

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."  
د/ عصام علي فرج بدر

## "دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"

د. عصام علي فرج بدر

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة (بنين) - جامعة الأزهر  
أستاذ المحاسبة المشارك - كلية العلوم والدراسات الإنسانية بشقراء - جامعة شقراء

E.mail: [ebadr@su.edu.sa](mailto:ebadr@su.edu.sa)

### ملخص:

استهدفت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي، وذلك بغرض التوصل إلى ما إذا كانت المحاسبة القضائية لها دور في الكشف عن التجنب الضريبي أم لا.

تناولت الدراسة التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية في الفكر والتطبيق المحاسبي، واعتمدت على المسح الميداني في الحصول على البيانات اللازمة من مصادرها الرئيسية اعتماداً على وجهات نظر مكاتب المحاسبة والمراجعة والفاحصين والمراجعين الضريبيين في المملكة العربية السعودية، حيث تم تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها (\*) على عينة الدراسة (١٣٠)، ثم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية بما تحمله من أساليب مبتكرة وإجراءات دقيقة ومراحل ومهارات ومعارف تساعد في الكشف عن التجنب الضريبي، إذ توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١) كما يمكن تدعيم فعالية

(\*) رابط الاستبانة:

<https://docs.google.com/forms/d/1d4vHlBemxcG6UmQdAEhKbFPJKvt8I4oDmfmB1V6xTp4/edit>

المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية من خلال إنشاء تنظيم مهني مستقل للمحاسبة القضائية مع إدراج المحاسبة القضائية ضمن المناهج والبرامج التعليمية. أوصت الدراسة بإصدار تشريع ينظم عمل المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال السعودية، وضرورة تبني فكرة المحاسبة القضائية للمساعدة في الكشف عن التجنب الضريبي، وزيادة الوعي بالمحاسبة القضائية في حل الخلافات والدعاوى القضائية من خلال عقد الدورات التدريبية مع إضافة مقرر دراسي جديد لطلاب المحاسبة في الجامعات السعودية للتعرف على أهمية المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال السعودية مع ضرورة عدم الخلط بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية؛ المراجعة الخارجية؛ المحاسب القضائي؛ الغش؛ التجنب الضريبي، دعم التقاضي.

## "The role of forensic accounting in detecting tax avoidance in the Kingdom of Saudi Arabia – A field study"

Essam Aly Farag Badr, PhD

- *Assistant Professor of accounting, faculty of commerce, Al-Azhar University.*
- *Associated professor of accounting, faculty of science and humanities at Shaqra, Shaqra University. E.mail: [ebadr@su.edu.sa](mailto:ebadr@su.edu.sa)*

### **Abstract:**

This study aimed to determine the relationship between forensic accounting and tax avoidance, in order to find out whether forensic accounting has a role in detecting tax avoidance or not.

The study dealt with tax avoidance and forensic accounting in accounting thought and application, and relied on a field survey to obtain the necessary data from its main sources, based on the views of accounting and auditing offices, examiners and tax auditors in the Kingdom of Saudi Arabia, where a survey list was designed and distributed<sup>(\*)</sup> to the study sample (130). Then, a statistical analysis of the obtained data was performed.

The study concluded that forensic accounting, with its innovative methods, accurate procedures, stages, skills and knowledge, helps in detecting tax avoidance, as there is an inverse relationship with a significant effect between forensic accounting and tax avoidance, which is statistically significant at a moral level less than (0.001). The effectiveness of forensic accounting in the Kingdom of Saudi Arabia through the establishment of an independent professional organization for forensic accounting with the inclusion of forensic accounting within educational curricula and programs.

The study recommended the issuance of legislation regulating the work of forensic accounting in the Saudi business environment, and the need to adopt the idea of forensic accounting to help detect tax avoidance, Increasing awareness of forensic accounting in resolving disputes and lawsuits, through

---

<sup>(\*)</sup>Survey link:

<https://docs.google.com/forms/d/1d4vHlBemxcG6UmQdAEhKbFPJKvt8I4oDmfmB1V6xTp4/edit>

holding training courses, with the addition of a new course for accounting students in Saudi universities to learn about the importance of forensic accounting in the Saudi business environment, with the need not to confuse forensic accounting with external auditing.

**Key words:** *forensic accounting, external audit, forensic accountant, fraud, tax avoidance, litigation support.*

## ١. الإطار العام للبحث:

### ١/١ مقدمة:

تسعى الحكومة السعودية إلى توسيع قاعدة الإيرادات غير النفطية بما يساهم في دعم استراتيجية التحول الاقتصادي ضمن قيم وأهداف رؤية المملكة ٢٠٣٠م، وللمساهمة في التحول نحو اقتصاد أكثر تنوعاً واستدامة، وتتولى الهيئة العامة للزكاة والدخل مسؤولية إدارة وتطبيق الضرائب في المملكة (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٨)، غير أن كثيراً من الممولين يسعون إلى إدارة مدفوعاتهم الضريبية وترشيدها وذلك في ضوء القوانين واللوائح، وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي Tax Avoidance (Darabi & Zamani, 2017:42, Kimsen et al., 2019: 31). إن دراسة ظاهرة التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية والاهتمام بها حالياً باتت تمثل ضرورة أكبر من أي وقت مضى لما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات (الشيبياني، ٢٠١٦: ١٨٧)، فخلال السنوات الماضية تزايدت حالات التجنب الضريبي مما تطلب جهداً كبيراً من الإدارة الضريبية للوصول إلى الرقم الحقيقي لدخل الممول أو الاستعانة بمصادر متخصصة لمعرفة كيفية الاستفادة من المعلومات في الكشف عنها (الخطيب، ٢٠١٥: ٥٧).

وتعتبر المحاسبة القضائية (\*) Forensic Accounting من الموضوعات الحديثة التي برزت أهميتها منذ ظهور الفساد المالي والذي أدى إلى زيادة حاجة كل من رجال القضاء والمستثمرين والمساهمين والمقرضين إلى تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية بما يساهم في تأييد الدعاوى القضائية (Sule, S., et al 2019: 547).

