختصة في الجزائر لتفعيل المحاسبة القضائية في مواجهة التهرب الضريبي، وأشارت النتائج إلى ضعف البنية التشريعية الحالية، مما يستدعي تحديث القوانين لتمكين دمج المحاسبة القضائية ضمن الأطر القانونية. كما تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤهل العلمي والخبرة العملية في تأييد تطبيقها،

2- دراسة الحجاج(2024) بعنوان: "أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختيار عينة عشوائية من خلال توزيع (١٠٣) استبانة، وتم استرداد (٨٦) استبانة منها. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: وجود أثر إيجابي من حيث توفير متطلبات ومقومات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى الدور الذي تقوم به تقنيات المحاسبة الجنائية، المتمثلة في تقنيات التدقيق الحديثة، وتقنيات التحقق من البيانات، في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. كما أن الدراسة أظهرت أيضاً الدور الذي تقوم به الأنشطة والإجراءات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. وقد أوصت الدراسة بضرورة السعي إلى توفير بيئة مناسبة لتوفير متطلبات ومقومات المحاسبة الجنائية.

---

1 – بومعرافي احمد (2024): أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي [رسالة ماجستير]جامعة غراديه

2-الحجاج روان (2024): أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان [رسالة ماجستير]جامعة مؤتة.

3-دراسة الأحمد (2020) بعنوان: دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك التجارية في الأردن، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. وتم توزيع (١٤٣) استبانة على المدققين الخارجيين، أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد دور لتقنيات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الاحتيال المالي، حيث كان هناك دور إيجابي لكل من (تقنية إجراء المقابلات، وتقنية تحليل النسب، وتقنية قانون بنفورد، وتقنية البحث في البيانات) في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك التجارية الأردنية. وأوصت الدراسة بضرورة الاستمرار بشكل كبير في توفير كافة المتطلبات المتعلقة بتقنيات المحاسبة الجنائية؛ لما لها من دور فعال في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك التجارية الأردنية، والذي يعكس مدى دقة وجودة عمل البنوك، والتخفيف من المخاطر التي تتعرض لها نتيجة عمليات البنك.

4-دراسة الشرايري (2020) بعنوان: دور المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات. المجلة الدولية للاقتصاد والمالية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى تحديد أحدث الأساليب التي تتبعها الشركات الصناعية الأردنية للتهرب من دفع الضرائب المستحقة. كما ركزت الدراسة على توضيح المجالات التي تطبق فيها المحاسبة القضائية وأسباب ظهورها. وقد اختار الباحث عينة عشوائية من المدققين الخارجيين المنتمين إلى جمعية المحاسبين الأردنيين الذين قاموا بتدقيق البيانات المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج المهمة، أهمها أنه لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من أسلوب الاستحواذ المحاسبي وإساءة استخدام النسبية كأساليب للتهرب الضريبي المتبعة في الشركات الصناعية، بينما يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من استخدام التقديرات المحاسبية والاعتراف بالإيرادات كأساليب للتهرب الضريبي المتبعة من قبل الشركات ،وفي ضوء هذه النتائج، تقدم الدراسة مجموعة من التوصيات المهمة: ضرورة تفعيل دور المحاسبة الجنائية كوسيلة فعالة للحد من حالات التهرب الضريبي ، تطوير آليات رصد ومتابعة للكشف عن محاولات التهرب الضريبي.

3-الأحمد ، إسراء (2020). دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك الاردنية [رسالة ماجستير] جامعة ال البيت، المفرق، الأردن.

4-الشرايري (2020). دور المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات. المجلة الدولية للاقتصاد والمالية 45.

الدراسات السابقة

الدراسات باللغة الأجنبية

1 – دراسة(ykhlef,2023) بعنوان:

The Role of Forensic Accounting in Detecting Tax Evasion and Fraud A case study in the office of a forensic accountant expert

دور المحاسبة الجنائية في الكشف عن التهرب الضريبي والاحتيال

– دراسة حالة في مكتب خبير محاسبة جنائية –

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الخبرة المحاسبية الجنائية في كشف أساليب التهرب الضريبي والاحتيال المختلفة. وقد اعتمد على المنهج الاستنتاجي باستخدام أداة الوصف، وذلك فيما يتعلق بالمحاسبة القضائية أو الجنائية، في دراسة حالة في أحد مكاتب المحاسبة الجنائية. كما تم اعتماد المنهج التحليلي، حيث تم دراسة قضية محاسبية عُرضت على الخبرة القضائية من قبل المجلس القضائي، بهدف التحقيق في ملفها المحاسبي والضريبي. ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن المحاسبة الجنائية تُكلَّف بالتحقيق في قضايا الاحتيال بناءً على أمر صادر من جهة قضائية .كما تبيّن أن من يمارس هذا النوع من المحاسبة ليس مجرد محاسب أو مدقق حسابات عادي، بل هو شخص يمتلك معرفة واسعة في المجال المحاسبي، ويتميز بدرجة عالية من الخبرة العملية، إلى جانب إلمام شامل بالقوانين واللوائح وتحديثاتها، مما يُمكّنه من تقديم الرأي الفني الدقيق الذي يُسهم في اتخاذ القرار القضائي المناسب.

1-(ykhlef eman ,2023)
The Role of Forensic Accounting in Detecting Tax Evasion and Fraud
A case study in the office of a forensic accountant 88.

2- دراسة (hossain2022) بعنوان:

Emerging Trends in Forensic Accounting: Data Analytics, Cyber Forensic Accounting, Cryptocurrencies, and Blockchain Technology for Fraud Investigation and Prevention

الاتجاهات الناشئة في المحاسبة الجنائية: تحليلات البيانات، والمحاسبة الجنائية السيبرانية، والعملات المشفرة، وتقنية بلوك تشين للتحقيق في الاحتيال والوقاية منه

يهدف هذا البحث للاتجاهات الناشئة في المحاسبة الجنائية المتعلقة بالتحقيق في الاحتيال والوقاية منه. أولًا، تُجري الدراسة مراجعة شاملة للأدبيات لتحديد الاتجاهات الناشئة الرئيسية: تحليلات البيانات، والمحاسبة الجنائية السيبرانية، وتأثير العملات المشفرة وتقنية البلوك تشين على المحاسبة الجنائية. بعد ذلك، قدم البحث تحليلًا متعمقًا لكل اتجاه ناشئ، بما في ذلك تطبيقه وفوائده وقيوده والاعتبارات الأخلاقية. ودعم البحث بأمثلة واقعية ودراسات حالة لتوضيح فعالية هذه الاتجاهات في التحقيق في الاحتيال والوقاية منه. كما تُسلط الدراسة الضوء على التحديات والتعقيدات الفريدة للتحقيق في الجرائم المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يستكشف البحث إمكانات تقنية البلوك تشين لتعزيز الشفافية وإمكانية التتبع والمساءلة في المعاملات المالية. واختتم بتوصيات للممارسين وصانعي السياسات والباحثين لتكييف هذه الاتجاهات الناشئة والاستفادة منها لتحسين جهود التحقيق في الاحتيال والوقاية منه. وأخيرًا، تُشدد الدراسة على الحاجة إلى استمرار البحث والابتكار للكشف عن الاحتيال المالي ومنعه بشكل فعال في ظل المشهد المتطور باستمرار للتقنيات الناشئة، مع تسليط الضوء على الطبيعة الديناميكية للمحاسبة الجنائية.

2-hossain(2022): Emerging Trends in Forensic Accounting: Data Analytics, Cyber Forensic Accounting, Cryptocurrencies, and Blockchain Technology for Fraud Investigation and Prevention.

3- دراسة (Hadad & shhadh,2020) بعنوان:

Integrating forensic accounting in education and practices to detect and prevent fraud and misstatement: case study of Jordanian public sector

دمج المحاسبة الجنائية في التعليم والممارسات للكشف عن الاحتيال والبيانات الخاطئة ومنعها:

دراسة حالة القطاع العام الأردني

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة درجة الوعي بالمحاسبة الجنائية في الأردن. تستطلع هذه الدراسة آراء الممارسين والأكاديميين حول آرائهم وأفكارهم تجاه الدور المتوقع لاستخدام

تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات الاحتيال ومنعها، وتسلط الضوء على مزايا ومعوقات استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية، وبعض ممارسي المحاسبة. وظهر من خلال الاستبيان أن الطلاب والمهنيين أظهروا مستوى أقل من الوعي بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهميته. كما تؤكد النتائج وجود علاقة ارتباط مهمة بين منع الاحتيال والكشف عنه ومزايا تطبيق المحاسبة الجنائية، والدورات التدريبية المتعلقة بتطبيق المحاسبة الجنائية. كما تم التأكيد على وجود عوامل مهمة تعيق هذا التنفيذ في الأردن.

3- Hadad & shah (2020) Integrating forensic accounting in education and practices to detect and prevent fraud and misstatement: case study of Jordanian public sector33.

4 –دراسة (Balios &Tantos, 2020) بعنوان:

The conjunction of tax auditing mechanism with behavioral and institutional parameters of tax evasion: the role of accounting rules and forensic accounting

اقتران آلية التدقيق الضـريبي بالمعايير السـلوكية والمؤسـسـية للتهرب الضـريبي: دور قواعد المحاسبة والمحاسبة الجنائية

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على تأثير مختلف العوامل غير الاقتصادية، وخاصةً السلوكية والمؤسسية، على مستوى التهرب الضريبي، مع تحديد أهمية قواعد المحاسبة ومساهمة المحاسبة الجنائية في الكشف عن البيانات المالية ومنعها. يأخذ هذا التحليل في الاعتبار معايير التدقيق الضريبي لتحديد ما إذا كانت تؤثر على سلوك دافعي الضرائب للتهرب الضريبي أم لا، وإلى أي مدى. يتم استخلاص بعض الاستنتاجات المفيدة فيما يتعلق بالعوامل المحددة للتهرب الضريبي، مع إيلاء الاهتمام لدور قواعد المحاسبة في التلاعب بالبيانات المالية. تبرز مساهمة المحاسبة الجنائية في مكافحة الاحتيال الضريبي بشكل متزايد. إن الزيادة الكبيرة في حالات الاحتيال المالي والضريبي بسبب ضعف التدقيق القانوني للكشف عن الأنشطة الاحتيالية تفرض الحاجة إلى المحاسبين الجنائيين للتعامل مع انتهاكات قواعد المحاسبة المالية والضرائب. قد تكون هذه الاستنتاجات ضرورية ومفيدة لصانعي السياسات الضريبية لاعتماد تدابير تقييدية ضد التهرب الضريبي. برز اهتمام بحثي كبير في العقود الماضية فيما يتعلق بالتهرب الضريبي الذي يعبر عن موقف دافعي الضرائب من عدم دفع التزاماتهم الضريبية المفروضة بموجب قوانين الضرائب لسنة ضريبية معينة وفي الوقت المناسب (مصلحة الضرائب الأمريكية، 2007).

4- Balios &Tantos (2020) the conjunction of tax auditing mechanism with behavioral and institutional parameters of tax evasion: the role of accounting rules and forensic accounting10.

التعقيب على الدراسات السابقة :

يتضّح من مجمل الدراسات السابقة أنَّ المحاسبةَ الجنائيةَ تُعَدُّ أداةً فعالةً في كشفِ التهرُّبِ الضريبيّ ومكافحةِ الاحتيالِ الماليّ، وذلك من خلال توظيفِ أساليبِ تحليلِ البياناتِ والتقنياتِ الحديثةِ في التدقيقِ والكشفِ الماليّ. وقد أظهرت هذه الدراسات وعيًا متزايدًا بأهميةِ هذا النوعِ من المحاسبةِ في تعزيزِ الشفافيةِ الماليةِ والحدِّ من الممارساتِ الاحتيالية. كما أشارت نتائجُها الحاجةِ إلى تطويرِ الإطارِ التشريعيّ والرقابيّ لتمكينِ المحاسبةِ الجنائيةِ من أداءِ دورها بكفاءة، مع التأكيدِ على أهميةِ تدريبِ الكوادرِ المحاسبيّةِ وتأهيلِها لاستخدامِ أدواتِ التحليلِ الإحصائيّ، والمحاسبةِ السيبرانية، وتقنياتِ التتبّعِ الماليّ. ومن جهةٍ أخرى، بيَّنت الدراساتُ أنَّ فاعليةَ المحاسبةِ الجنائيةِ لا تقتصرُ على الكشفِ عن التلاعبِ الماليّ فحسب، بل تمتدُّ أيضًا إلى تقديمِ الدعمِ الفنّيّ لاتخاذِ قراراتٍ قضائيّةٍ دقيقةٍ، ممّا يُبرزُ دورَها كمصدرٍ مهمٍّ للأدلّةِ المحاسبيّةِ المتخصّصة. وبالتالي، فإنَّ دمجَ المحاسبةِ الجنائيّةِ في السياساتِ الضريبيّةِ والرقابيّةِ يُعَدُّ خطوةً ضروريّةً لمكافحةِ التهرُّبِ الضريبيّ وتحقيقِ العدالةِ الاقتصاديّة.

وما يُضيفه هذا البحثُ من جديدٍ يتمثّلُ في تناولهِ للتجربةِ السوريّةِ تحديدًا، وهي بيئةٌ لم تحظَ باهتمامٍ في الدراساتِ السابقة، على الرغمِ من التحدّياتِ الاقتصاديّةِ والرقابيّةِ الكبيرةِ التي تواجهُها. كما يتميّز هذا البحثُ بمحاولةِ ربطِ الجانبِ النظريّ بالواقعِ العمليّ من خلال دراسةٍ ميدانيّةٍ تستهدفُ العاملينَ في دائرةِ ضريبةِ الدخلِ والمبيعاتِ في سورية.

ثالثاً: مشكلة الدراسة .

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي تحدياً خطيراً للحكومات وخاصة في الدول النامية، حيث تعتمد هذه الدول بشكل كبير على الإيرادات الضريبية في تمويل موازناتها العامة. وتكمن خطورة هذه الظاهرة في تأثيرها السلبي المباشر على الاقتصاد الوطني، حيث تؤدي إلى نقص في الإيرادات الحكومية مما يعيق تنفيذ المشاريع التنموية ويحد من قدرة الدولة على تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين.

وعلى الرغم من التطور الكبير في النظم المحاسبية والرقابية، إلا أن تطبيق آليات المحاسبة الجنائية لا يزال ضعيفاً في كثير من الدول. هذا الضعف يفتح الباب أمام استمرار الممارسات غير المشروعة التي تهدف إلى التهرب من سداد الالتزامات الضريبية. وتتفاقم المشكلة بسبب عدة عوامل منها صعوبة الحصول على البيانات المالية الدقيقة، وعدم كفاية تبني التقنيات الحديثة في الرقابة المالية، بالإضافة إلى التعقيد المتزايد في العمليات المالية وارتفاع تكاليف عمليات التدقيق والتحقيق.

في هذا الإطار، تبرز المحاسبة الجنائية كأداة حيوية لمكافحة التهرب الضريبي، حيث تمتلك القدرة على كشف التلاعب في السجلات المالية وإجبار الشركات على تقديم بيانات مالية دقيقة وشفافة. إلا أن فعالية هذه الأداة تتطلب تعزيز البنية التحتية لها وتطوير كفاءة العاملين في هذا المجال وتبني أحدث التقنيات في الكشف عن التجاوزات المالية.

ويمكن عرض مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي:

ما دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية؟

<u>ويتفرع عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:</u>

١. ما هو دور المحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية؟
٢. ما هو دور المحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين؟
٣. ما هو دور المحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية؟

رابعاً: أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي الى بيان دور المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في سورية.

ويمكن تحقيق هذا الهدف الأساسي من خلال الأهداف الفرعية:

١. التعرف على دور المحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية.
٢. بيان دور المحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين بالضريبة.
٣. توضيح دور المحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية.

خامساً: أهمية الدراسة

<u>الأهمية العلمية:</u> ركزت الدراسة على موضوع المحاسبة الجنائية والحد من التهرب الضريبي؛ لذا ستكون هذه الدراسة ذات أهمية للعديد من البحاثيين والمحللين والمهتمين بموضوع المحاسبة الجنائية؛ بحيث ستوضح الدراسة مفهوم المحاسبة الجنائية، وكيفية تطبيقها إضافة إلى توضيح العلاقة ما بين المحاسبة الجنائية والحد من التهرب الضريبي.

<u>الأهمية العملية:</u> من المتوقع ان تكون هذه الدراسة ذات فائدة لمقدري الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في سورية، بحيث توضح العوامل التي تحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يحصل في سورية، بحيث توضح الدراسة مدى أهمية المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي، وقدرتها على تزويد مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بمعلومات حديثة ونتائج دقيقة، بالإضافة إلى تقديم المقترحات.