وثمة تزايد لأهمية المحاسبة القضائية؛ لما توفره من مهارات لفهم المعلومات المالية والحصول منها على أدلة إثبات تساهم في كشف حالات الغش والفساد المالي والذي يمثل التجنب الضريبي أحد أهم أشكاله (عبدالكريم، ٢٠١٤: ٢٣٤)، فقد أصبحت المحاسبة القضائية أداة لمكافحة الفساد من خلال تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات الفحص والتحقيق لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير وتوصيل النتائج إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي مكان إداري أو قانوني آخر (AICPA, 2011: 2)، وفي هذه الدراسة يقدم الباحث تحليلاً للمحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.

## ٢/١ مشكلة الدراسة:

يشهد العالم في السنوات الأخيرة تفشي لحالات الغش والاحتيال وتضليل القوائم المالية، وبالتالي تزايد عمليات غسل الأموال وارتفاع في معدل الجرائم المالية، فقد بلغت خسائر العالم حوالي تريليون دولار سنوياً أي ما يعادل ٧% من إجمالي التجارة العالمية، بلغ نصيب العالم العربي منها حوالي ١٠٠ مليار دولار سنوياً مما يؤثر بشكل سلبي وخطر حقيقي على حياة المواطنين في العالم الثالث <http://www.nuqudy.com> ، وقد أرفق ذلك ارتفاع في معدلات الدعاوى القضائية كان أبرزها الاحتيال والضرائب المستحقة والتجنب الضريبي والتي تحتاج إلى متخصصين في المجال المالي لإبداء رأيهم الفني المحايد للفصل في مثل هذه

(\*) يستخدم الباحث مصطلح المحاسبة القضائية؛ في حين توجد مسميات مختلفة لها مثل المحاسبة التحقيقية،

المحاسبة العدلية، المحاسبة الاستقصائية، المحاسبة الجنائية، الفحص القانوني، المراجعة القضائية.

القضايا (الختم، ٢٠١٩: ٤٨٨) ومن ثم كانت الحاجة لخدمات المحاسبين القضائيين (Pacini et al, 2018:256).

وتكمن مشكلة الدراسة في تنامي التجنب الضريبي من قبل الممولين سعياً منهم في التأثير على أوعيتهم الضريبية ومن ثم تحقيق مزيداً من الأرباح، فالتجنب الضريبي نشاط لتعظيم القيمة حيث ينقل الثروة من الدولة إلى الممولين (Kim et al., 2011:641, Kimsen et al., 2019: 30).

وتركز الدراسة الحالية على دراسة العلاقة بين المحاسبة القضائية (كمتغير مستقل) وبين التجنب الضريبي (كمتغير تابع)، وما هو شكل هذه العلاقة وأكثر العوامل تأثيراً عليها، وذلك بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة والفاحصين والمراجعين الضريبيين في المملكة العربية السعودية.

وتتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي: هل المحاسبة القضائية لها دور في الكشف عن التجنب الضريبي أم لا؟ ويتفرع عن السؤال الرئيس مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هية التجنب الضريبي وآلياته؟
- هل توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية؟
- ما هية المحاسبة القضائية وأساليبها وإجراءاتها وصفاتها التي تميزها عن المراجعة الخارجية؟
- هل أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تساهم في الكشف عن التجنب الضريبي؟
- كيف يمكن تدعيم فعالية المحاسبة القضائية للكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية؟

### ٣/١ هدف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة؛ تهدف الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة القضائية كفرع من فروع المحاسبة تتكامل فيه المحاسبة والقانون، مع غرس ثقافة المحاسبة

القضائية بما يدعم دور القطاع القضائي، ودراسة مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية كأداة للكشف عن التجنب الضريبي.

ومن ثم يتمثل الهدف الرئيس في التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية: - التعرف على مفهومي التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية والمفاهيم ذات العلاقة.

- تحديد مدى وجود ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.
  - تحديد أساليب المحاسبة القضائية والتي يمكن من خلالها الكشف عن التجنب الضريبي.
  - تحديد إجراءات المحاسبة القضائية والتي يمكن من خلالها الكشف عن التجنب الضريبي.
  - تحديد وسائل تدعيم فعالية المحاسبة القضائية للكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.
- ٤/١ أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة الحالية **أهميتها العلمية** من خلال ندرة الأبحاث - في حدود علم الباحث - التي تناولت دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي، كما أن الدراسة تساهم في تسليح التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي فهو من الموضوعات المثارة على المستوى المحلي والدولي التي حظيت باهتمام الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية، وارتكازه على العديد من الجوانب والمداخل والتي يثار العديد من أوجه الجدل في معرفة دورها وهي المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لآثار التجنب الضريبي، فالمحاسبة القضائية تركز على ما وراء الأرقام من خلال الجمع بين المعرفة والمحاسبة القانونية.

كما تكتسب الدراسة الحالية **أهميتها العملية** من خلال تهيئة بيئة الأعمال بالمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول العربية لمزاولة فعاليات فرع جديد

للمحاسبة هو المحاسبة القضائية والتي تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة بما يساهم في توفير معلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة، ومن ثم تكتسب هذا الدراسة أهميتها من كونها تساهم في الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية بالمحاسبة القضائية، ومثل هذه الدراسات يمكن أن تقدم إرشادات للكشف عن التجنب الضريبي.

#### ٥/١ منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الاستباقي لمراجعة الأدب المحاسبي وتحليل ما ورد بالفكرين الأكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها عن موضوع المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي، وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث في الكتب والدوريات والرسائل العلمية سواء العربية أو الأجنبية، فضلاً عما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير وتوصيات وإرشادات، وأخيراً ما أوصت به المؤتمرات والندوات التي تناولت موضوع البحث. كما يتم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال الدراسة الميدانية (قائمة استقصاء) على مكاتب المحاسبة والمراجعة والفاحصين والمراجعين الضريبيين في المملكة العربية السعودية لتوضيح دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي بما يمكن من الوصول إلى عدد من النتائج والتوصيات.