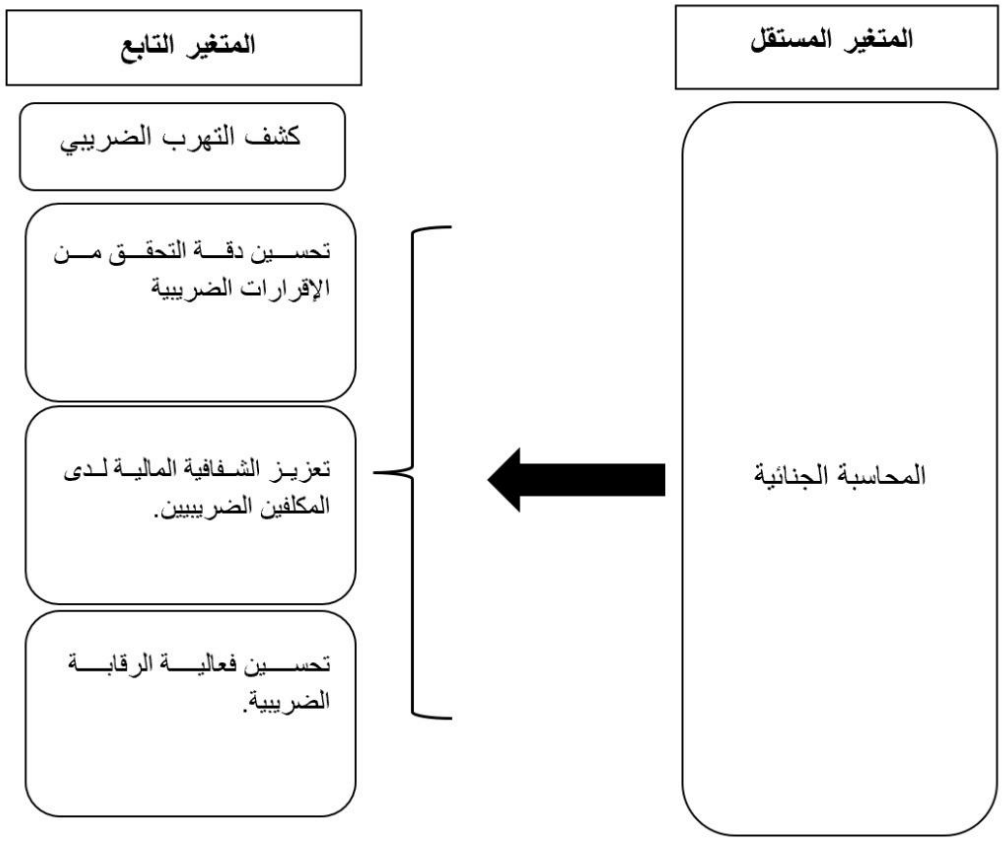
سادساً: متغيرات الدراسة

للدراسة متغيران هما:

- المتغير المستقل: المحاسبة الجنائية
- المتغير التابع: كشف التهرب الضريبي وذلك من خلال:

- تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية
- تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين.
- تحسين فعالية الرقابة الضريبية.

الشكل رقم (1)



سابعاً: فرضيات الدراسة

بعد عرض مشكلة الدراسة واسئلتها يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الرئيسية:

– يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الأتية:

١. يوجد دور للمحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية.

٢. يوجد دور للمحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين.

٣. يوجد دور للمحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية.

ثامناً: منهجية الدراسة

يعبر منهج الدراسة عن الخطوات التي تُتبع لتحقيق الهدف لذا اعتُمد المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها حيث يعبر هذا المنهج عن الظاهرة المراد دراستها كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً للحصول على نتائج علمية ثم تفسيرها بطريقة موضوعية، بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة، كما يقوم المنهج الوصفي التحليلي على مبادئ المقارنة والتفسير والتقييم، بهدف الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم وتحمل في مضمونها معنى قادراً على زيادة المعارف المتعلقة بموضوع الدراسة، وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة

يشكل مجتمع الدراسة العاملين في دائرة ضريبة الدخل، الذين يعملون ضمن المسميات الوظيفية: رؤساء شعب التدقيق، رؤساء اقسام التدقيق، مدققي الضريبة

وتم اخذ عينة عشوائية مكونة من 92 عامل لغاية إنجاز الدراسة الميدانية.

عاشراً: حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تتمثل بالدوائر الضريبية في سورية
- الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على العاملين في دائرة ضريبة الدخل.
- الحدود الموضوعية: ستقتصر الدراسة على موضوع المحاسبة الجنائية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي.
- الحدود الزمانية: طبقت هذه الدراسة خلال الفصل الدراسي الثاني من العام الدراسي 2024-2025 .

مصطلحات الدراسة

المحاسبة الجنائية:

هي حقل من حقول المحاسبية التي تستخدم مهارات وعلم المحاسبة والتحقيق والتدقيق؛ للكشف عن الأضرار الاقتصادية، والعمل على إعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي.

المحاسب الجنائي:

هو المحاسب الذي يعمل ضمن النظام القانوني والذي يبرز دوره في دعم التقاضي وتوفير المعلومات المتعلقة بالخسائر الناتجة عن الاضرار، حيث يمتلك هذا المحاسب معرفة معمقة في قانون الضرائب والممارسات المحاسبية بما في ذلك التهرب الضريبي والاختلاس وغسيل الاموال.

التهرب الضريبي:

هو محاولة غير مشروعية يقوم بها فرد أو كيان لتقليل مسؤولياته الضريبية إلى الحد الأدنى، من خلال أساليب احتيالية عن طريق التحايل على قوانين الضرائب الحالية، مثل عدم بيان الدخل.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الجنائية

تمهيد

تمثل المحاسبة الجنائية أحد أساليب المحاسبة المتعددة والتي ظهرت منذ عدة قرون؛ لفض النزاعات الناشئة بين منشآت الأعمال والأطراف المستفيدة، والتي تُعدّ إحدى المهام المُوكلة للمراجعين القانونيين والمحاسبين المعتمدين من قبل الجهات؛ لإبداء الرأي الفني حول القوائم والتقارير المالية، أو العقود المُنفذة بين كافة الأطراف المتعاملين مع منشآت الأعمال، وأنّ الحاجة المتزايدة لخدمات المحاسبين القضائيين وفي جميع المجالات جعلت مهنة المحاسب الجنائي واحدة من المهن الأكثر أماناً من بين عشرين مهنة مرموقة في العالم .

تُعدّ المحاسبة الجنائية من الاتجاهات الحديثة للمحاسبة، فهي تختص بتقديم المعلومات المالية

والمحاسبة ذات الطابع العدلي؛ للمساعدة في حل النزاعات المالية.

وتُعتبر المحاسبة الجنائية ممارسة متخصصة في مجال المحاسبة، والتي تشتمل على تقديم خدمات الدعم الجنائي والتحقيق المحاسبي لكل من الدوائر الجنائية، والشركات، والوحدات الحكومية؛ لمساعدتها في إصدار أحكامها العمل على كشف ومنع الجرائم الاقتصادية ذات الأبعاد المحاسبية من خلال منظومة من المعارف، والخبرات في مجال المحاسبة، والتدقيق، والقانون.

اولاً: نشأة المحاسبة الجنائية.

بدأ استخدام المحاسبون الجنائيون كشهود خبراء في قضايا المحاكم منذ قضية

Meyer &Sefton عام 1817 وهي قضية إفلاس ارتبطت بوقوع نزاع مالي في إحدى المحاكم الكندية، ونتيجة لصعوبة فحص الأدلة والوقائع المرتبطة بتلك القضية من قبل المحكمة في ذلك الوقت، تمّ استدعاء المحاسب الذي أجرى عملية التحري والبحث في تلك القضية، وأدلى بشهادته أمام المحكمة بصفته شاهداً وخبير، حيث تمّ اعتبار هذا المحاسب أول محاسب جنائي في التاريخ، وكانت هذه القضية هي أول حالة معروفة يستخدم فيها المحاسب بصفة شاهد خبير في محكمة قانونية (Nicolae & Diana.2017) 423-419.

وفي عام 1824 تم توثيق دليل على معرفة واستخدام المحاسبة الجنائية وكان ذلك ضمن إعلان في إحدى الصحف في مدينة غلاسكو في اسكتلندا، حيث كان هناك دعوى للحكام والمحاكم والمحامين؛ للتحقيق في نشاط احتيالي، أما في عام 1900م بدأت بوادر ظهورها في الولايات المتحدة وانكلترا؛ وذلك نتيجة اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية ؛ مما ادى إلى زيادة حوادث التهرب من دفع الضرائب نتيجة لذلك، تم العمل على تطوير دائرة الضرائب، وكانت

واحدة من أولى حالات التهرب الضريبي واكترها شهرة في مجال التحقيقات المحاسبية، وهي اولى حالات التهرب الضريبي وأكثرها شهرة في مجال التحقيقات المحاسبية وهي حالة عصابات Al Capone في على 1930م، حيث تم تعبين Frank Wilson من وحدة الاستخبارات الخاصة في دائرة الإيرادات الداخلية، واستخدم مكتب التحقيقات الفيدرالي عدد كبير من المحاسبين؛ للقيام بعملية التحقيق (فرح, 2017) رسالة دكتوراه.

وفى عام 1986م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) دليل ممارسة رقم (7) الذي تضمن ستة مجالات لخدمات المحاسبة الجنائية، والتي تشمل التالي : منع الاحتكار، وتحديد قيمة الأضرار، والمحاسبة والتحليلات، والتقييم والاستشارات العامة، وفي آذار من عام (1997) تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبيين الجنائيين.

وفي عام (2008) بعد بداية الانهيار الاقتصادي واكتشاف تلاعب الشركات بالبيانات المالية على ضوء الازمة المالية العالمية وأزمة القروض العقارية، جاءت المطالبات الحكومية والشعبية بضرورة توفر محاسبين جنائيين معتمدين (Abu Tapanjeh & Al Tarawneh, 2020) 452-436.

ثانيا: مفهوم المحاسبة الجنائية

الدراية القانونية، والخبرة في المحاسبة والتدقيق ومهارات التحري والتحقيق في القضايا المالية والتجارية والاقتصادية، وتُعتبر نظاماً للمعلومات يبحث عمّا خلف الأرقام والصفقات؛ لرفد القائمين على القضايا محل النزاع أو التحقيق، ونطاق عملها عن التدقيق الداخلي والخارجي (الرعود،2020).

وهناك اختلاف بين الكتاب حول مفهوم المحاسبة الجنائية؛ ولذلك قامت الباحثتان باستعراض العديد من المفاهيم التي تتعلق بالمحاسبة الجنائية المتمثلة في الآتي:

أنها "مزيج من مجموعة مهارات مختلفة في عدة مجالات كالمحاسبة والقانون وتكنولوجيا المعلومات والاتصال، تهدف إلى مساعدة الأجهزة العدلية والقضائية على إصدار أحكام عادلة بشأن القضايا المالية والمحاسبية والتجارية".

كما أنه تم تعريفها على أنها: "تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة ومراجعة الحسابات ومجالات معينة من القانون ومهارات التحقيق؛ لجمع وتحليل وتقييم الأدلة وتفسير النتائج والإبلاغ عنها"(Nicolae & Diana,2017)-419 . 423

وعرّفت على أنها "الفهم العميق والنظرة الشاملة للعلوم المحاسبية والقانونية وفيها يتم ممارسة أعلى درجات الشك المهني، وتأييد الدعاوى القضائية، وذلك في ضوء معايير عامة يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي، وميثاق مهني وآداب وسلوكيات تنظم هذه المهنة". ويرى كل من يا حمي وعبد الرحمن (2018)291-265

بأنّ المحاسبة الجنائية هي: "فرع من فروع المحاسبة يجمع بين علم المحاسبة والقانونية، لمساعدة الجهات العدلية على البت في القضايا ذات الطابع المالي، واكتشاف الاحتيال والجرائم المالية بعد الحصول على أدلة مالية محاسبية كافية وموضوعية بشكل لا يقبل التأويل".

كما أنها تعرف: "العلم الذي يختص باستخدام المهارات المحاسبية والتحليل والمراجعة والاتصال الكتابي والشفهي، والدراية بالقانون المدني والجنائي، وتقنية الحاسوب والأدوات البرمجية في التحليل والاكتشاف وجمع الأدلة وتغير المعلومات المحاسبية والمالية لغرض الدعم القضائي، أو التعليم، أو التحقيق المحاسبي" (الحاج،2019).

وفي رأي الباحثتان من خلال التعريفات المتعددة للمحاسبة الجنائية بإنها علم يجمع ما بين العلوم المحاسبية والقانونية، وتتضمن الخبرة المالية ومهارات التحري ضمن إطار قانوني يوفر إثباتات وأدلة كافية لضبط النزاعات المالية كالتهرب الضريبي؛ وذلك بهدف التأكد من مصداقية القوائم المالية.

ثالثاً: اهداف المحاسبة الجنائية

ينظر للمحاسبة الجنائية بأنها أساس لأي دعوى قضائية أو منازعة ذات طبيعة تجارية، وتقومُ على اساس تكامل بين المحاسبة والقانون، ولذلك تسعى المحاسبة الجنائية، من خلال تطبيقها وتفعيل تقنياتها المتعددة، إلى تحقيق العديد من الأهداف، التي يمكن تلخيص بعضها فيما يلي:

١.البحث عن عمليات التلاعب والغش واكتشافها، ويُعتبر هذا الهدف من أهم أهداف المحاسبة الجنائية، بالإضافة إلى المساعدة في الكشف عن حالات التهرب من الالتزامات المالية التي تنجم من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية، وفي حالات معينة يحتاج اكتشاف التلاعب والاحتيال إلى كشف هوية الجاني، ولهذا السبب تم استخدام الوثائق المالية كدليل لدعم تقديم دعوى قضائية؛ لمنع المتهم من التسبب في زيادة الضرر، والسعي إلى التعويض في حالة تحديد هوية الشخص المسؤول (العبد الله والزهراني،2019) رسالة ماجستير.

٢. توفير دليل مادي حول الغش والاحتيال والفساد؛ وذلك لمعاونة الإدارة على توفير الرقابة للشركات، وتأييد الدعاوى الجنائية، والمساعدة على تحقيق العدالة وإقرار الحق (غنيم،2016) 228-137.

٣. التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل بعض الأطراف المعنيين، حيث أن هدف المحاسب الجنائي يعتمد الذي تم تكليفه به (برزان وخلف،2016) 150-134.

٤. دعم الاستشارات القانونية، والقيام بعقد المناقشات المرتبطة بالمنازعات المالية، والمساهمة في عملية البحث والتحري للكشف عن عمليات الاحتيال في التقارير المالية (الحيالي،2020).

٥. العمل على تحديد حجم الخسائر أو الأضرار الاقتصادية، سواء الخسائر المتكبدة أو الخسائر المحتملة، وجمع الأدلة المالية التي تشكل أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها (فاتح وشارف،2018) .

٦. توفير معلومات تتعلق بعمليات التحري للمستخدمين، ودعم الدعاوى القضائية المختصة بالمعاملات التجارية لدى المحاكم من خلال تقديم الأدلة المادية المالية للمحكمة، باعتبار المحاسبة الجنائية إطارا متكاملاً للمحاسبة والقانون (طبيشات والدليمي،2017) 205-200.

رابعاً: أهمية المحاسبة الجنائية.

نتيجة للتغيرات الحاصلة في عالم التجارة والأعمال وزيادة مستوى وحجم ونطاق الأعمال التجارية، وجدت المحاسبة الجنائية لمواجهة التطور في مجال بيئة الأعمال؛ لذا استمدت المحاسبة الجنائية أهميتها كونها الأكثر تكاملاً بين المحاسبة والقانون، وهي الأكثر عمقاً وارتباطا في الدعاوي الجنائية ذات الصبغة المالية، فإنّ أهمية المحاسبة الجنائية تتمثل فيما يلي (ادم،2018) :

أ. توفير خبرة مالية ومهارات للقيام بالتحري والعمل ضمن إطار قانوني يساعد على تقديم أدلة ملائمة لضبط حالات الغش، والحصول على أدلة إثبات تتصف بالواقعية والعدالة.

ب. تحسين كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية بالاستعانة بالقانون.

ج. تستخدم المحاسبة الجنائية تكنولوجيا المعلومات؛ للحد من الفساد في بيئة الاعمال الحديثة.

د. تستخدم المحاسبة الجنائية آليات التحقيق الجنائي؛ للكشف عن المخالفات في التقارير المالية.

هـ. تُساعد المحاسبة الجنائية في تحديد الأنشطة غير القانونية، التي تساعد على ممارسة الغش من خلال جمع الأدلة، وتقديم رأي فني محايد حول التقارير المالية.

الاهتمام بالمحاسبة الجنائية ازداد بشكل كبير؛ نتيجة للانتشار الواسع لعمليات الاحتيال والفساد المالي، وبالتالي ازدياد الطلب عليها؛ مما يدعم أهميتها المتمثلة في حاجة المنشآت لمثل هذا المجال المحاسبي المعني بالكشف عن حالات الاحتيال، ومساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها تجاه الطرف الثالث، وحماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة داخل الشركات (عبد الله ونور،2018) 11-86

وفي رأي الباحثتان أن أهمية المحاسبة الجنائية تكمن في أنها حقل حديث من حقول المحاسبة، ومرتبطة في القانون، وتعمل على تسوية النزاعات المالية.

خامساً: إجراءات المحاسبة الجنائية.

تختلف الإجراءات المتبعة التي يمارسها المحاسب الجنائي باختلاف المسألة محل التدقيق، إلا أنه في معظم الأحوال تتلخص إجراءات المحاسبة الجنائية على النحو الآتي (Beck & Blumstein, 2018) 883-853.

١- **الالتقاء بالعميل:** يُعدّ هذا الإجراء من أهم الإجراءات؛ لأن معرفة وتحديد المشكلة وتوضيح أبعادها يُعدّ مرحلة أساسية للوصول إلى الحل السليم.

٢- **تدقيق النزاع:** وذلك لتحديد الأطراف ذات الصلة بالموضوع، أو للتحقق من وجود نزاع قائم بين الأطراف.

٣- **التحقيق الأولي:** يتم هذا التحقيق قبل وضع أي خُطَة للعمل؛ وذلك من أجل وضع خُطط أكثر اكتمالا، مبنية على فهم كامل وواضح للنزاع.

٤- **تطوير خطة العمل:** عند العمل على تطوير خطة العمل يتم الأخذ بعين الاعتبار المعرفة التي اكتسبها المحاسب الجنائي عند مقابلة العميل في مرحلة التحقيق الأولي، والتي تُحدد الأهداف المُراد تحقيقها، والمنهجية التي سيت استخدامها لحلّ المشكلة.

٥- **الحصول على الأدلة:** وتعني الإحاطة بالقضية محل التحكيم عن طريق الحصول على الأدلة اللازمة والكافية.

٦- **القيام بالتحليل الفعلي:** ويتضمن احتساب الأضرار الاقتصادية، مطابقة الأصول، احتساب القيمة الحالية باستخدام معدلات الخصم المناسبة، إجراء تحليل الانحدار أو الحساسية واستخدم تطبيقات الحاسوب؛ من اجل ان يتم شرح التحليل لغايات إعداد التقرير.

٧- **إعداد وتجهيز التقرير النهائي:** ويتضمن التقرير شرحاً حول طبيعة المهمة، نطاق التحقيق، النهج المستخدم، القيود المفروضة على نطاق التحقيق، النتائج، أو رأي المحاسب الجنائي وأية جداول أو رسومات تُوضح النتائج.

وترى الباحثتان أن إجراءات المحاسبة الجنائية تُشكل منهجية يتم اتباعها من قبل المحاسب الجنائي، تبدأ في الالتقاء في العميل؛ وذلك من أجل البحث في المشكلة وتحديدها، والوقوف على أسباب المشكلة، وتوضيح أبعادها، وتحديد الأطراف ذات العلاقة بالنزاع، ومن ثم يتم التحقيق، وذلك قبل وضع خطة، ومن ثم يتم وضع خطة، وذلك من خلال تحديد الأهداف المراد تحقيقها والمنهجية التي ستستخدم لحل المشكلة، وجمع الأدلة والإثباتات اللازمة والكافية، ومن ثم احتساب الأضرار الاقتصادية، وأخيراً يتم التوصيل إلى تقرير نهائي يحدد طبيعة المهمة والمنهجية المستخدمة، ومن ثُم الوصول إلى رأي المحاسب الجنائي حول النتائج.

سادساً: تقنيات المحاسبة الجنائية.

تُعتبر تقنيات المحاسبة الجنائية من أحدث ما توصل له العلم في المجالات المحاسبية، وتتولد عن هذه التقنية العديد من المنافع، وإن تطبيق هذه التقنيات يرتبط بوجود تكاليف عالية، ومن الممكن ان يتم يمكن تطبيق واحد أو أكثر من هذه التقنيات لإنجاز المهام التي يوكل بها المحاسب الجنائي، ومن هذه التقنيات:

١- مراجعة المستندات العامة والقيام بالتحقق من الخلفية

وتتمثل هذه التقنية بقيام المحاسب الجنائي بإجراء عمليات التحقيق في القضايا موضوع النزاع، وتشمل عملية التحقيق جميع الموظفين المرتبطين بموضوع القضية، من ناحية أخرى يستند المحاسب الجنائي في عمله على السجلات التجارية والقوائم المالية، واي سجلات تتعلق بالأعضاء العاملين في المنشآت، كما أن المحاسب الجنائي الذي يتوقف عمله على مثل هذه المهام فهو لديه الخبرة الكافية لتحديد الأسباب وراء عمليات الاحتيال والتلاعب التي تحصل في المنشآت (Hamad, 2019) 27.

٢- إجراء المقابلات

تقوم عملية إجراء المقابلات لدعم عمل المحاسب الجنائي من خلال جمع الأدلة من الشهود والمتمثلة في الحقائق التي يحصل عليها المحاسب الجنائي من خلال قيامه بمقابلة الأشخاص الذين قد يكونوا بمثابة شهود على القضية، حيث أن هذه التقنية تساعد المحاسب الجنائي على تدعيم القضية بالأدلة، أي أنها من أهم التقنيات التي يستخدمها المحاسب الجنائي لدعم عملية التحقيق التي يقوم بها، من ناحية أخرى فإن عملية إجراء المقابلات لا تقتصر على من هم مشتبه بهم في القضية ولكن يتعدى إجراء المقابلات ليشمل جميع الأشخاص العاملين في المنشأة ومن ثم الأشخاص المحيطين بالقضية، وبالنهاية يتوصل المحاسب الجنائي لإجراء مقابلات مع من هم شهود على عملية التلاعب أو الغش أو الاحتيال التي تتم داخل المنشأة (Hegazy, Sangster & Kotb, 2017)56-43.

٣-جمع المعلومات من المصادر الجديرة بالثقة

تعتمد هذه التقنية على تقديم المعلومات للمحاسب الجنائي ولكن بسرية تامة، ويتم ذلك من خلال الاتصال المباشر بهم من خلال قنوات الاتصال الساخنة أو من خلال تواصلهم معهم من خلال الرسائل المجهولة المرسلة، حيث أن من يقوم بتقديم مثل هذه المعلومات قد يكون موظف سابق في المنشأة أو إحدى العاملين الحاليين في المنشأة أو ممن لهم علاقة بالمنشأة من مستثمرين، وقد تكون مثل هذه الرسائل غير صحيحة ويكون الهدف منها فقط إحداث الارتباك في المنشأة، من هنا يقوم المحاسب الجنائي بالتحري عن هذه المعلومات؛ للتأكد من مدى فائدتها للمنشأة (Okoye, 2019) 2635-3040.

٤- تحليل الأدلة.

تعتمد هذه التقنية على قدرة المحاسب الجنائي على استخدام الحاسوب للقيام بعمليات التحليل؛ لما تم جمعه من عمليات التحقيق التي قام بها؛ وذلك لغايات تحديد التواقيع المزورة والبصمات، وتتم هذه العملية من خلال برامج حاسوبية مخصصة لذلك، كما أنه يقوم بعملية فحص للبريد الإلكتروني للمنشأة واسترجاع الملفات المحذوفة من الحاسوب، كما أنه يقوم ايضا بفحص جميع البيانات والقيود لإبطال حالات الاحتيال أو التلاعب التي قد تحدث في المنشآت (Olorunnuho, 2016) 8856-2504.

٥-المراقبة

وتستخدم هذه التقنية لدعم عمليات التحقيق في القضية، وذلك من خلال جمع الأدلة من خلال مراقبة الأشخاص المشتبه بهم في عمليات التلاعب والغش والاحتيال، ومراقبة المنشأة أو القسم الذي يعمل به الموظف إذا كان من يشتبه بهم من الموظفين، ولا يتم استخدام هذه التقنية للعمل على تقديم طلب للمحكمة الجنائية تبين الدوافع من عملية المراقبة التي يتوجب القيام بها (Eisenberg,2019) 8499-2454 .

٦ - السرية.

تعتمد هذه التقنية على مبدأ السماح للمحاسب الجنائي على التعامل مع المشتبه بهم ومرتكبي عمليات التلاعب والاحتيال بكل سرية، وذلك من خلال الاتصال المباشر بهم دون إشراك القاضي لجنائي في ذلك، مما يعمل على زيادة ثقة كل من العاملين والأشخاص الآخرين بالمحاسب الجنائي، وبالتالي فإن ذلك يُساعد المحاسب الجنائي على إنجاز مهمته في الكشف عن من قام بعمليات الغش والاحتيال، وتُستخدم عادة هذه التقنية بناءً على طلب العملاء، ولكنها غير مستخدمة في جميع المنشآت (Sands, Jones, Beattie & Alshurafat, 2019) 365-353.

سابعاً: مهارات ومؤهلات وصفات وواجبات المحاسب الجنائي.

إن المحاسب الجنائي يُعتبر طرف محايد ذو علم بالجوانب المحاسبية ومعايير المحاسبة والتدقيق والإجراءات والأنظمة القانونية، وأساليب الترافع أمام المحاكم، إذ يتطلب منه توفر الكثير من المهارات والخبرات والصفات والمؤهلات ويمكن حصرها فيما يلي:

- **مهارات المحاسب الجنائي**

هناك العديد من المهارات الخاصة، التي يجب أن يتمتع بها المحاسب الجنائي من أجل ممارسة وتطبيق المحاسبة الجنائية، ومن بين هذه المهارات ما يلي (أبراهيم وهارون،2016)255-204:

١) المهارات والقدرات والمعارف الخاصة في اكتشاف ومنع وتقليل حالات الاحتيال، كذلك المهارات المتعلقة بالفحص والتحقيق والإقرار عن حالات الاحتيال.

٢) المهارات والقدرات والمعارف الخاصة في التعامل مع أساليب الاحتيال المختلفة.

٣) المهارات المتعلقة بتوظيف اساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة في بيئة الاعمال الإلكترونية؛ من اجل التصدي لحالات الاحتيال في تلك البيئات واستخراج الادلة الإلكترونية.

٤) المهارات المتعلقة بتقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الاحتيال

٥) المهارات التفاوضية ومهارات فحص وحل النزاعات الجنائية المالية المختلفة.

٦) مهارات الاتصال الشفوية والكتابية بما في ذلك إجراء المقابلات مع الأطراف المعنية وذات العلاقة؛ من أجل الحصول على الادلة الثبوتية.

وترى الباحثتان أنه يجب أن يتمتع المحاسب الجنائي بالعديد من المهارات والتي بدورها تمكنه من لقيام بالأعمال المطلوبة منه، ومن أهم هذه المهارات المعرفة التامة بجميع القوانين المحاسبية، وكذلك المعرفة التامة بجميع الثغرات الموجودة في القانون المحاسبي، والتي بدورها تؤدي إلى حدوث اختراقات واختلاسات من قبل الأفراد الخارجيين عن القوانين في الجهات المعنية.

❖ **مؤهلات المحاسب الجنائي**

يجب أن يمتلك المحاسب الجنائي مؤهلات في مجال القانون والمحاسبة، حيث أن المحاسبين جنائيين بامتلاكهم المؤهلات والمهارات بأنهم يستطيعون تسليط الضوء على الجرائم المالية التي يرتكبها الأشخاص أو المنظمات، ومن بين المؤهلات التي يجب أن يمتلكها المحاسب الجنائي هي:

خلفية علمية وعملية بالمحاسبة والتدقيق، ومعرفة بأساسيات البيئة القانونية والمهارات والتحري،

وامتلاكه للإبداع والثقة من خلال الأداء العالي، ومعرفته بالأمور والاضرار للقيام بالعمل في الدعاوي القضائية، وأن يكون مُلم بالتشريع الذي يتضمن الأمور المالية والمحاسبية، مثل قوانين التجارة والشركات، وتأهيل أكاديمي وحاصل على شهادة خبرة في مجال الاختصاص.

من بين المؤهلات الواجب توافرها بالمحاسب الجنائي هو أن يمتلك مؤهل جامعي في المحاسبة، وأن يكون على المام بالقانون التجاري وقانون الشركات، وأن يمتلك خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات؛ لكي يتمكن من فهم الأعمال المحاسبية من واقع التجربة والتطبيق، والنزاهة؛ وعدم ارتباط اسمه بأي عمل مخل بالأخلاق، وفهم متعمق باللوائح المحددة التي توثر على الشركات وسلوكياتها، وان يكون على إلمام في نظم المعلومات ومعرفة بأساسيات الكمبيوتر وتدفق الاموال باستخدام الوسائط الإلكترونية، ومعرفة واسعة وخبرة في معايير المحاسبة الدولية. شنقراوي وبابكر (2016) 85-69.

ترى الباحثتان من الضروري أن يحصل المحاسب الجنائي على المؤهلات المهنية الكافية لممارسة عمله، ولكي يتمكن من فهم الأعمال المحاسبية من واقع التجربة والتطبيق، والنزاهة وعدم ارتباط اسمه بأي عمل مخل بالأخلاق، وفهم متعمق باللوائح المحددة التي تؤثر على الشركات وسلوكياتها.

❖ **صفات المحاسب الجنائي**

بالإضافة إلى المهارات المتخصصة يحتاج المحاسب الجنائي إلى امتلاك بعض الصفات، فهو بحاجة إلى الفكر التحليلي الاستنتاجي، بالإضافة الى الاهتمام بالتفاصيل والتفكير الإبداعي إلى جانب تحليه بالصبر والهدوء والقدرة على ضبط النفس ودقة الملاحظة، وأن يتحلى بالإصرار والمثابرة (خليل ،2017)205-200 .

وهنالك صفات يتوجب توافرها بالمحاسب الجنائي وهي على النحو التالي:

- التحليل الاستنتاجي: ان يكون لديه القدرة على تحديد التناقضات المالية التي لا تتوافق مع النمط الطبيعي للمهمة.
- التفكير الإبداعي: أن يكون لديه القدرة على التمييز بين الرأي والواقع؛ وذلك للمحافظة على شهادة موثوق فيها.
- التواصل الشفوي والكتابي: أن يكون لديه القدرة على التواصل الفعال من خلال الكلام والكتابة.
- الهدوء: أن يكون لديه القدرة على الحفاظ على الهدوء عند العمل تحت الضغط. اوزين (oseine2017) 2504- 8856.

❖ **واجبات المحاسب الجنائي**

يقع على عاتق المحاسب الجنائي العديد من المهمات والواجبات التي يجب أن يقوم بها وقد اشار إليها على النحو التالي (جاسم،2019)300-235:

- أن يقوم بعرض مذكرة الادعاءات في القضايا الجنائية، بالإضافة الى عرض الاتهام في القضايا الجنائية إذا تم تقديم التحقيق إلى الكثير في هيئة التحقيق.
- أن يقوم بعرض الأدلة المتوفرة أو المتوقعة لإثبات أو عدم القبول بالاتهامات في القضايا الجنائية أو تقديم التأييد أو الرفض، وأن يستجيب للمدعي في القضايا المدنية، ويتأكد من دقة البيانات التي تم تقديمها للمحكمة سواءً كانت مدنية أو جنائية.
- أن يقوم باستشارة المحامين والقضاة بالمشاكل الفنية المتوقعة في المحاسبة، وأن يقوم بتقديم المعلومات اللازمة لتعيين الموظفين بفاعلية.
- أن يتأكد من دقة البيانات المحاسبية المقدمة للمحكمة سواءً كانت جنائية أو مدنية.
- أن يحدد أسهل الطرق لتوفير البيانات للنيابة والقضاة لغايات مساعدة المحكمة.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.

المقدمة:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تتمثل في محاولة بعض المكلفين عدم الالتزام بالتشريعات الضريبية؛ بهدف عدم سداد أي مبالغ للضريبة أو تخفيض المبالغ المالية المترتبة عليه من خلال عملية زيادة المصاريف بشكل غير صحيح أو تخفيض الإيرادات وتعد هذه الظاهرة عالمية (ال حمودة2018).

كما يُشكّل التهرب الضريبي ظاهرةً خطيرةً انتشرت على نطاق واسع في مختلف دول العالم، سواء المتقدمة منها أو النامية، حيث ترتبط جذرياً بوجود النظام الضريبي ذاته، وإن تباينت حدتها ومظاهرها بين دولة وأخرى. وفي مواجهة هذه الآفة، تبذل الحكومات جهوداً حثيثة للحد من انتشارها عبر وسائل متعددة. في سياق التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة المعاصرة، برزت الضريبة كأحد أهم أدوات السياسة المالية، حيث تقوم الموازنات العامة بالاعتماد عليها بشكل أساسي في تمويل النفقات العامة والحفاظ على التوازن الاقتصادي. وقد تجاوز دور الضريبة في العصر الحديث مجرد كونه أداة تحصيل، ليتحول إلى آلية متعددة الأهداف تشمل جوانب اقتصادية واجتماعية شاملة. إلا أن طبيعة الضريبة باعتبارها اقتطاعاً إلزامياً من دخول الأفراد والمؤسسات، تدفع بعض المكلفين إلى تبني أساليب ملتوية للتخفيف من العبء الضريبي أو التهرب منه كلياً. وتنعكس هذه الممارسات سلباً على الاقتصاد الوطني، حيث تؤدي إلى عجز الموازنة العامة، وتخفيض قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها تجاه مواطنيها أو شركائها الدوليين، كما تعيق تحقيق البرامج التنموية والاجتماعية. وبالنظر إلى الأهمية المحورية للضرائب كأحد أهم مصادر التمويل الحكومي، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تُعد من أخطر الجرائم الاقتصادية المعاصرة. وتتعاظم خطورتها عندما تُفقد الدولة القدرة على تنفيذ خططها التنموية بسبب نقص الموارد المالية، مما ينعكس سلباً على مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية. (عبد الله،2017).

ويظهر التهرب الضريبي عند محاولة بعض المكلفين بعدم الالتزام بالتشريعات الضريبية؛ بحيث يكون الهدف هو عدم سداد آية مبالغ مالية للضريبة أو تخفيض المبالغ المترتبة عليهم، من خلال العمل على زيادة المصاريف بشكل غير صحيح أو العمل على تخفيض الإيرادات

(كنعان،2020).

اولاً: مفهوم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضـــريبي بانه اســـتعمال اســـاليب احتيالية تنطوي على الغش، أو الخداع او التزوير أو اخفاء المعلومات والبيانات من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة وقد عرف التهرب الضريبي بأنه "مخالفة المُكلف الخاضع للضريبة لأحكام القانون المنصوص عليها بإتباع طرق واساليب تؤدي إلى الفرار من دفع ما يترتب عليه من ضـــريبة اتجاه الدولة والذي ينتج عنه عواقب وخيمة على التنمية الاقتصـــادية في كل من البلدان المتقدمة والنامية (Beck &Blumstein,2018) 883-853.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه "القيام بسلوك غير قانوني مثل إخفاء الدخل الخاضع للضريبة أو الربح عن طريق المبالغة في تقدير الخصومات أو الإعفاءات أوالائتمانات ". (Khalif & Amara, 2019)

كما يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه " أي فعل أو إهمال غير قانوني يؤدي إلى التجنب من دفع أي التـــزام ضـــريبي ذات صـــلة". دروجـــلاس وأناجنوســـتوباولو و بازاركســـيس وبيتكوبولـــوس (Anagnostopoulou, Pazarskis & Petkopoulo2018,Drogalas) 1027-1018.

ويعرف التهرب الضريبي بأنه "أي فعل يقوم به الشخص بشكل مقصود أو غير مقصود يؤدي إلى نقص الضريبة المستحقة لدائرة الضريبة". كما عُرف بأنه "ممارسة غير قانونية تتمثل في الاحتيال المتعمد على مصلحة الضرائب عن طريق عدم الإبلاغ عن الدخل أو عدم دفع ضريبة الدخل على أرباح الفرد جزئيا أو كليا".