#### ٦/١ حدود الدراسة:

- تقتصر الدراسة الحالية على تحديد دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.
- لن تتعرض الدراسة لأبعاد قضية التجنب الضريبي (أساليب ودوافع التجنب الضريبي) إلا في حدود ما يخدم الدراسة الميدانية فقط.
- اقتصرت الدراسة الميدانية على تجميع البيانات من مكاتب المحاسبة والمراجعة والفاحصين والمراجعين الضريبيين بالهيئة العامة للزكاة والدخل في منطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية، دون غيرها من مناطق المملكة باعتبارها تمثل أحد أهم وأكبر مناطق المملكة في جباية الضرائب.



- نظراً لعدم وجود من يحمل شهادة في المحاسبة القضائية فقد تم الاعتماد على المحاسب الخبير أو الشاهد الخبير أو الخبير المالي الذي يكلف بمهمة المحاسب القضائي Forensic Accountant ومن يستعين به القضاء في فض المنازعات المالية، والذين يعملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وحرصاً على دقة البيانات فقد اقتصرنا الدراسة على من هم تحت مسمى وظيفي لا يقل عن محاسب أو مراجع حسابات وبشهادة لا تقل عن بكالوريوس في المحاسبة وبخبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات.

#### ٧/١ تقسيم الدراسة:

يهدف الجزء التالي من الدراسة إلى التركيز على التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية في الفكر والتطبيق المحاسبي، بينما يتم في الجزء الثالث عرض الدراسات السابقة وبناء الفروض، أما الدراسة الميدانية فقد خصص لها الجزء الرابع، وقد تم عرض نتائج وتوصيات الدراسة في الجزء الخامس، وأخيراً تم عرض قائمة المراجع.

#### ٢. التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية في الفكر والتطبيق المحاسبي.

##### ١/٢ التجنب الضريبي:

##### ١/١/٢ مفهوم التجنب الضريبي:

ثمة عدداً من المصطلحات ذات العلاقة والتي تستخدم بشكل متزايد في الأدب المحاسبي ومن أهم تلك المصطلحات؛ التخطيط الضريبي Tax Planning؛ التجنب الضريبي Tax Avoidance؛ والتجنب الضريبي التعسفي Tax Aggressiveness؛ والتهرب الضريبي Tax Evasion، على أن التخطيط الضريبي يمثل الوسيلة وأن التجنب الضريبي هو أحد أهدافه (Armstrong et al,2015:4).

ويعتبر التجنب الضريبي من المفاهيم التي حازت على جدل واسع في الدراسات السابقة، فيرى (Zhang,2007) إلى التجنب الضريبي بأنه "مجموعة الإجراءات التي يستخدمها الممول الضريبي في ترتيب شؤون المنشأة ويكون الغرض الأساسي منها الحد من الإلتزام الضريبي على أن تظل هذه الممارسة في ضوء القانون حتى وإن تناقضت مع القصد القانوني للمشرع الضريبي"، أما (KnuUtinen,2013:74) فيرى التجنب

الضريبي بأنه" تصرفات الممولين في حدود القانون والتشريع الضريبي بغرض تدنية مقدار الضريبة المدفوعة وبما يساهم في تحقيق وفورات نقدية وقد تتضمن هذه التصرفات الخروج عن مقصد المشرع الضريبي"، في حين أن (Khan et al.,2014:54) يرى بأن التجنب الضريبي هو "التخفيض الظاهر للضرائب باستخدام مجموعة متنوعة من الطرق والأساليب كالأستثمار في الأنشطة المعفاة من الضرائب واستغلال بعض التفسيرات العامة في القانون دون الوصول إلى مرحلة التهرب الضريبي"، وترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED, 2015) بأن التجنب الضريبي هو "مجموعة التصرفات الصادرة من الممولين بهدف تخفيض الإلتزام الضريبي الواقع على المنشأة وتكون هذه التصرفات في ضوء القانون"، ويشير (Eichinger, 2016) بأن التجنب الضريبي هو "مجموعة المعاملات المالية التي تخدم الممول الضريبي فقط في التخفيف من عبء سداد الضريبة المستحقة للدولة خلال فترة معينة"، ووفقاً للتعريفات السابقة وغيرها يستنتج ما يلي:

١. يوجد نوعين من التجنب الضريبي:

- تجنب ضريبي مقبول: وهو الذي يتوافق مع مقصد المشرع الضريبي، مثل الأستثمار في الأنشطة المعفاة من الضرائب، أو مجالات منخفضة الضريبة، والإهلاك المعجل.

- تجنب ضريبي تعسفي Aggressiveness: وهو الذي يخرج عن مقصد المشرع الضريبي، مثل استغلال أسعار التحويل بين الفروع في الدول المختلفة في تجنب دفع الضرائب المستحقة للدولة المضيفة، واستخدام ممارسات إدارة الأرباح لتخفيض الدخل وتفتيت الدخل.

٢. التجنب الضريبي ينتج عن مجموعة التصرفات والإجراءات التي يتخذها الممول الضريبي بهدف تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتقه.

٣. يساهم التجنب الضريبي في توفير تدفقات نقدية بما يساهم في حل نقص السيولة المالية في الأجل القصير.

٤. تتضمن بعض أساليب التجنب الضريبي الخروج عن مقصد المشرع الضريبي ولكن ليس خروجاً عن التشريع الضريبي.

ومن ثم يرى الباحث أن التجنب الضريبي يمثل مشكلة معقدة لأنها تتم بطريقة قانونية ولكن غير مرغوب فيها، فالتجنب الضريبي هو مجموعة السياسات والإجراءات والوسائل التي يستخدمها الممول للوصول إلى أقل عبء ضريبي مستحق اتجاه الدولة المستضيفة؛ دون الخروج عن نصوص القانون الشكلية؛ إلا أنها قد تتضمن الخروج عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي؛ وبهدف تحقيق وفورات نقدية للاستخدام في أنشطة المنشأة المختلفة.

وتعد الوفورات التي تحققها المنشأة من ممارسة التجنب الضريبي أحد المصادر التي تعتمد عليها الإدارة في تحسين الوضع المالي للشركة بما يوفره من مرونة مالية وما يترتب عليه من زيادة صافي التدفقات النقدية لدى الشركة، نظراً للحفاظ على مستوى معين من النقدية، ومنع خروجه في شكل تدفق خارج الشركة لصالح الدولة (309: 2019, S. et al, Ichsani)، جدير بالذكر أن زيادة صافي التدفق النقدي يؤدي إلى إتاحة الفرص الاستثمارية بشكل أكبر بما ينعكس في النهاية على تعظيم قيمة المنشأة أو تدعيم ثروة الملاك بشكل مباشر من خلال المزيد من التوزيعات النقدية، أيضاً تساهم إدارة الوفورات النقدية المحققة من التجنب الضريبي في تحقيق المستهدف والمحددة من قبل مجلس الإدارة، والتي قد ترتبط ببعض الحوافز والمكافئات أو بالاستمرار في الإدارة (153: 2014, Annuar et al).

وثمة آثاراً خطيرة تترتب على قيام الأفراد أو الشركات بالتجنب الضريبي، تتلخص في انخفاض حجم إيرادات الدولة مما يؤثر بالسلب على القدرة على الإنفاق العام وتمويل التنمية ومن ثم اللجوء إلى القروض الداخلية أو الخارجية، وعدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة جانب من الأفراد ولا يدفعها آخرون، والجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة، والتأثير السلبي على المنافسة بين المشروعات فالشركة التي تتجنب الضرائب سوف تقل تكلفة إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات التي تدفع ضرائب (غنيم، ٢٠١٤).

## ٢/١/٢ الفرق بين التهرب والتجنب الضريبي:

يعبر التهرب الضريبي عن مجموعة الممارسات التي يقوم بها الممول

الضريبي من خلال ترتيب أوضاعه وشؤونه بغرض تقليل العبء الضريبي المستحق عليه أو عدم الدفع نهائياً، وذلك بالمقارنة بما كان يجب عليه دفعه بالفعل لصالح خزينة الدولة، ومستخدماً في ذلك أساليب احتيالية مخالفة للقوانين والتشريعات الضريبية المنظمة (محمود، ٢٠١٥: ١٩٣، الاصر، ٢٠١٥: ٨٢، خميس، ٢٠١٨: ١٤٢، (Knuutinen, 2013:76).

ويرى الباحث أن ثمة عدداً من النقاط يمكن الإشارة إليها للتمييز بين مفهوم كلا من التهرب والتجنب الضريبي أهمها:

١. التوافق مع القانون: فالتهرب الضريبي يقصد به قيام الممول بترتيب أوضاع منشأته بشكل يخرج عن القانون بشكل مباشر؛ وبما يمثل مخالفه صريحه للقانون، ويعد ذلك في نظر القانون جريمة تستحق العقاب، بينما التجنب الضريبي يتم في ضوء التشريع القانوني وإن كانت ممارسته تخرج عن مقصد المشرع الضريبي في بعض الأحيان؛ إلا أنها لاتصل لدرجة الجريمة.

٢. الدوافع وراء الممارسة: يشكل مخالفة التشريع والقوانين الدافع الأساسي وراء التهرب الضريبي؛ بينما الدافع الرئيس للتجنب الضريبي هو تحسين ظروف المنشأة والأنشطة والوضع المالي في ضوء ما يتيح القانون الضريبي والتشريعات الأخرى المنظمة.

٣. الإفصاح والشفافية: ينظر الي ممارس التهرب الضريبي كمجرم في حق المجتمع، ليزل منبواً من الأطراف المحيطة كرد فعل على هذه الممارسات وعدم الإفصاح عن جميع المعاملات والبيانات بشكل شفاف؛ بينما يأتي التجنب الضريبي مستظلاً بغطاء التشريع والقانون؛ لذا فإن مستوى الإفصاح والشفافية لدي ممارسي التجنب الضريبي يظل في مستويات أفضل بكثير من ممارسي التهرب الضريبي.

٤. الإقرار الضريبي: في حالة التهرب الضريبي يكون الإقرار الضريبي المقدم للإدارة الضريبية المختصة منطوياً على عدد من المخالفات القانونية، وقد يمتد ذلك الي طمس وتشويه لطبيعة المعاملات التي تقوم بها المنشأة، بينما في ظل التجنب الضريبي يكون الإقرار الضريبي منطوياً على جميع المعاملات التي يتطلبها القانون.

## ٣/١/٢ أساليب التجنب الضريب:

أصبحت الطرق والأساليب التي يتبعها الممول من أجل التجنب الضريبي أكثر تعقيداً في السنوات الأخيرة، كما تتعدد الأساليب التي تستخدم في ممارسة التجنب الضريبي، ويمكن تقسيمها إلى أساليب داخلية وخارجية وتتمثل أهم الأساليب الداخلية فيما يلي (Gravelle,2015, OCED,2015, Eichinger,2016) :

١. الشكل القانوني للمنشأة: حيث يميز المشرع الضريبي بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري في عبء الضريبة وكذلك المزايا الضريبية الممنوحة.

٢. الملاذات الضريبية: وهي الدول التي تتميز بضغط ضريبي منخفض، واستقرار سياسي، وموقع جغرافي متميز، ووجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة، واستقرار العملة الوطنية، مع تميز أنظمتها المصرفية والمالية بسرية معلومات عملائها الأجانب، ومن ثم يمكن للشركات متعددة الجنسيات الاختيار بين النظم الضريبية لنقل الأرباح إلى الدول أو المناطق التي تتمتع بأنظمة ضريبية تفضيلية.

### Preferential Tax Regimes

٣. الشركة الشائسة (الصورة): حيث تقوم الشركات متعددة الجنسيات بإنشاء شركات وهمية في الدول التي تتميز بضغط ضريبي منخفض ثم تقوم بتحويل الأرباح المحققة في فروعها المختلفة في البلدان المستضيفة ومن ثم الانتفاع بالمزايا الضريبية (التجنب الضريبي).