ويُعرف أيضاً بأنه "محاولة المُكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها دون أن ينقل عباها إلى شخص آخر، وفي هذه الحالة لا تحصل ادارة الضريبية أية إيرادات ضريبة، ويحدث ذلك غالبا حينما يتعمد المكلف مخالفة نص قانوني بطريقة وبأخرى" (الزعيرات،2016).

وترى الباحثتان أن التهرب الضريبي هو قيام الشخص أو المكلف بالامتناع عن دفع الضريبة كلياً أو جزئيا بشكل يخالف القانون من خلال قيامه في تقديم بيانات غير صحيحة.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي.

يعد التهرب من الضرائب من الظواهر الخطيرة التي تفشت في معظم دول العالم في الوقت الحاضر، وتسعى الدولة عادة لمكافحته والقضاء عليه، وهناك العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المكلفين على التوجه نحو التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الأسباب (عطلي وسليماني وضيف،2019).

١. ضعف أداء المؤسسات والهيئات الحكومية، وعجز الدولة على تفعيل القانون وفرض سيادته، وعدم قدرتها على ممارسة مسؤولياتها الرقابية من أجل وضع اليد على الممارسات التي تعد تهربا ضريبيا وإحالة أصحابها إلى القضاء.

٢. الفساد المنتشر داخل أجهزة الدولة، وداخل الإدارات الضريبية على وجه الخصوص، والتي تشجع على دفع الرشاوي بدلاً من أداء الضرائب المستحقة للدولة، ورفد خزينة الدولة.

٣. فرض عقوبات غير رادعة على المدانين بتهمة التهرب الضريبي، يجب ان لا يكون هناك جدوى من الردع المطلوب من العقوبة، مما يشجع المكلفين بدفع الضريبة على التهرب إذا كان العائد المتحصل من خلاله أكبر من العقوبة المترتبة عنه.

٤. ارتفاع معدلات الضريبة وثقل العبء الضريبي، وعدم الاستفادة من أي خدمات حكومية، أو من خدمات مفتقدة للجودة، وأمام ذلك فإنه لا يجد المواطن حينئذ أثرا للضرائب التي يدفعها للدولة تعود عليه بالنفع.

٥. يتضاعف التهرب الضريبي عندما يشعر الافراد ان الفساد داخل أجهزة الدولة، واصبحت الأموال العامة مباحة وعرضة للنهب والسلب دون حسيب أو رقيب، ويرى الافراد أن الموارد العامة أصبحت غنيمة يتنعم بها اصحاب النفوذ والسلطة، ويتم تبذيرها في نفقات استهلاكية لا تخدم مصلحة المواطنين.

٦. العشوائية في استعمال السلطة التقديرية من قبل الإدارة الضريبية في بعض الحالات، مما يشجع بعض المواطنين على ممارسة أنشطتهم بشكل سري وعدم التصريح بها، أو عدم التسجيل لدى إدارة الضريبة.

ثالثاً: أنواع التهرب الضريبي.

تتعدد أنواع التهرب الضريبي، وتتنوع بتنوع الفرص المتاحة للمكلف لأن يتخلص من الضريبة إما كلياً، أو جزيئاً، أو قدرة المكلف على استخدام التهرب المشروع أو غير المشروع، ولذا فإن أنواع التهرب الضريبي تنقسم إلى ما يلي:

أ-التهرب الضريبي من حيث حجم التهرب: فينقسم إلى نوعين هما:

١-التهرب الضريبي الكلي:

ويعني أن ينجح المكلف بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه بالكامل، مما يجعله خارج نطاق الضريبة حيث لا يوجد له قيد أو رقم ضريبي، أو أن يكون له قيد لم تتم متابعته من قبل دائرة ضريبة الدخل لصعوبة الوصول إليه؛ بسبب عدم التعرف على عنوانه أو موقعه أو عدم وجود مكاتب أو تراخيص رسمية، ولذلك لم يتم إدراجه في سجلات الضريبة، مما يضيع على الدولة مبالغ مالية كبيرة من الإيرادات وهنا يتطلب من الدولة أو دائرة ضريبة الدخل أن تقوم بإرسال لجان تحريات وإجراء عمليات الكشف الحسي للحصول عليه، وعلى وضعه التجاري وإخضاعه للضريبة والتزامه بالتسجيل والحصول على رقم ضريبي لمتابعته (Al Hadidi, 2017) 450-400.

٢-التهرب الضريبي الجزئي:

ويعني محاولة المكلف إخفاء جزء من دخله بحيث يصعب على السلطة الضريبية فرض الضريبة على الجزء المخفي منه أو غير المصرح به من قبل المكلف، مما يترتب عليه نجاح المكلف بالتخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه لغايات التغلب على هذا النوع منه التهرب على دائرة ضريبة الدخل التحري وإجراء عمليات الكشف الحسي من خلال زيارة موقع المُكلف والتحقق دخله (Al Sheikh, 2016) 106-100.

ب- التهرب الضريبي من حيث مصدر الوعاء الضريبي: وينقسم إلى نوعين هما:

١-التهرب الضريبي الداخلي:

ويحدث هذا النوع من خلال قيام المكلف بمخالفة قواعد القانون الضريبي داخل حدود الدولة، بالوسائل غير المشروعة ومخالفة أحكام القوانين والتشريعات؛ بهدف التهرب من الضريبة المترتبة عليه، إن هذا النوع من التهرب هو أقل خطراً على الخزينة من التهرب الخارجي؛ لأن مصدر دخل المكلف موجود داخل الدولة، ويمكن لدائرة الضريبة السيطرة عليه مع مرور الزمن كما هو الحال في أشكال التجارة غير المشروعة (أبو لبن وعرفة،2017).

٢-التهرب الضريبي الخارجي:

يحدث هذا النوع من التهرب، بل ويمتد إلى خارج الدولة وعندها يصعب متابعته والسيطرة عليه، حيث يقوم المكلف باتخاذ كافة السبل التي يمكن أن تحرم الدولة المحلية من حقوقها في إيرادات ذلك المكلف؛ وذلك نتيجة للقيام بالاستثمار خارج الدولة وبشكل غير معلن، سعياً من المكلف في البحث عن بيئة استثمارية أفضل من بلاده، وكذلك قد يضطر المستثمر المواطن إلى الهروب إلى خارج الدولة وتنمية استثماراته في بلد آخر، من خلال إيجاد فيه الفرصة الكبيرة لنجاح استثماراته ونموها؛ من خلال فرض نسب ضريبية منخفضة، وهنا، يتوجب على الدولة مراعاة هذه الظروف والعمل على تخفيف معدلات الضريبة وأنواعها وتقديم الحوافز التي تشجع المستثمر المحلي والأجنبي على الدخول إلى البلد وممارسة نشاطه داخلها دون أن يفكر بمخالفة القوانين وعمل الممارسات غير المشروعة، كما أن يتوجب على الدولة أن تراعي ارتفاع سعر الضريبة يحدّ من قوة المنافسة للشركات الصناعية المساهمة على المستوى الدولي، وعلى العموم فإن هذا النوع من التهرب يُعتبر من أخطر أنواع التهرب الضريبي؛ حيث إنه يصعب على الدولة ملاحقته والسيطرة عليه؛ لأنه يقع خارج حدودها.

ج- التهرب الضريبي من حيث المشروعية: ينقسم إلى نوعين هما:

١ -التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

يعني تخلص المكلف (الممول) من أداء الضريبة من خلال الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها الهروب أو التهرب من دفع الضريبة ومن أن تكون هناك مخالفة لنصوص قانون الضريبة؛ وتجنباً لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات؛ وذلك عن طريق قيام الشركات في توزيع قسماً من أرباحها على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى، وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات (قاسم،2017).

٢-التهرب الضريبي غير المشروع:

يعني التهرب مقصوداً أو متعمداً بحيث يمارسه المكلف عن طريق قيامه بالمخالفة عمداً لأحكام القانون الجبائي بهدف عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم، أما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود تكون مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع دائرة الضريبة من الاطلاع على حقيقة الأرباح؛ وذلك لإخفاء قسماً منها (عطلي وسليماني وضيف،2019).

رابعاً: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي.

يترتب على عملية التهرب الضريبي آثار سلبية، إذ أنه من الناحية القانونية يُعتبر جريمة اقتصادية وقانونية من وجهة نظر قانون الضريبة، وقدْ فُرضت عليه عقوبات جنائية، أما من حيث تأثيره على الإيرادات العامة للدولة، فهو يؤدي إلى ضعف الموازنة العامة للدولة، وبالتالي يقلل من حجم الإنفاق العام، وتعطيل قيام بعض المشاريع الإنمائية، مما يضطر بالدولة الى الاقتراض لتمويل نفقاتها، فالأمر الذي يؤدي إلى زيادة حجم الدين العام، وكذلك غياب العدالة الضريبية بين المواطنين بالإضافة الى التأثير على القدرة التنافسية بين الشركات؛ لكون الشركات التي تتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها وتنجح في ذلك، فإنها تتمكن من زيادة ونمو رأسمالها من خلال الأرباح المتراكمة لديها، وذلك على العكس من الشركة التي تخضع لقانون ضريبة الدخل (المحاميد،2018).

الاثار المترتبة على التهرب الضريبي تتمثل فيما يلي:

أ-الاثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة، والغاية الأساسية منها تغطية النفقات العامة للدولة، وتلجا الدولة في تغطية العجز الحاصل أو من خلال مصادر تمويل أخرى مثل القروض خارجية (البنك المركزي).

ب-الآثار الاقتصادية

ظهر أثر التهرب الضريبي هنا في ارتفاع معدلات الضرائب، وبالتالي تحاول الدولة زيادة إيراداتها بزيادة أنواع الضرائب ونسبها؛ لغاية تغطية الفاقد من إيراداتها من الضرائب والتي تشكلت نتيجة التهرب الضريبي، وبالتالي التأثير على التقدم الاقتصادي.

ج-الآثار الاجتماعية:

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى غياب العدالة الاجتماعية وعدم المساواة، ويؤدي إلى تحمل المكلفين الملتزمين بالقانون عبئاً ضريبياً أكبر من الذي يقوم بالتهرب الضريبي وبالتالي يؤثر على الوازع الداخلي لهم والمتمثل بالالتزام بدفع الضريبة.

الآثار المترتبة على التهرب الضريبي تتلخص في النقاط التالية:

١. تخفيض حصيلة الموارد العامة وبالتالي تضطر الدولة إلى اللجوء إلى اتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض حجم الاستثمارات واستبدالها باستثمارات قليلة التكاليف والمنفعة أو هبوط المستوى المعيشي، وضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من الصحة وتعليم، وأمن، ودفاع، وغيرها.

٢. رفع الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لغايات التعويض في النقص الناتج عن التهرب الضريبي.

٣. اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الحصول على قروض خارجية، فإن هذا من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشكلة تتعلق في سداد القروض وفوائدها.

٤. اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية، فإن هذا بدوره يؤدي إلى إضعاف القوة الشرائية للنقد، ويترتب عليه ارتفاع في المستوى العام للأسعار.

٥. إحداث تشوهات واختلالات جوهرية في النظام الضريبي تحول دون تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، ويولد الإحساس بالظلم والتمييز وغياب العدالة.

٦. انخفاض مستوى تقديم الخدمات الحكومية وضعف مستوى الجودة لتلك الخدمات، والحد من قدرة الحكومة على تنفيذ المشروعات الرأسمالية والبنية التحتية، مما يقلل من فرص الاستثمار، وفي الحصيلة النهائية لذلك يُضعف من قدرة الحكومة على تحفيز النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

٧. إنّ التهرب الضريبي يُعتبر ضرراً أخلاقياً يعمل على انتشار الفساد وانعدام العدالة والأمانة وانتشار مظاهر الرشوة والمحسوبية وضعف الروابط والتضامن بين افراد الامة الواحدة. (أبو الحسن 2020).

خامساً: أساليب التهرب الضريبي.

تتنوع وتتعدد الطرق والأساليب المتبعة في مجال التهرب الضريبي، فإن منهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات، وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية، وهناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه، وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية، ومن بين هذه الأساليب المتعلقة بالتهرب الضريبي ما يلي (فاطمة، 2017؛ سفار،2018).

أ- التهرب عن طريق عمليات محاسبية

تتعدد طرق التهرب والتي تمتد من خلال التخفيض في مبالغ المبيعات، او الاسترداد دون التصريح عنها، وإهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للتضخم. أي أن التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي يكون من خلال لجوء المكلف إلى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة مثل توزيع الأرباح على شركاء وهميين، أو اصطناع، أو تغيير فواتير الشراء، أو البيع بغرض تقليل الإيرادات وزيادة النفقات.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

إن هذا النوع أكثر تنظيما عن النوع الأول إذ يقوم من خلاله المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فوتير الشراء دون القيام بعملية الشراء وبيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها، ويتبع هذا النوع من التهرب الضريبي من خلال الصورتين الآتيتين:

١) التهرب عن طريق عمليات مادية.

ويحدث عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون هناك إخفاء كلي للمادة لخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الأخطار بمزاولة النشاط التجاري الصناعي، أو الحرفي ويكون ذلك من خلال إقرار مزاولة نشاط ما، لكن بقيامه بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة مثل إخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

٢) التهرب عن طريق عمليات قانونية.

ويحدث من خلال خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية وتعد أرقى تقنية وتتمثل فيما يلي:

١- إعداد فواتير مزيفة لعمليات البيع أو الشراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب جزئيا الاستفادة من حق الخصم على الرسوم لمشتريات وهمية.

٢- أو بتحسين صورة حالة أو وضعية قانونية تخضع للضريبة أساساً وتحويلها الى وضعية تقع تحت البنود المُعفاة من الضريبة أو تخضع لاقتطاع أقل.

وتلاحظ الباحثتان أن أساليب وطرق التهرب الضريبي تتمثل في تخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات، واستغلال أو إغفال الواقع في القانون الجنائي لصالحه.

سادساً: طرق مكافحة التهرب الضريبي.

لا شك أن التهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من جهة ومصالح الممولين من جهة أخرى، فإن التهرب الضريبي يضر بمصالح الدولة من خلال تخفيضه لإيرادات الخزينة العامة للدولة؛ مما يترتب عليه حصول ارتباك في برامج الإنفاق العام وتعطيل تنفيذ المشروعات المقرر إنشائها خلال السنة المالية، كما يضر التهرب الضريبي بمصالح الممولين من خلال عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبة (اللباب،2019).

تلجا الدولة إلى استخدام العديد من الوسائل بهدف محاولة الحد من التهرب الضريبي، سواء قبل وقوعه أو بعد وقوعه ومن بين هذه الوسائل ما يلي:

١-العمل على نشر الوعي الضريبي: أي أن نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين أو الأشخاص من خلال النشرات بالصحف واستخدام النشرات المتلفزة ووسائل الاجتماعية الأخرى مثل (الإنترنت).

٢-العمل على وجود نظام ضريبي محكم بحيث لا يحتوي على ثغرات قانونية تسمح للمكلفين/الأشخاص بسهولة التهرب الضريبي.

٣- وجود ما يردع المكلف، ويتمثل ذلك بفرض عقوبات مناسبة وكافية تساعد في شعور المتهرب بأنه إذا قام بهذا الأمر يترتب عليه عقوبة تصل الى حد الجريمة وتفعيل دور مديرية مكافحة التهرب.

٤- كفاءة الكادر الضريبي: توافر كادر ضريبي من المدققين/المقدرين على مستوى عال من المهارة يساهم في عملية الكشف عن التهرب الضريبي.

٥- استخدام إجراءات التدقيق الضريبي أي القيام بإجراءات التدقيق الضريبي بشكل سليم ودقيق وأن تواكب التطورات الحديثة في هذا المجال.

٦- أن يتم توجيه التحصيلات الضريبية إلى القطاعات المفيدة وهي من الأمور التي تساعد في الحد من التهرب الضريبي إذ إن توجيه تحصيلات الضرائب إلى القطاعات المفيدة للمجتمع تعمل على تحسين قطاع التعليم، التأمين الصحي، الخدمات الأخرى، بحيث يشعر أبناء المجتمع بأن دفعهم للضرائب يعود بالمنفعة عليهم.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري للدراسة الذي يهيئ الأرضية لمشكلة الدراسة وذلك عن طريق فصوله يأتي الجانب الميداني لقياس دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية، وذلك من خلال الإجراءات التي سوف يتم إتباعها بدءاً بمنهج الدراسة والأدوات المستعملة في البحث ثم مجالات البحث والعينة وكيفية اختيارها ثم الطرق الإحصائية لمعالجة البيانات، والاجابة عن تساؤلات البحث وفرضياته، وفي النهاية تحديد النتائج والتوصيات.

أولا: منهج الدراسة الميدانية

انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من آراء أفراد العينة، ومن خلال الأسئلة التي يسعى البحث للإجابة عليها، تم في البحث الحالي الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم اعداد البحث وفق الخطوات المنهجية التالية:

١. الاطلاع على الدراسات السابقة والادبيات ذات الصلة بموضوع البحث دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية، وذلك لتكوين إطار معرفي واسع بمشكلة البحث.
٢. تحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث، حيث حُددت الفروض في هذا البحث بفرض رئيسي: بوجود دور معنوي للمحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية.
٣. تجميع البيانات اللازمة التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، حيث تم تصميم استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعكس مشكلة البحث، ومتغيرات البحث، وقد تم توزيعه على عينة البحث من العاملين في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.
٤. اختبار فروض البحث باستخدام البرنامج الاحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS.
٥. الوصول إلى نتائج البحث وتقديم توصيات.