٤. أسعار التحويل: وهي عبارة عن آلية تستخدم لتحويل الأرباح بين المنشآت وفروعها في الخارج أو بين فروع الشركة الواحدة، فالشركة الأم يمكنها أن تقوم بعمل تحويلات داخلية بين الفروع التابعة، والتي قد تندرج في قطاعات اقتصادية مختلفة، وتستخدم هذه الطريقة بشكل واضح في الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية أو الخدمات نظراً لصعوبة تحديد السعر الحقيقي لتلك العناصر وعدم وجود طرف ثالث.

٥. الاستراتيجيات والسياسات المحاسبية: حيث تتيح المعايير المحاسبية بعض المرونة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية المختلفة، وبما يتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف التي تعمل في ظلها المنشأة، وتستغل هذه المرونة في التجنب الضريبي

بطرق عديدة ومن أمثلة ذلك: المقارنة بين المزايا الضريبية في حالة اقتناء الأصل والاستفادة بخصم ضريبي من الأهلاك؟ أو استئجاره والاستفادة بخصم ضريبي من مصروف الأيجار، والحد من التكاليف والنفقات واجبة الخصم كالغرامات المدفوعة للغير عن أضرار أصابتهم.

بيد أنه ثمة عدداً من الأساليب الخارجية التي تمهد الطريق للتجنب الضريبي وتتمثل في (Hansen, 2015):

١. الإعفاءات التي نص عليها القانون: والتي قد تدفع الممول لتوجيه الاستثمارات في اتجاه مجالات معفاة ضريبياً بغرض الاستفادة من تلك الميزة وبالتالي تجنب العبء الضريبي اتجاه الدولة في حال توجيه الاستثمارات لمجالات مختلفة.

٢. ضعف منظومة العقوبات الضريبية: فقد يفضل الممول التأخير في سداد الضريبة المستحقة عليه، خاصة إذا كان العائد المحقق من التأخير يتجاوز الغرامات والجزاء المفروضة.

٣. عدم مخالفة نصوص القانون: فقد يتعرض الممول لعدد من الإجراءات العقابية تزيد من عبء الضريبة المستحقة على الممول، لذا فإن القيام بعدد من الإجراءات التي تحد من تعرض الممول لهذه العقوبات والجزاء يعد في إطار التجنب الضريبي.

#### ٤/١/٢ الآثار المترتبة على التجنب الضريبي:

ثمة عدداً من الآثار الإيجابية للتجنب الضريبي، إذ تمثل الوفورات النقدية أحد أهم المنافع المباشرة التي يحصل عليها الممول من ممارسة التجنب الضريبي، والتي تساهم في (Rego, 2012:778, Martinez, 2014:131):

١. إتاحة المجال لمزيد من فرص الاستثمار: الأمر الذي ينعكس بشكل مباشر على قيمة المنشأة.

٢. توفير السيولة النقدية: والتي يمكن استخدامها في تيسير أعمال المنشأة في الأجل القصير؛ أو في سداد التزامات طارئة وتحسين الوضع المالي أمام جهات التمويل المختلفة؛ الأمر الذي يساهم في تخفيض تكلفة الاقتراض.

٣. تدعيم ثروة الملاك: سواء في صورة تعظيم قيمة المنشأة بزيادة حجم الاستثمارات أو عن طريق التوزيعات النقدية المباشرة.
  ٤. تدعيم استمرارية الإدارة ومصالحها: حيث يمكن للإدارة إظهار مدي كفاءتها في تحقيق الاستقرار المالي للمنشأة وبالتالي الحصول على الدعم اللازم للاستمرار، بالإضافة الي بعض الحوافز والمكافآت قد تكون مرتبطة بالإدارة الفعالة لتقليل العبء الضريبي المستحق على المنشأة.
  ٥. سعر السهم بالبورصة: قد يتأثر بشكل مباشر بالأخبار الجيدة التي تنبثق عن قوة المركز المالي للمنشأة وتحقيقها لفوائض نقديه من ممارسة التجنب الضريبي؛ وإن كان ذلك قد يتضمن في الوقت نفسه تكاليف على المنشأة.
  ٦. المرونة المالية: حيث تحتاج العديد من المنشآت خلال فترات معينه لتدفق نقدي يساهم في إضفاء نوعاً من الاستقرار المالي على المنشأة خلال فترات تعرضها للأزمات.
- بيد أنه ثمة عدداً من الآثار السلبية لممارسة التجنب الضريبي والتي تؤثر على أداء وقيمة المنشأة، من أهم هذه الآثار ما يلي (Kim, 2011:641, Annuar, 2014:156& Rego, 2012:793):
١. أتعاب المحاسبين والمحامين: والتي يقوم الممول بدفعها من أجل ممارسة التجنب الضريبي بشكل صحيح، كذلك العمل على إظهار حقيقة هذه الممارسات أمام جهات القضاء في حال تعرض الممول لاتهامات في هذا الشأن.
  ٢. السمعة المجتمعية: فقد تتعرض المنشأة لاهتزاز صورتها أمام المجتمع إذا ما أثير الشك حول التجنب الضريبي، وهو الأمر الذي يستغله المنافسين في الاقتطاع من الحصص السوقية الخاصة بالمنشأة لصالحهم.
  ٣. قيمة المنشأة وسعر السهم: فقد تتعرض الي الانخفاض بشكل كبير كرد فعل لإجراءات التجنب الضريبي التعسفي الذي تقوم به المنشأة والتي انكشفت أمام الجمهور.
  ٤. الانتهازية الإدارية: فقد تستخدم الإدارة لبعض الأنشطة الغامضة عند ممارسه التجنب الضريبي لإخفاء هذه الممارسات عن الملاك، واستغلالها في تعظيم العوائد

الشخصية للإدارة ونقل الثروة من المنشأة إلى صالحهم الشخصي في صورة مكافآت غير مصرح بها، واستخدام الأموال في تحقيق مصالح شخصية.

٥. تعنت الإدارة الضريبية: حيث تتعامل الإدارة الضريبية مع المنشآت في ضوء الأثر التاريخي للمعاملات السابقة، حيث يؤدي تكرار تعمد استخدام التجنب الضريبي التعسفي من قبل الإدارة إلى دفع الإدارة الضريبية للتعامل بشكل متعنت مع المنشأة في جميع تعاملاتها الضريبية.

٢/٢ المحاسبة القضائية:

### ١/٢/٢ المحاسبة القضائية (المفهوم-الأهداف-الأهمية):

ثمة محاولات لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية؛ كان أبرزها الربط بين المحاسبة والقانون وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية، ومن ثم كانت الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية والتي تهتم بإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل كخبراء أو مستشارين لتأكيد الدعاوى والمنازعات القضائية وتزويد القضاء ومعاونتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة بما لديهم من علم ومعرفة ومهارات متكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التحقيق والتحريات والتقصي المبنية على معرفة الأنظمة والقواعد القانونية من أجل كشف الأضرار الاقتصادية وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي (صالح، ٢٠١٨: ١٧٣).

ويرى (Joshi, 2003:6) بأن المحاسبة القضائية هي تطبيق المعرفة المتخصصة أو مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادية، كما يرى (AICPA,2011:7) بأن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والمراجعة والشؤون المالية والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقارير، والمحاسبة القضائية تؤدي على شكل إما شهادة أو استشارة"، ويشير معيار المراجعة الدولي (ISA 620, 2015) "استخدام عمل خبير في المراجعة" إلى المفاهيم والحدود التي يمكن الاعتماد عليها كأساس لاستفادة المراجع الخارجي والفاحص الضريبي من المحاسبة القضائية كخبرة متخصصة تفوق وسائلها وسائل



المراجعة الخارجية بما يحيط بها من الوقت والتكلفة والخبرة المتخصصة المحدودة، ويرى (Ndubuisi et al., 2017:53) بأن المحاسبة القضائية هي "استخدام للعلم والتكنولوجيا للقيام بالتقصي وتحديد الحقائق في الجرائم المالية لتحديد خسارة الدخل أو الأصول أو الأضرار أو تقييم أنظمة الرقابة والغش وغيرها من الأمور التي تستلزم الخبرة الكافية، وتقدم المحاسبة القضائية تحليلاً دقيقاً يشكل الأساس لحل أيه نزاعات"، كما يرى (Tanna,2018:575) بأن المحاسبة القضائية هي تطبيق كافة مهارات المحاسبة والمراجعة مختلطة مع مهارات التحقيق من قبل المهنيين المتخصصين بهدف توفير حقيقة مادية للجرائم المالية والاحتيال من خلال مختلف الوثائق المالية التي يعدها نظام المراجعة التقليدي".

من التعريفات السابقة وغيرها يتضح عدم وجود تعريف محدد متفق عليه للمحاسبة القضائية، ولكن هي مؤشرات وعناصر وردت في أكثر من تعريف منها: أنها مجال من المجالات المستحدثة في علم المحاسبة، وتستخدم العديد من المهارات، وتعتمد على التقصي والتحري الدقيق، وتتم من خلال من يتمتع بالكفاءة العلمية والعملية، وأنها تؤدي خدمات التقصي وخدمات الدعم القانوني، وتقوم على الجمع والتحليل والتقييم لإبداء الرأي للجهات المختصة، ومن ثم يمكن القول بأن المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والخبرات القانونية والتي من شأنها أن تعطي لرجال القضاء صورة شاملة وواضحة عن قضايا الفساد والغش المالي والإداري.

وثمة مهارات ومعارف تعد ضرورة للمحاسب القضائي (Sule, S., et al., 2019: 548)، مثل مهارات ومعارف في المحاسبة والمراجعة والضرائب والقانون والمهارات التحقيقية ومهارات الاتصال الشفوية والكتابية ومهارات تكنولوجيا المعلومات والعمليات التجارية وإدارتها والضوابط الداخلية والعلاقات الشخصية والاتصالات، كما أنه من الضروري أن يعمل في وكالات تنفيذ القانون أو المحاكم لكي يصبح لديه خبرة في قضايا الاحتيال المعقدة، والمعرفة بعلم الجريمة والقوانين الجنائية (Joseph,2003:76).

كما أن هناك أسباب رئيسة للاهتمام وظهور المحاسبة القضائية هو مسألة تفاقم وانتشار الغش في القوائم المالية والفساد المالي في الشركات، وكثرة الجرائم المالية في الأونة الأخيرة مثل جرائم الاحتيال والجرائم المالية والإلكترونية وجرائم غسل الأموال والمساهمة الوهمية وغيرها، وكثرة القضايا الزكوية والضريبية والجمركية والتأمينية وقضايا الأوراق التجارية المرفوعة أمام اللجان والجهات القضائية، بالإضافة إلى ازدياد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية وصدور أنظمة قضائية جديدة واستحداث محاكم أكثر تخصصاً كالمحاكم التجارية (Chytis, E., et. al., 2019: 79).

غير أن الباحث يرى بأسباب أخرى للاهتمام وظهور المحاسبة القضائية يمكن بيانها كالتالي:

١. قصور المراجعة الخارجية: فعلي الرغم من اتساع مسؤولية المراجع الخارجي لتشمل اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش وتخطيط أداء عمليه المراجعة بصورة ملائمة وفقاً لما تطلبه معايير المراجعة الدولية، إلا أن هناك خطراً لا يمكن تلافيه وهو؛ عدم اكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية، وعدم الاهتمام بخطر الغش عند التخطيط وتنفيذ عمليه المراجعة، وكونهم أحياناً يكونوا غير مؤهلين لأداء المراجعة لاكتشاف الغش أو قد يتساهلون أحياناً مع مرتكبي الغش.

٢. فجوة التوقعات (Expectation Gap): ظهرت فجوة التوقعات نتيجة اختلاف ما يقدمه المراجع الخارجي من خدمات وما يتحملة من مسؤوليات عما يتوقعه منه أصحاب المصالح من اكتشاف كل أنواع الغش في القوائم المالية والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية، وعلى الرغم من الجهود المبذولة لتضييق فجوة التوقعات مازالت عمليه المراجعة بحد ذاتها تعاني منها، ومع ذلك يمكن القول بأن الاستعانة بالمجال المحاسبي الجديد ألا وهو المحاسب القضائي يمكن ان يساهم في تضييق هذه الفجوة.