ثانيا: مجتمع وعينة البحث

١. مجتمع البحث

مجتمع البحث يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها البحث، وبذلك فإن مجتمع البحث هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين هم موضوع مشكلة البحث، وبناءاً على مشكلة البحث وأهدافه فإن المجتمع المستهدف يتكون من جميع العاملين في مديرية ضريبة الدخل الذين يعملون بمختلف المسميات الوظيفية خلال فترة البحث في مدينة دمشق، وقد بلغ عدد العاملين حين القيام بالبحث (121) موظف من مختلف المسميات الوظيفية.

٢. عينة البحث

عينة البحث هي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة ويتم اختيارها بطريقة التحليل الوصفي ، ويتم إجراء الدراسة عليها، ومن ثم استخلاص النتائج، وتعميمها على كامل المجتمع الأصلي كما أنها نموذج يشمل جانباً أو جزءاً من المجتمع الأصلي المعني بالبحث تكون ممثلة له بحيث تحمل صفاته المشتركة، وهذا النموذج يغني الباحث عن دراسة كل وحدات ومفردات المجتمع الأصلي خاصة في حالة صعوبة أو استحالة دراسة كل تلك الوحدات (الطائي، 2012م، ص2).

ومن طرق تحديد حجم العينة جداول تحدد نسبة العينة من المجتمع الأصلي والقائمة على بعض المعايير ومنها منهج البحث وحجم المجتمع، وهذه الجداول تسمى جداول (Krejcie & Morgan) الذي يبين حجم العينة المطلوب بنسبة خطأ (0.05) ومستوى ثقة إحصائية (0.95).

وقد استعانت الباحثتان بهذا الجدول في تقدير حجم العينة وبناءً على حجم مجتمع الدراسة المتكون من 121 مفردة فحسب جداول (Krejcie & Morgan) المبين في الملحق رقم (١) فإن حجم العينة المناسب الذي يعبر عن المجتمع الأصلي 92 مفردة.

وفي المرحلة التالية قامت الباحثتان بتوزيع 92 استبيان على مجموعة من العاملين في مديرية ضريبة الدخل والمبيعات، تم استرداد (88) استبيان، وحذف (1) استبيان لعدم صلاحيته للتحليل الاحصائي، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (١) عدد ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل منها وغير الصالحة للتحليل

	العدد	النسبة المئوية
الاستبيانات الموزعة	92	100%
الاستبيانات المستردة	88	96%
الاستبيانات غير المستردة	4	4%
الاستبيانات غير الصالحة للتحليل	1	1%
الاستبيانات الصالحة للتحليل	87	95%

المصدر: حسابات الباحثتان اعتماداً على معادلة مورغان.

وبالتالي سيكون حجم العينة المدروسة (87) عامل وعاملة من العاملين في مديرية ضريبة الدخل والمبيعات.

ثالثا: أداة الدراسة

لكل دراسة أو بحث علمي مجموعة من الأدوات والوسائل يستخدمها الباحث في المنهج المتبع، فاعتمدت الباحثتان في الدراسة الحالية على الاستبيان كأداة للدراسة، كون أن الدراسة هدفت إلى قياس دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية، ولأجل ذلك تم استخدام الاستبيان الذي يعتبر وسيلة لجمع المعلومات، والاستبيانات تستعمل كثيراً في البحوث الميدانية، وعن طريق الاستبيان تستمد المعلومات مباشرة من المصدر الأصلي، ويتمثل الاستبيان في جملة من الأسئلة، والذي يقسم في البحث الحالي إلى الأقسام التالية:

القسم الأول: ويتضمن البيانات الديموغرافية.

الثاني: بعنوان المحاسبة الجنائية ويقيس التدريب والمعرفة بالمحاسبة الجنائية ومدى اختلافها عن المحاسبة التقليدية ومدى ملاءمتها في كشف الجرائم المالية والفساد من خلال (6) أسئلة.

الثالث: بعنوان كشف التهرب الضريبي ويضم ثلاثة محاور فرعية، كما يلي:

المحور الفرعي الأول بعنوان تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية ويقيس مدى مساهمة المحاسبة الجنائية في تحسين دقة الاقرارات الضريبية وتقليل الأخطاء وتعزيز كفاءة عمليات التحقق الضريبي من التلاعب من خلال (6) أسئلة.

المحور الفرعي الثاني بعنوان تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين وتقيس مدى الشفافية المالية من خلال تقديم بيانات مالية صحيحة وتوعية المكلفين وعدم إخفاء المعلومات للمحاسبة الجنائية الدقيقة من خلال (6) أسئلة.

المحور الفرعي الثالث بعنوان تحسين فعالية الرقابة الضريبية وتقيس مدى فعالية الرقابة الضريبية في التتبع للأموال المشبوهة من خلال (6) أسئلة.

وتضـمنت هذه الأسـئلة إجابات محددة يتم إدراجها وفق مقاييس محددة كمقياس (ليكرت) Likerete الخماسـي حيث سيتم إعطاء درجة للإجابة لكل خيار، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (١) مستوى قياس عبارات الاستبيان

غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	٢	٣	٤	٥

رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١. الجداول التكرارية والنسبية

تم استخدام الجداول التكرارية والنسبية لمعرفة التوزّع التكراري والنسبي لخصائص أفراد العينة.

٢. الأشكال البيانية

تم استخدام المخططات الدائرية (Pie chart) أومخطط الأعمدة (Bar chart) لوصف خصائص أفراد العينة حسب الخصائص الديموغرافية ومقارنة المتوسطات.

٣. المتوسط الحسابي (Mean)

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية ويعتبر مناسـباً لتمثيل التوزيعات، ويعطي فكرة عامة عن البيانات التي تم جمعها، ولقد استخدمته الباحثتان في هذه الدراسة لمعرفة مستوى الموافقة على البند، حيث تشير قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة (بند) كما يبينه الجدول التالي:

قيمة المتوسط	الدلالة
1 – 1.79	غير موافق أبداً
1.80 – 2.59	غير موافق
2.60 – 3.39	متوسط الموافقة
3.40 – 4.19	موافق
4.20 –5.00	موافق بشدة

٤. الانحراف المعياري (Standard Deviation)

يعتبر من مقاييس تشتت البيانات التي تم جمعها، ويقدم مؤشراً لمدى انحراف استجابات أفراد الدراسة كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، على اعتبار أن المتوسط الحسابي قد يكون مضللاً إذا لم يترافق بقياسات تصف كمية الانتشار في التوزيع، كان لابد من استخدامه في الدراسة الحالية لقياس مدى تشتت البيانات عن متوسطها الحسابي، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها.

٥. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)

ويستخدم لحساب ثبات بنود الاستبانة بالاتساق الداخلي وتتراوح قيمته ما بين 0 و1 ويشير ازدياد القيم إلى ازدياد الموثوقية بالمقياس، كما يجب أن تكون قيم معامل ألفا كرونباخ للمقياس التدريجي أكبر من 0.7 إذا كان عدد البنود أكبر من 10 وأقل من ذلك إذا كان عدد البنود أصغر من 10.

٦. الثبات بالتجزئة النصفية

من أكثر طرق تعيين الثبات شيوعاً، يحسب معامل الاتساق بين مجموع المفردات (الدرجات) الفردية والزوجية ويستخدم معامل ارتباط جوتمان للتجزئة النصفية.

٧. اختبارات الإحصاء الاستدلالي (Tests of The Inferential Statistics)

وهي مجموعة أساليب تستخدم للاستدلال على معلمة المجتمع من خلال بيانات العينة، وسنستخدم الاختبارات التالية:

- **معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation):** ويستخدم لدراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرين من النوع الكمي، وتكون قيمة معامل ارتباط بيرسون بين −1 إلى +1 واشارة معامل الارتباط تدل على نوع الارتباط فإذا كانت إشارة معامل الارتباط سالبة هذا يدل على ارتباط عكسي، أما إذا كانت إشارة معامل الارتباط موجبة هذا يدل على ارتباط طردي، وقد استخدم في الدراسة الحالية وذلك لدراسة العلاقة بين محاور الاستبيان وبنود المحاور خلال دراسة صدق الاستبيان.

- **الانحدار الخطي البسيط (Simple linear Regression):** إن الانحدار الخطي البسيط من أهم الأدوات البحثية في شـتى المجالات، ويهدف للوصـول إلى أفضـل نموذج انحدار من بين العديد من النماذج التي يمكن بناؤها والتي تصـف العلاقة بين المتغير المسـتقل والمتغير التابع، وهو أسـلوب يسـتخدم لمعرفة تأثير متغير مسـتقل على متغير تابع مسـتمر ويقوم الانحدار الخطي أسـاسـاً على الارتباط، كما يمكن اسـتخدامه لمعرفة قدرة متغير مسـتقل على التنبؤ بنتيجة معينة، وقد اعتمدت الباحثتان في التحقق من صـحة فرضـيات البحث على قيمة الدلالة الإحصائية.
- **مستوى الدلالة Significance Level (Sig):** إذا كانت قيمة هذه الدلالة أكبر من (0.05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) غير دال إحصائياً، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، أما إذا كانت قيمة الدلالة (sig) أصغر من (0,05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) دال إحصائياً، وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية.

خامسا: صدق الأداة

صـدق الاسـتبانة يعني "أن يقيس الاسـتبيان ما وضـع لقياسـه"، كما يقصـد بالصـدق "شـمول الاسـتقصـاء لكل العناصـــر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضـــوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يســـتخدمها" (عبيدات محمد وآخرون، 2001م، 179)، وقد تم التأكد من صـــدق الاســـتبانة بطريقتين:

١. الصدق الظاهري

يقصـد بالصـدق الظاهري صـدق الاسـتبيان من وجهة نظر المحكم وهو أن يختار الباحثتان احد من المحكمين المتخصـصـين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضـوع الدراسـة (الجرجاوي، 2010م، ص107) حيث تم عرض الاستبانة على المشرف عن البحث ، وقد استجابت الباحثتان لآراء المحكم وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

٢. صدق الاتساق الداخلي

قامت الباحثتان بتحديد مدى الصدق الداخلي للمقاييس من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لعبارات المحور الذي تنتمي إليه بعد حذف العبارة من المحور، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط بين (-1، +1)، فأظهرت نتائج معامل ارتباط بيرسون أن معاملات الارتباط لعبارات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01) حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01) وبذلك تعتبر عبارات الاستبيان صادقة في قياس الظاهرة.

أ- صدق الاتساق الداخلي لمحور المحاسبة الجنائية

الجدول رقم (٢) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور المحاسبة الجنائية والدرجة الكلية للمحور

المحاسبة الجنائية		
لدي المعرفة الكافية بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها.	معامل ارتباط بيرسون	.544**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تختلف عن المحاسبة التقليدية من حيث الأدوات والوظائف.	معامل ارتباط بيرسون	.758**
	قيمة المعنوية	0.001
وجود محاسب جنائي ضمن المؤسسة يحد من احتمالات الغش المالي.	معامل ارتباط بيرسون	.590**
	قيمة المعنوية	0.001
يجب تدريب المحاسبين بشكل متخصص في مجال المحاسبة الجنائية.	معامل ارتباط بيرسون	.661**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تعد أداة فعالة في كشف الجرائم المالية والفساد.	معامل ارتباط بيرسون	.781**
	قيمة المعنوية	0.001
استخدام الأدلة الرقمية جزء أساسي من عمل المحاسبة الجنائية.	معامل ارتباط بيرسون	.784**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٢) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور المحاسبة الجنائية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ب- صدق الاتساق الداخلي لمحور تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

الجدول رقم (٣) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية والدرجة الكلية للمحور

تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية		
المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين دقة الإقرارات الضريبية.	معامل ارتباط بيرسون	.649**
	قيمة المعنوية	0.001
تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة."	معامل ارتباط بيرسون	.821**
	قيمة المعنوية	0.001
الأدلة التي توفرها المحاسبة الجنائية تعزز من كفاءة عمليات التحقق الضريبي."	معامل ارتباط بيرسون	.745**
	قيمة المعنوية	0.001
توفر تقارير المحاسبة الجنائية يساهم في تقليل الأخطاء في الإقرارات الضريبية.	معامل ارتباط بيرسون	.831**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تكشف التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية.	معامل ارتباط بيرسون	.823**
	قيمة المعنوية	0.001
تحليل سجلات المكلفين من خلال المحاسبة الجنائية يقلل من احتمالات التلاعب بالإقرارات	معامل ارتباط بيرسون	.646**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٣) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ت- صدق الاتساق الداخلي لمحور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين

الجدول رقم (٤) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين والدرجة الكلية للمحور

تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين		
وجود محاسبة جنائية فعالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة.	معامل ارتباط بيرسون	.532**
	قيمة المعنوية	0.001
الشفافية المالية تزداد كلما تم تطبيق إجراءات محاسبة جنائية دقيقة.	معامل ارتباط بيرسون	.568**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تحد من إخفاء المعلومات المالية من قبل المكلفين.	معامل ارتباط بيرسون	.702**
	قيمة المعنوية	0.001
استخدام أدوات المحاسبة الجنائية يزيد من التزام المكلفين بتقديم البيانات المالية الصحيحة."	معامل ارتباط بيرسون	.736**
	قيمة المعنوية	0.001
التوعية بإجراءات المحاسبة الجنائية ترفع من مستوى الإفصاح المالي للمكلفين.	معامل ارتباط بيرسون	.539**
	قيمة المعنوية	0.001
علم المكلفين بوجود محاسبة جنائية يجعلهم أكثر التزاماً بالشفافية المالية.	معامل ارتباط بيرسون	.682**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٤) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تعزيز الشـــفافية المالية لدى المكلفين الضـريبين والدرجة الكلية للمحور دالة إحصـائياً عند مسـتوى دلالة إحصـائية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ث- صدق الاتساق الداخلي لمحور تحسين فعالية الرقابة الضريبية

الجدول رقم (٥) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات تحسين فعالية الرقابة الضريبية والدرجة الكلية للمحور

تحسين فعالية الرقابة الضريبية		
المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين فعالية الرقابة الضريبية.	معامل ارتباط بيرسون	.677**
	قيمة المعنوية	0.001
أدوات المحاسبة الجنائية تعزز من قدرة الجهات الرقابية على أداء عملها.	معامل ارتباط بيرسون	.721**
	قيمة المعنوية	0.001
تطبيق المحاسبة الجنائية يرفع من كفاءة نظام الرقابة الضريبية.	معامل ارتباط بيرسون	.659**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تساعد في كشف الثغرات في أنظمة الرقابة الضريبية التقليدية.	معامل ارتباط بيرسون	.521**
	قيمة المعنوية	0.001
المحاسبة الجنائية تتيح تتبع دقيق لحركة الأموال المشبوهة داخل الأنشطة التجارية.	معامل ارتباط بيرسون	.694**
	قيمة المعنوية	0.001
وجود تقارير محاسبة جنائية مفصلة يُساعد الجهات الرقابية في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة.	معامل ارتباط بيرسون	.787**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٥) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تحسين فعالية الرقابة الضريبية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

سادسا: ثبات الأداة

استخدمت الباحثتان معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ومعامل جوتمان للتجزئة النصفية بهدف التأكد من ثبات المقاييس في قياس دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية وأيضاً للتأكد من إجابات عينة الدراسة ستكون واحدة إذا كرر تطبيقها على نفس الأفراد، أي أن المقاييس تعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجاوي، 2010م، ص97)، وأوضحت النتائج أن المقاييس قد أوفت بجميع الشروط اللازمة لاعتبارها صالحة للاستخدام وأنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

١. ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ

الجدول رقم (٦) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

	عدد البنود	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحاسبة الجنائية	6	0.766
تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية	6	0.841
تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين	6	0.765
تحسين فعالية الرقابة الضريبية	6	0.758

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن جميع قيم الثبات تتمتع بثبات عالٍ حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور المحاسبة الجنائية (0.766) وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية (0.841)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين (0.765)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور تحسين فعالية الرقابة الضريبية (0.758)، مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

٢. ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية

الجدول رقم (٧) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة

	عدد البنود الفردية	عدد البنود الزوجية	قيمة معامل جوتمان
المحاسبة الجنائية	3	3	0.742
تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية	3	3	0.869
تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين	3	3	0.768
تحسين فعالية الرقابة الضريبية	3	3	0.772

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٧) نجد أن قيمة معاملات ثبات جوتمان للتجزئة النصفية مرتفعة مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

من خلال دراسة الصدق والثبات لأداة الدراسة تكون استبانة الدراسة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (٢) قابلة للتوزيع، وتكون الباحثتان قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

سابعا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية

بناءاً على تقدير حجم العينة وحجم مجتمع الدراسة المتكون من 121 مفردة فحسب جداول (Krejcie & Morgan) وعدد الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل فإن حجم العينة المدروسة 87 مفردة، فيما يلي وصف للبيانات الشخصية والوظيفية:

١. توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

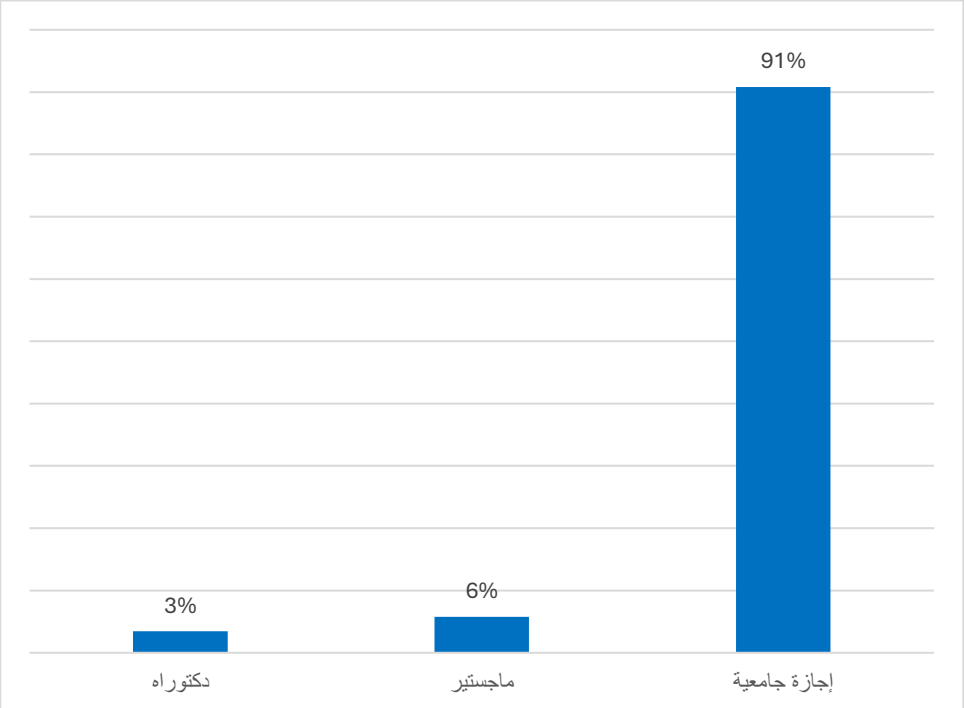
الجدول رقم (٨) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العملي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	79	91%
ماجستير	5	6%
دكتوراه	3	3%
المجموع	**87**	**100%**

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

بينت الدراسة الميدانية أن أغلب أفراد العينة من حملة الاجازة الجامعية بنسبة (91%)، و(6%) من أفراد العينة من حملة شهادة الماجستير، و(3%) من حملة شهادة الدكتوراه، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (٢) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي



٢. توزع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

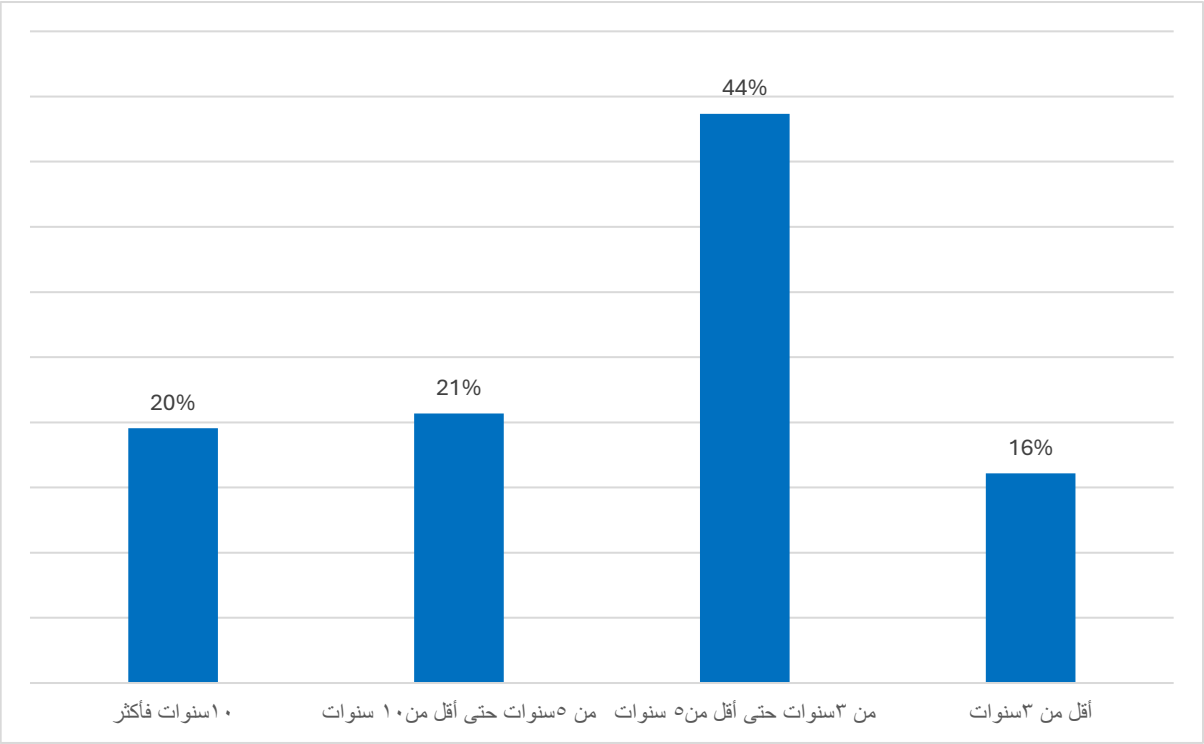
الجدول رقم (٩) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٣سنوات	14	16%
من ٣سنوات حتى أقل من٥ سنوات	38	44%
من ٥سنوات حتى أقل من١٠ سنوات	18	21%
١٠سنوات فأكثر	17	20%
المجموع	87	100%

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

تبين من خلال الدراسة الميدانية أن حوالي نصف أفراد العينة لديهم خبرة من ٣ سنوات حتى أقل من ٥ سنوات بنسبة (44%) تليها أفراد العينة من لديهم خبرة من ٥ سنوات حتى أقل من١٠ سنوات بنسبة (21%) وفي المرتبة الثالثة الذين لديهم خبرة من ١٠ سنوات فأكثر بنسبة (20%)، أما الذين لديهم خبرة أقل من ٣ سنوات خبرة بلغت نسبتهم (16%)، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (٣) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير سنوات الخبرة



٣. توزع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي

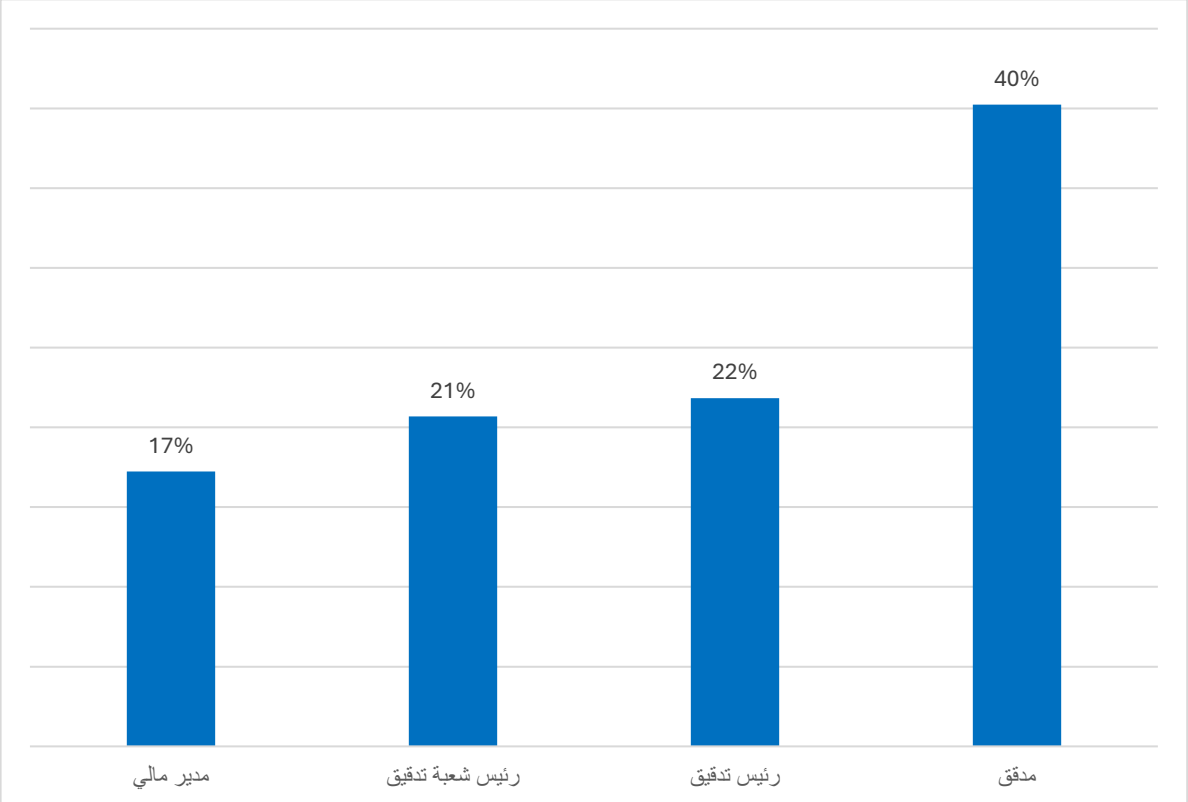
الجدول رقم (١٠) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق ضريبي(مراقب دخل)	35	40%
رئيس قسم تدقيق	19	22%
رئيس شعبة تدقيق	18	21%
مدير مالي	15	17%
المجموع	87	100%

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

بينت الدراسة الميدانية أن أغلب أفراد العينة مدققين بنسبة (40%)، و(22%) من أفراد العينة من رئيس تدقيق، و(21%) رئيس شعبة تدقيق، و(17%) مدير مالي، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (٤) التوزيع النسبي لعينة البحث وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي



ثامنا: الدراسة الوصفية

بهدف دراسة اتجاهات الموظفين لدور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على كل بند من بنود محاور الدراسة، ومن ثم تم حساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لمعرفة درجة الموافقة على الدور.

١. المحاسبة الجنائية

الجدول رقم (١١) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الرضا لإجابات أفراد العينة على عبارات محور المحاسبة الجنائية

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يوجد لدي المعرفة الكافية بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها.	العدد	0	6	23	32	26	3.90	0.915	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	6.9%	26.4%	36.8%	29.9%			
المحاسبة الجنائية تختلف عن المحاسبة التقليدية من حيث الأدوات والوظائف.	العدد	0	0	15	49	23	4.09	0.658	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	17.2%	56.3%	26.4%			
وجود محاسب جنائي ضمن المؤسسة يحد من احتمالات الغش المالي.	العدد	0	0	14	29	44	4.34	0.744	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	16.1%	33.3%	50.6%			
يجب تدريب المحاسبين بشكل متخصص في مجال المحاسبة الجنائية.	العدد	0	0	9	26	52	4.49	0.680	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	10.3%	29.9%	59.8%			
المحاسبة الجنائية تعد أداة فعالة في كشف الجرائم المالية والفساد.	العدد	3	3	9	25	47	4.26	1.017	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	3.4%	3.4%	10.3%	28.7%	54.0%			
استخدام الأدلة الرقمية جزء أساسي من عمل المحاسبة الجنائية.	العدد	0	3	15	29	40	4.22	0.855	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	3.4%	17.2%	33.3%	46.0%			

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١١) نجد أن:

١. بالنسبة للعبارة الأولى (يوجد لدي المعرفة الكافية بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (3.90) وهو يعبر عن درجة موافقة أي يوجد المعرفة الكافية أفراد العينة بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها.

٢. بالنسبة للعبارة الثانية (المحاسبة الجنائية تختلف عن المحاسبة التقليدية من حيث الأدوات والوظائف) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.09) وهو يعبر عن درجة موافقة أي المحاسبة الجنائية تختلف عن المحاسبة التقليدية من حيث الأدوات والوظائف.

٣. بالنسبة للعبارة الثالثة (وجود محاسب جنائي ضمن المؤسسة يحد من احتمالات الغش المالي) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.34) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي وجود محاسب جنائي ضمن المؤسسة يحد من احتمالات الغش المالي.

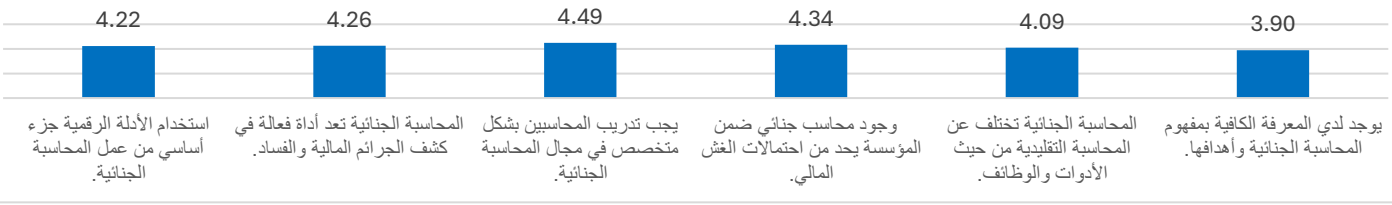
٤. بالنسبة للعبارة الرابعة (يجب تدريب المحاسبين بشكل متخصص في مجال المحاسبة الجنائية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.49) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يجب تدريب المحاسبين بشكل متخصص في مجال المحاسبة الجنائية.

٥. بالنسبة للعبارة الخامسة (المحاسبة الجنائية تعد أداة فعالة في كشف الجرائم المالية والفساد) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.26) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يوافق أفراد العينة على أن المحاسبة الجنائية تعد أداة فعالة في كشف الجرائم المالية والفساد.

٦. بالنسبة للعبارة السادسة (استخدام الأدلة الرقمية جزء أساسي من عمل المحاسبة الجنائية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.22) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يوجد الأدلة الرقمية تستخدم كجزء أساسي من عمل المحاسبة الجنائية.

والشكل التالي يبين متوسط الإجابات على كل بند من بنود المحاسبة الجنائية:

الشكل رقم (٥) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور المحاسبة الجنائية



٢. تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

الجدول رقم (١٢) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين دقة الإقرارات الضريبية.	العدد	0	3	3	38	43	4.39	0.721	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	3.4%	3.4%	43.7%	49.4%			
تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة.	العدد	0	2	15	42	28	4.10	0.763	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	2.3%	17.2%	48.3%	32.2%			
الأدلة التي توفرها المحاسبة الجنائية تعزز من كفاءة عمليات التحقق الضريبي.	العدد	0	8	12	29	38	4.11	0.970	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	9.2%	13.8%	33.3%	43.7%			
توفر تقارير المحاسبة الجنائية يساهم في تقليل الأخطاء في الإقرارات الضريبية.	العدد	0	0	11	41	35	4.28	0.677	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	12.6%	47.1%	40.2%			
المحاسبة الجنائية تكشف التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية.	العدد	0	6	19	33	29	3.98	0.915	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	6.9%	21.8%	37.9%	33.3%			
تحليل سجلات المكلفين من خلال المحاسبة الجنائية يقلل من احتمالات التلاعب بالإقرارات	العدد	0	3	24	29	31	4.01	0.883	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	3.4%	27.6%	33.3%	35.6%			

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٢) نجد أن:

١. بالنسبة للعبارة الأولى (المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين دقة الإقرارات الضريبية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.39) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي تساهم المحاسبة الجنائية في تحسين دقة الإقرارات الضريبية.

٢. بالنسبة للعبارة الثانية (تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.10) وهو يعبر عن درجة موافقة يسهم تطبيق المحاسبة الجنائية في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة.

٣. بالنسبة للعبارة الثالثة (الأدلة التي توفرها المحاسبة الجنائية تعزز من كفاءة عمليات التحقق الضريبي) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة في المشافي العامة (4.11) وهو يعبر عن درجة موافقة أي تعزز الأدلة التي توفرها المحاسبة الجنائية من كفاءة عمليات التحقق الضريبي.

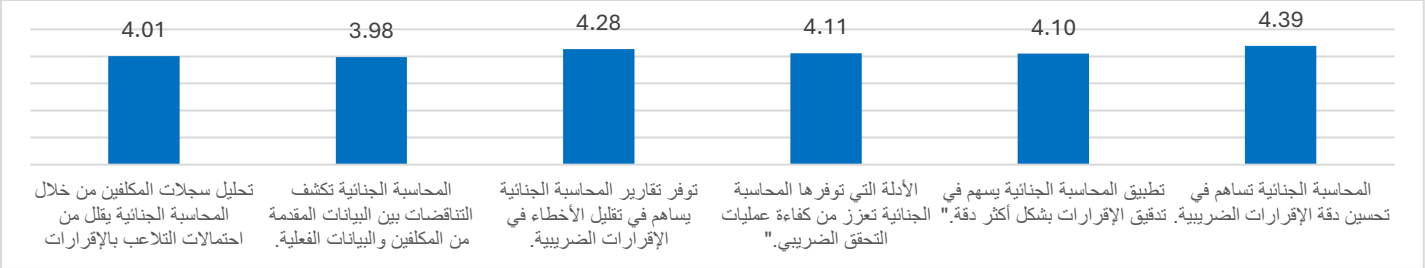
٤. بالنسبة للعبارة الرابعة (توفر تقارير المحاسبة الجنائية يساهم في تقليل الأخطاء في الإقرارات الضريبية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.28) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يساهم توفر تقارير المحاسبة الجنائية في تقليل الأخطاء في الإقرارات الضريبية.

٥. بالنسبة للعبارة الخامسة (المحاسبة الجنائية تكشف التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (3.98) وهو يعبر عن درجة موافقة أي تكشف المحاسبة الجنائية التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية.

٦. بالنسبة للعبارة السادسة (تحليل سجلات المكلفين من خلال المحاسبة الجنائية يقلل من احتمالات التلاعب بالإقرارات) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.01) وهو يعبر عن درجة موافقة أي يقلل تحليل سجلات المكلفين من خلال المحاسبة الجنائية من احتمالات التلاعب بالإقرارات.

والشكل التالي يبين متوسط الإجابات على كل بند من بنود تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية:

الشكل رقم (٦) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية



٣. تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

الجدول رقم (١٣) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
وجود محاسبة جنائية فعالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة.	العدد	0	0	5	29	53	4.55	0.605	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	5.7%	33.3%	60.9%			
الشفافية المالية تزداد كلما تم تطبيق إجراءات محاسبة جنائية دقيقة.	العدد	0	0	18	32	37	4.22	0.769	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	20.7%	36.8%	42.5%			
المحاسبة الجنائية تحد من إخفاء المعلومات المالية من قبل المكلفين.	العدد	0	0	24	34	29	4.06	0.783	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	27.6%	39.1%	33.3%			
استخدام أدوات المحاسبة الجنائية يزيد من التزام المكلفين بتقديم البيانات المالية الصحيحة.	العدد	0	6	23	28	30	3.94	0.944	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	6.9%	26.4%	32.2%	34.5%			
التوعية بإجراءات المحاسبة الجنائية ترفع من مستوى الإفصاح المالي للمكلفين.	العدد	0	3	22	39	23	3.94	0.812	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	3.4%	25.3%	44.8%	26.4%			
علم المكلفين بوجود محاسبة جنائية يجعلهم أكثر التزاماً بالشفافية المالية.	العدد	0	0	21	37	29	4.09	0.757	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	24.1%	42.5%	33.3%			

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٣) نجد أن:

١. بالنسبة للعبارة الأولى (وجود محاسبة جنائية فعالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.55) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي وجود محاسبة جنائية فعالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة.