٣. حاجة القضاء والجهات الأمنية لمعلومات حول المخالفات المالية للحد من تزايد معدلات الجرائم المالية والاحتيال المالي والإداري.

وتتنوع خدمات المحاسبة القضائية لتشمل مجالات متعددة من التحقيقات المالية لدعم دعاوى القضائية في مواقف مختلفة، مما يتطلب الاستعانة بالخبراء الاستشاريين

والمراجعين الداخليين والمتخصصين في مجال الإفلاس والمتخصصين في المجالات المصرفية والخبراء المثمنين والمحامين وأساتذة الجامعات، وكل هذه الاختصاصات يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي، ومن ثم يمكن تحديد المجالات الرئيسية لعمل المحاسب القضائي (Scott, 2003:27, Sule, S., et al., 2019: 548).

١. شهادة خبرة في الشؤون المالية: والتي تشمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية، وإعداد وتحليل الضرائب، وتقييم الأداء المالي، وتسوية مطالبات التأمين.
٢. تقديم الاستشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعوى المدنية والاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية.
٣. تقديم الاستشارات لحل المنازعات: والتي يكون الرأي فيها مستنداً على وقائع معروفة، أما إذا كانت الحقائق غير معروفة فإن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها. جدير بالذكر أن القاضي قد لا يكون على دراية بلغة المحاسبة الأمر الذي يستوجب على المحاسب القضائي تفسير كل شيء بدقة وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة.

### ٢/٢/٢ أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية:

تطورت أساليب الفحص الجنائي للجريمة تطوراً هائلاً في العقود الأخيرة، وتعتبر المحاسبة القضائية من المجالات التي استحدثت للكشف عن الجريمة والتي تنطوي على مجموعة من التقنيات يستخدمها المحاسب القضائي بقصد الحصول على قرينة تعينه على كشف ملامسات المسألة محل الفحص (Tanna, 2018:575)، ويتم ممارسة المحاسبة القضائية بأسلوبين هما:

- المراجعة التفاعلية: وتهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة لتأييد الدعوى.
- المراجعة البعدية: وتقوم على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة، والالتزام المنظم، ويستخدم في حالة المراجعة

الحكومية للتأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتشريعات واللوائح عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية، ثم الأداة التشخيصية والتي تستخدم لإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على فحص المناطق المستهدفة. هذا بالإضافة إلى أسلوب التنقيب عن البيانات، وأسلوب تحليل البيانات، وأسلوب المراجعة باستخدام النقاط الحرجة، ومن ثم توجد العديد من أساليب المحاسبة القضائية نظراً لأن مجالات المحاسبة القضائية متعددة، ومع التطور السريع في المعلومات والجرائم يستطيع المحاسب القضائي أن يتبع من الأساليب المناسبة لكل حدث بشكل موضوعي وعلمي ومهني.

وتتلخص إجراءات المحاسبة القضائية في (Ichsani, S., & Susanti, N., 2019: 309، الكبيسي، ٢٠١٦: ٥-٦): الالتقاء بالعميل، ومراجعة الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها، والتحقيق الأولي قبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالاً، ووضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي ستستخدم لحل المشكلة، ثم جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الإدلاء بالرأي، ثم تحليل الأضرار وقيمتها وتحليل الحساسية واستخدام الكمبيوتر والخرائط وغيرها لشرح النتائج، وأخيراً إعداد التقرير النهائي موضحاً به (نطاق التحقيق، والمنهج المستخدم، والقيود المفروضة على النطاق والنتائج، وآراء المحاسب القضائي، والجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي جمعها دون إغفال أية حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير).

ويرى الباحث أن المحاسبة القضائية لها دور مهم في ضبط الممارسات المحاسبية من خلال أساليبها وإجراءاتها وما يقدمه المحاسب القضائي من آراء ومناقشات وإثباتات تحدد ما إذا كان هنالك تجنب ضريبي أم لا؟

### ٣/٢/٢ الفرق بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية ليست بالعملية المثالية من حيث التطبيق والنطاق؛ إذ توجد احتمالية لعدم اكتشاف بعض المخالفات والأخطاء حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المراجعة التي تطلبها معايير المراجعة الدولية أو الأمريكية أو المحلية،

ومن ثم يختلف مصطلح المحاسبة القضائية عن مصطلح المراجعة الخارجية ويمكن التمييز بينهما من خلال ما يلي (الجليلي، ٢٠١٢، عاطف، ٢٠١٨):

١. من حيث الهدف: المحاسبة القضائية تهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة لارتكاب عمليات الغش والاحتيال المالي، بينما المراجعة الخارجية تكتفى بتقديم تقرير يوضح رأى المراجع بشكل فني محايد عن حقيقة النشاط ومدى صدق وعدالة القوائم المالية.

٢. من حيث النطاق: المحاسبة القضائية تكون بشكل أكثر عمقاً وأقل اتساعاً، بينما المراجعة الخارجية تكون أكثر اتساعاً وأقل عمقاً.

٣. من حيث الفترة الزمنية: لا يوجد حدود زمنية للقيام بالمحاسبة القضائية، بينما هناك فترة زمنية محددة للقيام بعمليات المراجعة الخارجية.

٤. من حيث المهارات المطلوبة: المحاسبة القضائية تحتاج إلى مهارات متخصصة ومتكاملة في كلاً من المحاسبة والمراجعة والسياسات والنواحي القانونية والتشريعية بعمق أكبر، بينما المراجعة الخارجية تحتاج إلى مهارات في كيفية عرض القوائم المالية وإعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية ويكون أقل عمقاً.