٢. بالنسبة للعبارة الثانية (الشفافية المالية تزداد كلما تم تطبيق إجراءات محاسبة جنائية دقيقة) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.22) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي تزداد الشفافية المالية تزداد كلما تم تطبيق إجراءات محاسبة جنائية دقيقة.

٣. بالنسبة للعبارة الثالثة (المحاسبة الجنائية تحد من إخفاء المعلومات المالية من قبل المكلفين) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.06) وهو يعبر عن درجة موافقة أي تحد المحاسبة الجنائية من إخفاء المعلومات المالية من قبل المكلفين.

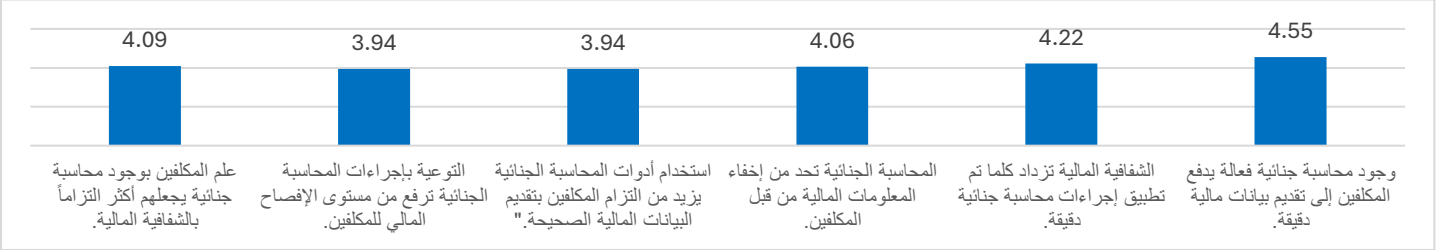
٤. بالنسبة للعبارة الرابعة (استخدام أدوات المحاسبة الجنائية يزيد من التزام المكلفين بتقديم البيانات المالية الصحيحة) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (3.94) وهو يعبر عن درجة موافقة أي يزيد استخدام أدوات المحاسبة الجنائية من التزام المكلفين بتقديم البيانات المالية الصحيحة.

٥. بالنسبة للعبارة الخامسة (التوعية بإجراءات المحاسبة الجنائية ترفع من مستوى الإفصاح المالي للمكلفين) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (3.94) وهو يعبر عن درجة موافقة أي ترفع التوعية بإجراءات المحاسبة الجنائية من مستوى الإفصاح المالي للمكلفين.

٦. بالنسبة للعبارة السادسة (علم المكلفين بوجود محاسبة جنائية يجعلهم أكثر التزاماً بالشفافية المالية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.09) وهو يعبر عن درجة موافقة أي علم المكلفين بوجود محاسبة جنائية يجعلهم أكثر التزاماً بالشفافية المالية.

والشكل التالي يبين متوسط الإجابات على كل بند من بنود الاستجابة:

الشكل رقم (٧) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبين



٤. تحسين فعالية الرقابة الضريبية

الجدول رقم (١٤) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي ودرجة الموافقة لإجابات أفراد العينة على عبارات محور تحسين فعالية الرقابة الضريبية

		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين فعالية الرقابة الضريبية.	العدد	0	0	17	29	41	4.28	0.773	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	19.5%	33.3%	47.1%			
أدوات المحاسبة الجنائية تعزز من قدرة الجهات الرقابية على أداء عملها.	العدد	0	0	11	32	44	4.38	0.703	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	12.6%	36.8%	50.6%			
تطبيق المحاسبة الجنائية يرفع من كفاءة نظام الرقابة الضريبية.	العدد	0	6	12	28	41	4.20	0.926	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	6.9%	13.8%	32.2%	47.1%			
المحاسبة الجنائية تساعد في كشف الثغرات في أنظمة الرقابة الضريبية التقليدية.	العدد	3	0	9	34	41	4.26	0.908	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	3.4%	0.0%	10.3%	39.1%	47.1%			
المحاسبة الجنائية تتيح تتبع دقيق لحركة الأموال المشبوهة داخل الأنشطة التجارية.	العدد	0	2	21	24	40	4.17	0.879	موافقة
	النسبة المئوية	0.0%	2.3%	24.1%	27.6%	46.0%			
وجود تقارير محاسبة جنائية مفصلة يُساعد الجهات الرقابية في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة.	العدد	0	6	14	24	43	4.20	0.950	موافقة بشدة
	النسبة المئوية	0.0%	6.9%	16.1%	27.6%	49.4%			

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٤) نجد أن:

١. بالنسبة للعبارة الأولى (المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين فعالية الرقابة الضريبية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.28) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي تساهم المحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية.

٢. بالنسبة للعبارة الثانية (أدوات المحاسبة الجنائية تعزز من قدرة الجهات الرقابية على أداء عملها) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.38) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي تعزز أدوات المحاسبة الجنائية من قدرة الجهات الرقابية على أداء عملها.

٣. بالنسبة للعبارة الثالثة (تطبيق المحاسبة الجنائية يرفع من كفاءة نظام الرقابة الضريبية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.20) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يرفع تطبيق المحاسبة الجنائية من كفاءة نظام الرقابة الضريبية.

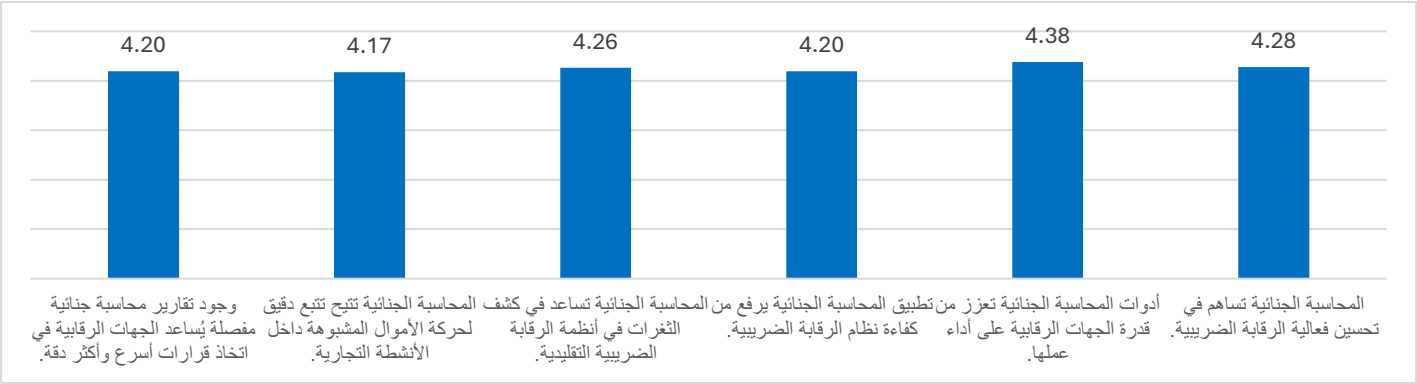
٤. بالنسبة للعبارة الرابعة (المحاسبة الجنائية تساعد في كشف الثغرات في أنظمة الرقابة الضريبية التقليدية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.26) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي تساعد المحاسبة الجنائية في كشف الثغرات في أنظمة الرقابة الضريبية التقليدية.

٥. بالنسبة للعبارة الخامسة (المحاسبة الجنائية تتيح تتبع دقيق لحركة الأموال المشبوهة داخل الأنشطة التجارية) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.17) وهو يعبر عن درجة موافقة أي تتيح المحاسبة الجنائية تتبع دقيق لحركة الأموال المشبوهة داخل الأنشطة التجارية.

٦. بالنسبة للعبارة السادسة (وجود تقارير محاسبة جنائية مفصلة يُساعد الجهات الرقابية في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة) نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة (4.20) وهو يعبر عن درجة موافقة بشدة أي يساعد وجود تقارير محاسبة جنائية مفصلة الجهات الرقابية في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة.

والشكل التالي يبين متوسط الإجابات على كل بند من بنود تحسين فعالية الرقابة الضريبية:

الشكل رقم (٨) المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على بنود محور تحسين فعالية الرقابة الضريبية



تاسعا: اختبار الفرضيات

سيتم دراسة فرضية البحث الرئيسية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$، وتتفرع عنها مجموعة من الفرضيات:

الفرضية الأولى: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$

لدراسة دور المحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، بين المحاسبة الجنائية على اعتباره المتغير المستقل، وتحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية على اعتباره المتغير التابع، كما تبينه الجداول التالية:

الجدول رقم (١٥) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

المحاسبة الجنائية	تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية		
	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
	0.579	0.335	0.327

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٥) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية قد بلغت (0.579) مما يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والتابع، وهذه العلاقة متوسطة الشدة، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0.335)، وقيمة معامل التحديد المصحح

بلغت (0.327) مما يعني أن المتغير المستقل المحاسبة الجنائية يفسر (32.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية، والنسبة الباقية تفسرها المتغيرات الأخرى.

– اختبار صلاحية النموذج بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية:

الجدول رقم (١٦) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

	مجموع المربعات	عدد درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار ف	قيمة المعنوية
الانحدار	10.903	1	10.903	42.824	.001[b]
البواقي	21.641	85	0.255		
المجموع	32.545	86			

a. المتغير التابع: تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

b. المتغير المستقل: المحاسبة الجنائية

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار تحليل التباين (0.001) وهي أصغر من (0.05) مما يعني وجود علاقة خطية بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل (المحاسبة الجنائية) يؤثر على المتغير التابع (تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية).

– درجة تأثير المتغير المستقل المحاسبة الجنائية على المتغير التابع تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية:

الجدول رقم (١٧) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية

	معاملات الانحدار		معامل الارتباط	اختبار ت	قيمة المعنوية
	B	Std. Error	Beta		
الحد الثابت	1.446	0.416		3.476	0.001
المحاسبة الجنائية	0.640	0.098	0.579	6.544	0.001

المصدر: من إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات البرنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبالتالي المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع، فمتغير المحاسبة الجنائية يؤثر في تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية بشكل طردي وبمقدار (0.640).

وبالتالي يمكننا صياغة معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية = (0.640) × المحاسبة الجنائية + (1.446)

وبالتالي زيادة وحدة واحدة في المحاسبة الجنائية تزيد في تحسين دقة التحقق من الاقرارات الضريبية بمقدار (1.446).

نتيجة الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

الفرضية الثانية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$

لدراسة دور المحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، بين المحاسبة الجنائية على اعتباره المتغير المستقل، وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين على اعتباره المتغير التابع، كما تبينه الجداول التالية:

الجدول رقم (١٨) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

المحاسبة الجنائية	تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين		
	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
	0.568	0.323	0.315

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٨) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين قد بلغت (0.568) مما يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والتابع، وهذه العلاقة متوسطة الشدة، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0.323)، وقيمة معامل التحديد المصحح بلغت (0.315) مما يعني أن المتغير المستقل المحاسبة الجنائية يفسر (31.5%) من التغير الحاصل في المتغير التابع تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين، والنسبة الباقية تفسرها المتغيرات الأخرى.

– اختبار صلاحية النموذج بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين:

الجدول رقم (١٩) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

	مجموع المربعات	عدد درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار ف	قيمة المعنوية
الانحدار	6.491	1	6.491	40.531	.000b
البواقي	13.612	85	0.160		
المجموع	20.102	86			

a. المتغير التابع: تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

b. المتغير المستقل: المحاسبة الجنائية

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار تحليل التباين (0.001) وهي أصغر من (0.05) مما يعني وجود علاقة خطية بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل (المحاسبة الجنائية) يؤثر على المتغير التابع (تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين).

– درجة تأثير المتغير المستقل المحاسبة الجنائية على المتغير التابع تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين:

الجدول رقم (٢٠) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين

	معاملات الانحدار		معامل الارتباط	اختبار ت	قيمة المعنوية
	B	Std. Error	Beta		
الحد الثابت	2.051	0.330		6.218	0.001
المحاسبة الجنائية	0.494	0.078	0.568	6.366	0.001

المصدر: من إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات البرنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبالتالي المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع، فمتغير المحاسبة الجنائية يؤثر في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين بشكل طردي وبمقدار (0.494).

وبالتالي يمكننا صياغة معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين = (0.494) × المحاسبة الجنائية + (2.051)

وبالتالي زيادة وحدة واحدة في المحاسبة الجنائية تزيد في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين (2.051).

نتيجة الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 =α.

الفرضية الثالثة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 =α.

لدراسة دور المحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، بين المحاسبة الجنائية على اعتباره المتغير المستقل، وتحسين فعالية الرقابة الضريبية على اعتباره المتغير التابع، كما تبينه الجداول التالية:

الجدول رقم (٢١) قيم معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المعدل للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين فعالية الرقابة الضريبية

المحاسبة الجنائية	تحسين فعالية الرقابة الضريبية		
	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
	0.753	0.567	0.562

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٢١) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تحسين فعالية الرقابة الضريبية قد بلغت (0.753) مما يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والتابع، وهذه العلاقة قوية الشدة، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0.567)، وقيمة معامل التحديد المصحح بلغت (0.562) مما يعني أن المتغير المستقل المحاسبة الجنائية يفسر (31.5%) من التغير الحاصل في المتغير التابع تحسين فعالية الرقابة الضريبية، والنسبة الباقية تفسرها المتغيرات الأخرى.

– اختبار صلاحية النموذج بين المتغير المستقل المحاسبة الجنائية والمتغير التابع تحسين فعالية الرقابة الضريبية:

الجدول رقم (٢٢) نتائج تحليل التباين الأحادي للانحدار (ANOVA) للعلاقة بين المحاسبة الجنائية وتحسين فعالية الرقابة الضريبية

	مجموع المربعات	عدد درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار ف	قيمة المعنوية
الانحدار	16.081	1	16.081	111.133	.001
البواقي	12.300	85	0.145		
المجموع	28.381	86			

a. المتغير التابع: تحسين فعالية الرقابة الضريبية

b. المتغير المستقل: المحاسبة الجنائية

المصدر: إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار تحليل التباين (0.001) وهي أصغر من (0.05) مما يعني وجود علاقة خطية بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل (المحاسبة الجنائية) يؤثر على المتغير التابع (تحسين فعالية الرقابة الضريبية).

– درجة تأثير المتغير المستقل المحاسبة الجنائية على المتغير التابع تحسين فعالية الرقابة الضريبية:

الجدول رقم (٢٣) يبين قيمة ثابت ومعامل الانحدار لتأثير المحاسبة الجنائية على تحسين فعالية الرقابة الضريبية

	معاملات الانحدار		معامل الارتباط	اختبار ت	قيمة المعنوية
	B	Std. Error	Beta		
الحد الثابت	0.969	0.314		3.089	0.001
المحاسبة الجنائية	0.777	0.074	0.753	10.542	0.001

المصدر: من إعداد الباحثتان باستخدام مخرجات البرنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبالتالي المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع، فمتغير المحاسبة الجنائية يؤثر في تحسين فعالية الرقابة الضريبية بشكل طردي وبمقدار (0.777).

وبالتالي يمكننا صياغة معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

تحسين فعالية الرقابة الضريبية = (0.777) × المحاسبة الجنائية + (0.969) وبالتالي زيادة وحدة واحدة في المحاسبة الجنائية تزيد في تحسين فعالية الرقابة الضريبية (0.969). نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الجنائية في تحسين فعالية الرقابة الضريبية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 =α.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

١) تُظهر النتائج أن للمحاسبة الجنائية دوراً إيجابياً في **تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية**، حيث تسهم في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة، وتكشف التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية، مما يقلل من احتمالات التلاعب، ويعزز كفاءة عمليات التحقق الضريبي

٢) كذلك نجد أن للمحاسبة الجنائية دوراً واضحاً في **تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين**، إذ يدفع وجود أدوات محاسبة جنائية فعّالة الأفراد والشركات إلى تقديم بيانات مالية دقيقة، الأمر الذي يحد من الممارسات الاحتيالية، ويزيد من التزامهم الضريبي

٣) كما أن للمحاسبة الجنائية دوراً إيجابياً في **تحسين فعالية الرقابة الضريبية**، فهي تساعد الجهات الرقابية في كشف الثغرات الموجودة في أنظمة الرقابة التقليدية، وتمكّنها من اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة من خلال التقارير المحاسبية التفصيلية

٤) تُظهر النتائج أيضاً أن تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في **تقليل الأخطاء المحاسبية** المتعلقة بالإقرارات، ويزيد من موثوقية البيانات الضريبية، مما يدعم العدالة الضريبية ويعزز الثقة بين المكلفين والسلطات الضريبية

٥) تؤكد النتائج أن **المحاسبة الجنائية تسهم في رفع مستوى العدالة الضريبية** وتقليل فرص التلاعب، من خلال اعتماد تقنيات تحليلية متقدمة تسهّل عملية المراجعة والتدقيق، وهو ما يعزز من كفاءة التحصيل الضريبي.

٦) تبين أن للمحاسبة الجنائية دوراً مهماً في **كشف الثغرات في النظام التشريعي والرقابي**، إذ تساعد في تحديد مواطن القصور التي يستغلها المكلّفون للتهرب من الضرائب، الأمر الذي يبرز الحاجة إلى تحديث القوانين والإجراءات الضريبية

٧) تؤكد النتائج أن تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في **تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين**، من خلال توفير أدلة محاسبية دقيقة وموضوعية، ما يقلل من النزاعات الضريبية ويزيد من رضا المكلفين

٨) نجد أن للمحاسبة الجنائية دوراً إيجابياً في **رفع كفاءة الكوادر الضريبية**، حيث أن استخدامها يتطلب تدريب الموظفين على أدوات التحقيق المالي والتحليل الإحصائي، وهو ما يؤدي إلى تطوير قدراتهم المهنية والعملية

٩) أظهرت النتائج أن المحاسبة الجنائية تسهم في **الحد من الغش المالي والتلاعب** عبر استخدام تقنيات متقدمة مثل تحليل البيانات الرقمية ومراقبة الحسابات، مما يقلل من فرص ارتكاب مخالفات محاسبية يصعب اكتشافها بالطرق التقليدية

١٠) تبين أيضاً أن وجود تقارير محاسبية جنائية دقيقة يساعد على **اتخاذ قرارات سريعة وفعالة من قبل السلطات الرقابية والقضائية**، الأمر الذي يقلل من طول الإجراءات الروتينية ويزيد من كفاءة النظام الضريبي

١١) كما أن المحاسبة الجنائية تساهم في **دعم جهود مكافحة الفساد المالي**، إذ توفر أدلة محاسبية وقانونية يمكن الاعتماد عليها في القضايا ذات الطابع المالي، ما يعزز من قوة النظام القضائي في مواجهة التهرب الضريبي

ثانيًا: التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الميدانية من نتائج، ومن خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة، توصي الباحثتان بما يلي:

١. العمل على إدماج المحاسبة الجنائية ضمن النظام الضريبي السوري، من خلال سن تشريعات واضحة تسمح باعتماد نتائج التحقيقات المحاسبية الجنائية كأدلة رسمية في قضايا التهرب الضريبي.

٢. تفعيل دور المحاسبين الجنائيين في المؤسسات الحكومية والخاصة، وذلك من خلال استحداث وظائف خاصة بالمراجعة والتحقيق الجنائي في الدوائر الضريبية.

٣. إعداد برامج تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة الجنائية، تستهدف العاملين في مديرية الضرائب، وتزويدهم بالمهارات التحليلية والإحصائية، ولا سيما في مجالات تحليل البيانات الرقمية والجرائم المالية.

٤. الاستفادة من أدوات المحاسبة الجنائية في تحليل الإقرارات الضريبية بشكل يحدّ من الأخطاء، ويكشف التناقضات في البيانات المقدمة من قبل المكلفين.

٥. استخدام الأدلة الرقمية وتقنيات التتبع المالي ضمن نطاق عمل الرقابة الضريبية، بهدف تعزيز فعالية الرقابة وكشف الثغرات في الأنظمة التقليدية.

٦. رفع مستوى الوعي لدى المكلفين الضريبيين حول وجود المحاسبة الجنائية كأداة رقابية، بما يدفعهم إلى الالتزام بتقديم بيانات دقيقة وشفافة، والحد من الممارسات الاحتيالية.

٧. تشجيع البحث العلمي في مجال المحاسبة الجنائية والتهرب الضريبي، خصوصًا في السياق السوري، من أجل تطوير حلول محلية تراعي خصوصية النظام المالي والضريبي الوطني.

٨. تعزيز التعاون بين الجهات الرقابية والقضائية لتبادل المعلومات والبيانات التي قد تساعد في كشف حالات التهرب الضريبي، وضمان تكامل الأدلة المقدمة أمام الجهات القضائية.

٩. تطوير أنظمة محوسبة في مديريات الضرائب تعتمد على تقنيات التحليل الإحصائي الذكي والذكاء الاصطناعي لدعم عمل المحاسب الجنائي وتحسين جودة التدقيق المالي.

١٠. إجراء مراجعة دورية للإقرارات الضريبية للمكلفين ذوي الأنشطة المعقدة، باستخدام أساليب التحليل المحاسبي الجنائي، لما لذلك من أثر في تقليل التهرب وتعزيز العدالة الضريبية.

قائمة المراجع

اولاً: المراجع العربية

١. الأحمد، إسراء. (2020). دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الاحتيال المالي في البنوك التجارية الأردنية [رسالة ماجستير]. جامعة آل البيت .المفرق ،الأردن.

٢. إبراهيم، الهادي، وهارون، مصطفى (2016). المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح– سوق المال في الخرطوم، مجلة مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية.

٣. ابو حسن، احمد، عبد المجيد، يزن (2020). الاثر المتوقع لتطبيق نظام الفوترة الوطني في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن[رسالة ماجستير]. جامعة ال البيت.

٤. ابو لبن، وعرفه، عثمان (2017). أثر الخصائص نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الحد من التهرب الضريبي [رسالة ماجستير]. جامعة عمان العربية.

٥. ال حمودة، أحمد (2018). فاعلية التدقيق الضريبي وأثرها في الحد من التهرب الضريبي: دراسة ميدانية على الأمانة العامة للضرائب بوزارة المالية سلطنة عمان [رسالة ماجستير]. جامعة عمان العربية.

٦. آدم، عثمان (2018). المحاسبة القضائية وأثرها على مصداقية التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية الخرطوم [رسالة ماجستير]. كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

٧. .بومعرافياحمد أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي. رسالة .(2024) ماجستير،جامعة غرداية، الجزائر.

٨. برزان، صبيحة وخلف، قيس مكي. (2016). دور أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش والتلاعب، مجلة الإدارة والاقتصاد.

٩. جاسم، دنيا (2017). استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على الحوكمة المؤسسية الشركات العراقية دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق، مجلة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية.

١٠. الحاج، عبير بكري (2019). دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية، المحلة العالمية للاقتصاد التجارة.
١١. الحجاج، روان. (2024). أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الأردن.
١٢. الحيالي، مصطفى (2020) مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في المحاكم الأردنية رسالة ماجستير. جامعة الشرق الأوسط.
١٣. الجرجاوي، زياد. ٢٠١٠م، القواعد المنهجية لبناء الاستبانة، مطبعة أبناء الجراح، ط١، فلسطين.
١٤. الشرايري. (2020). دور المحاسبة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركاتالجنائية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات. المجلة الدولية للاقتصادالمالي.
١٥. خليل، محمد (2017). تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية: دراسة اختيارية. مجلة المحاسبة والمراجعة، .
١٦. الرعود، عبد الحميد (2020). دور تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية [رسالة ماجستير]. جامعة الإسراء الخاصة.
١٧. الزعيرات، خلف (2016). الأداء المهني لمدقق الضرائب ودوره في الحد من التهرب الضريبي في الأردن [رسالة دكتوراه]. جامعة أم درمان الإسلامية.
١٨. سفار، فاطمة (2018). الرقابة الجنائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي [رسالة ماجستير]. جامعة المسيلة.
١٩. شنقراوي، مصطفى وبابكر، بشير. (2016). المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات. مجلة الدراسات العليا.
٢٠. الطبيشات، راما، والدليمي، خليل (2017). المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. مجلة الكلية الإسلامية،
٢١. العبد الله، دعاء، والزهراني، مشرف (٢٠١٩). المسؤولية الجنائية عن ممارسة الطب الشعبي النظام السعودي: دراسة مقارن (رسالة ماجستير. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.

٢٢. عبد الله، الزين عبد الله، ونور، عادل (2018). مدى شمولية مجالات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان. مجلة الدراسات العليا.

٢٣. عبد الله، منى علي (2017). أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونين [رسالة ماجستير]. الجامعة الهاشمية.

٢٤. عطلي، نسيبة، وسليماني، يمنية، وضيف، مسعودة. (2019). الحصر الضريبي كألية للحد من التهرب الضريبي لرسالة ماجستير]. جامعة الوادي.

٢٥. عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كريد. (2001م) ، البحث العلمي، مفهومه، أدواته وأساليبه. دار الفكر، عمان، الأردن.

٢٦. عبيدات، محمد، وأبو نصار، محمد، ومبيضين، عقلة، (1999 م)، منهجية البحث العلمي: القواعد والمراحل والتطبيقات، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية.

٢٧. غنيم، محمود رجب (2016). نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.

٢٨. فاتح، شاهد، وشارف عبد الغني (2018)، المحاسبة القضائية كألية للحد من الغش والتحايل المالي رسالة ماجستير، جامعة الوادي

٢٩. فرح، موسى يوسف (2017). العوامل المؤثرة على دور المحاسبة القضائية في التصدي للفساد المالي في الشركات في بورصة عمان أطروحة دكتوراه. كلية الدراسات العليا.

٣٠. قاسم، فهيم (2017). أثر التدقيق الضريبي الالكتروني في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات [رسالة ماجستير]. جامعة عمان العربية.

٣١. كنعان، تهانه (2020). بناء وتقيم نموذج للحد من التهرب الضريبي باستخدام تقنية سلسلة الكتل: دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية [رسالة ماجستير]. جامعة آل البيت.

٣٢. اللباب، الطيب (2019). دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة ميدانية على ديوان الضرائب–السودان، [رسالة ماجستير]، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

٣٣. المحاميد، ربيع (2018). أثر إجراءات مديرية المعلومات والاقتطاعات في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الحد من الترب الضريبي [رسالة ماجستير]. جامعة آل البيت.

٣٤. ياحمي، آدم وعبد الرحمن، عبد الرحمن (2018). مؤهلات وأساليب المحاسب القضائي ودورها في الحد من الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية. مجلة الدراسات العليا، •

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Abo Tapanjeh, A., & Al Tarawneh, A. (2020). Applicability of Forensic Accountants to Reduce Fraud and its Effects on Financial Statement of Jordanian Shareholding Companies from the Perspective of Judiciary and Certified Public Accountant. International journal of Financial Research .
2. Alsheikh, E., Mohammad, A., & Amman, A. (2016). Factors Affecting Corporate Tax Evasion: Evidence from Jordan. International Journal of Innovation Education and Research,.
3. Beck, A. J., & Blumstein, A. (2018). Racial disproportionality in US state prisons: Accounting for the effects of racial and ethnic differences in criminal involvement, arrests, sentencing, and time served. Journal of Quantitative Criminology, .
4. Eisenberg, P. (2019), Application of the Net worth Method in Forensic Accounting Investigations, International Research Journal of Multidisciplinary Studies,.
5. Balios, D., & Tantos, S. (2020). The Conjunction of Tax Auditing Mechanism with Behavioral and Institutional Parameters of Tax Evasion: The Role of Accounting Rules and Forensic Accounting.
6. Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, M., & Petkopoulos, D. (2018). Tax ethics and tax evasion evidence from Greece. Theoretical Economics Letters,.
7. Hadad, L., & Shah, A. (2020). Integrating Forensic Accounting in Education and Practices to Detect and Prevent Fraud and Misstatement: A Case Study of Jordanian Public Sector

8. Hossain, M. (2022). Emerging Trends in Forensic Accounting: Data Analytics, Cyber Forensic Accounting, Cryptocurrencies, and Blockchain Technology for Fraud Investigation and Prevention.
9. Hamad, D. K. (2019), The Role of Judicial Accounting and its Techniques in Limiting Money Laundering and Smuggling Operations An exploratory study in a sample of Erbil banks. Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences.
10. Hegazy, S., Sangster, A. & Kotb, A. (2017), Mapping Forensic Accounting in the UK. Journal of International Accounting Auditing and Taxation.
11. Krejci, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. Educational and Psychological Measurement, .
12. Nicolae, B., Diana, D. (2017). The Relevant Skills for Forensic Accountants–Can the Romanian Accounting Education Programs offer them, Ovidius University Annals, Economic Sciences Series.
13. Okoye, E. and Nwoye, U. and Ifeoma, C. (2019), Forensic Accounting and Performance Management among Non-Governmental Organization in Nigeria. International Journal of Recent Innovations in Academic Research.
14. Olorunnuho, S. and Okporua, D. (2016), Forensic Accounting and Fraudulent Financial Reporting in Nigeria. Journal of Accounting and Financial Management.
15. Oseni, A. (2017). Forensic accounting and financial fraud in Nigeria: Problems and. Journal of accounting and financial management, .
16. Eisenberg, P. (2019), Application of the Net worth Method in Forensic Accounting Investigations, International Research Journal of Multidisciplinary Studies.

17. Ykhlef, Eman. (2023). The Role of Forensic Accounting in Detecting Tax Evasion and Fraud: A Case Study in the Office of a Forensic Accountant Expert.

الملحق رقم (١)

الملحق رقم (١) جداول (Krejcie & Morgan) لتحديد حجم العينة المدروسة

حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع
234	600	181	340	140	220	92	120	52	60	10	10
242	650	186	360	144	230	97	130	56	65	14	15
248	700	191	380	148	240	103	140	59	70	19	20
254	750	196	400	152	250	108	150	63	75	24	25
260	800	201	420	155	260	113	160	66	80	28	30
265	850	205	440	159	270	118	170	70	85	32	35
269	900	210	460	162	280	123	180	73	90	36	40
274	950	214	480	165	290	127	190	76	95	40	45
278	1000	217	500	169	300	132	200	80	100	44	50
285	1100	226	550	175	320	136	210	86	110	48	55

المصدر:

Krejcie & Morgan in their 1970 article "Determining Sample Size for Research Activities" (*Educational and Psychological Measurement*, #30, pp. 607-610).

الملحق رقم (٢)

الاستبيان

المقدمة:

السادة المشاركين في الاستبيان، تحية طيبة وبعد:

نرجو منكم التكرم بتعبئة هذا الاستبيان بموضوعية ودقة، حيث يهدف إلى دراسة "**دور المحاسبة الجنائية في كشف التهرب الضريبي في سورية** "

تعتبر مشاركتكم بالغة الأهمية لنجاح هذا البحث الأكاديمي، وسيتم استخدام البيانات لأغراض البحث العلمي فقط مع ضمان سرية المعلومات.

مع جزيل الشكر والتقدير،

الباحثتان: لانا محمد مروان الحايك – جودي فراس طبيعة .

البيانات الديموغرافية:

١. المؤهل العلمي:

إجازة جامعية	ماجستير	دكتوراه

٢. الموقع الوظيفي:

مدير مالي	رئيس شعبة التدقيق	رئيس قسم تدقيق	مدقق ضريبي (مراقب دخل)

٣. سنوات الخبرة:

أقل من ٣سنوات	من ٣سنوات حتى أقل من٥ سنوات	من ٥سنوات حتى أقل من١٠ سنوات	١٠سنوات فأكثر

المتغير المستقل: (المحاسبة الجنائية)

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هل يوجد لدي المعرفة الكافية بمفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها.					
2	المحاسبة الجنائية تختلف عن المحاسبة التقليدية من حيث الأدوات والوظائف.					
3	وجود محاسب جنائي ضمن المؤسسة يحد من احتمالات الغش المالي.					

4	يجب تدريب المحاسبين بشكل متخصص في مجال المحاسبة الجنائية.					
5	المحاسبة الجنائية تعد أداة فعالة في كشف الجرائم المالية والفساد.					
6	استخدام الأدلة الرقمية جزء أساسي من عمل المحاسبة الجنائية.					

المتغير التابع كشف التهرب الضريبي: (اولاً تحسين دقة التحقق من الإقرارات الضريبية)

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المحاسبة الجنائية تساهم في تحسين دقة الإقرارات الضريبية.					
2	تطبيق المحاسبة الجنائية يسهم في تدقيق الإقرارات بشكل أكثر دقة.					
3	الأدلة التي توفرها المحاسبة الجنائية تعزز من كفاءة عمليات التحقق الضريبي.					
4	توفر تقارير المحاسبة الجنائية يساهم في تقليل الأخطاء في الإقرارات الضريبية.					
5	المحاسبة الجنائية تكشف التناقضات بين البيانات المقدمة من المكلفين والبيانات الفعلية.					

6	تحليل سجلات المكلفين من خلال المحاسبة الجنائية يقلل من احتمالات التلاعب بالإقرارات					

المتغير التابع كشف التهرب الضريبي: (ثانياً تعزيز الشفافية المالية لدى المكلفين الضريبيين)

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وجود محاسبة جنائية فعالة يدفع المكلفين إلى تقديم بيانات مالية دقيقة.					
2	الشفافية المالية تزداد كلما تم تطبيق إجراءات محاسبة جنائية دقيقة.					
3	المحاسبة الجنائية تحد من إخفاء المعلومات المالية من قبل المكلفين.					
4	استخدام أدوات المحاسبة الجنائية يزيد من التزام المكلفين بتقديم البيانات المالية الصحيحة.					
5	التوعية بإجراءات المحاسبة الجنائية ترفع من مستوى الإفصاح المالي للمكلفين.					
6	علم المكلفين بوجود محاسبة جنائية يجعلهم أكثر التزاماً بالشفافية المالية.					

المتغير التابع كشف التهرب الضريبي: (ثالثاً تحسين فعالية الرقابة الضريبية).

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غـــيـــر موافق	غير موافق بشدة
1	المحاسـبة الجنائية تسـاهم في تحسـين فعالية الرقابة الضريبية.					
2	أدوات المحاسـبة الجنائية تعزز من قدرة الجهات الرقابية على أداء عملها.					
3	تطبيق المحاسبة الجنائية يرفع من كفاءة نظام الرقابة الضريبية.					
4	المحاسـبة الجنائية تسـاعد في كشـف الثغرات في أنظمة الرقابة الضـريبية التقليدية.					
5	المحاسبة الجنائية تتيح تتبع دقيق لحركة الأموال المشـبوهة داخل الأنشـطة التجارية.					
6	وجود تقارير محاسـبة جنائية مفصـلة يُساعد الجهات الرقابية في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة.					