٥. في المحاسبة القضائية يتم التحقق في البنود المشبوهة بشكل مستقل، في حين أن المراجعة الخارجية تعتمد على إدارة المنشأة باعتبارها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

#### ٤/٢/٤ تحديات استخدام المحاسبة القضائية في البيئة السعودية:

تواجه المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية عدة تحديات يمكن إبرازها فيما يلي:

- عدم وجود تشريع أو نص قانوني يُلزم باستخدام المحاسبة القضائية.
- عدم وجود جهة مهنية رسمية ومستقلة للمحاسبين القضائيين أسوة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وعلى غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين والجمعية الوطنية للمحاسبة القضائية.
- قلة الوعي بأهمية المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة الفساد المالي ومنها التجنب الضريبي.

- قلة التأهيل العلمي والعملي الكافي لدى المراجعين الخارجيين للقيام بأعمال المحاسبة القضائية.
- قلة الاهتمام بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجعين الراغبين في اعتمادهم كمحاسبين قضائيين على كيفية مكافحة الفساد المالي ومنها التجنب الضريبي.
- قلة اهتمام الجامعات السعودية بالمحاسبة القضائية، من خلال تدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية، وإنشاء تخصص جديد للمحاسبة القضائية أسوة بالجامعات العالمية.

#### ٥/٢/٢ مقومات تفعيل المحاسبة القضائية في البيئة السعودية:

ثمة عدة أجهزة رقابية في المملكة العربية السعودية مثل ديوان المراقبة العامة وهيئة الرقابة والتحقيق وهيئة مكافحة الفساد(نزاهة) وجهاز المباحث الإدارية واستحداث إدارة المراجعة الداخلية بكل وزارة من وزارات الدولة، إلا أنها لا تمتلك السلطة القضائية ومن ثم اللجوء إلى هيئة التحقيق والادعاء العام، والتي تقتصر إلى وجود الخبير المالي القانوني الذي يستطيع معرفة حالات الغش والتلاعب المالي المرتبط بتحريفات القوائم المالية مما يستدعي الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبين القانونيين (برزان، خلف، ٢٠١٦: ٢٢٨).

ويقترح الباحث عدة مقومات يمكن الاعتماد عليها في تفعيل دور المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية أهمها:

١. إصدار تشريعات وقوانين ملزمة لتطبيق مهنة المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية.
٢. إصدار تشريع يمنع الشركات من الحصول على خدمات استشارية ضريبية من نفس مراقب الحسابات الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية.
٣. إنشاء تنظيم مهني للمحاسبين القضائيين يتولى التطوير والتعليم المستمر والتدريب.
٤. يجب أن يحصل المحاسب القضائي على التأهيل اللازم لاكتساب المعرفة في المجالات المالية والمحاسبية والقانونية وعلم الجريمة من خلال: اعتبار المحاسبة القضائية أحد العلوم التي تدرس في الجامعات بمرحلة البكالوريوس، أو اعتبار

المحاسبة القضائية أحد التخصصات التي تدرس في مرحلة الدراسات العليا (دبلوم أو ماجستير) بعد مرحلة البكالوريوس.

### ٥/٢/٢ تأثير المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي:

يمتلك المحاسب القضائي في مجال الكشف عن التجنب الضريبي القدرة على

(hegazy et al.,2017:48 & Biswas et al.,2013:103):

١. القيام بالمراجعة الإلكترونية الشاملة بالاطلاع على الملفات وتتبع رسائل البريد الإلكتروني والتي تفيد إبرام صفقات بين الممول والمتعاملين معه، ومن ثم التوصل الي حقائق جديدة أخرى تساعد في التعرف على حقيقة الموقف المالي الفعلي للممول.

٢. استخدام المراجعة بمساعدة الكمبيوتر بما يساعد في اختبار تفاصيل المعاملات والارصدة، وتحديد أوجه عدم الاتساق أو التقلبات الكبيرة، وكذلك مراقبة تطبيق أنظمة الكمبيوتر ومعاينة البرامج لاستخراج البيانات، وإعادة العمليات الحسابية التي تقوم بها النظم الحاسوبية.

٣. المساعدة في تحديد الأصول غير الملموسة والأعمال التي تقوم بها الشركة: وذلك لتقديم كل هذه المعلومات إلى مصلحة الزكاة والدخل لتقييم الموقف الحقيقي للشركة، ومدى تجنبها للضريبة من عدمه.

٤. البحث والتقصي للوصول إلى حقيقة الوضع المالي للشركة وذلك لتحقيق الهدف الذي وكل من أجله.

٥. المساهمة في اكتشاف أساليب وإجراءات التجنب الضريبي لتوضيح الموقف السليم للشركة محل الفحص.

### ٣. الدراسات السابقة وبناء الفروض:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى مراجعة أهم ما قدمه الأدب المحاسبي في مجال التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية، وتحليل نتائج الدراسات السابقة، وكيفية الاعتماد عليها في بناء فروض الدراسة.

### ١/٣ دراسات سابقة اهتمت بالتجنب الضريبي:

**أشارت دراستي (Abdul Wahab et al.,2017 & Blaufus et al.,2019)** إلى أن التجنب الضريبي هو أحد استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تستخدمها الشركات في تقليل الالتزام الضريبي إلى أدنى حد، وهو ما يؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية للشركات، ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية للخزانة العامة للدولة، وبالتالي عجز الدولة عن توفير السلع والخدمات العامة، نظراً لكون الإيرادات الضريبية تمثل الجانب الأعظم من إيرادات الدولة، كما أشارت دراسة (Bradshaw et al.,2016) إلى أن التجنب الضريبي هو سلوك تخطيطي تقوم به الشركة لأغراض تقليل عبئها الضريبي علماً بأن هذا السلوك لا يعد من الأنشطة غير القانونية، وأبرزت دراسة (Richardson et al.,2016) أن الفائدة من زيادة التجنب الضريبي تتمثل في تحقيق وفورات ضريبية أكبر للشركة، مما يمكنها من تخفيض قيمة ضريبة الدخل المدفوعة الظاهرة في قوائمها المالية ومن ثم تحقيق المزيد من الأرباح، في ذات السياق أوضحت العديد من الدراسات (Minnick & Noga, 2010 , Huseynov & Klamm, 2012, Huseynov et al., 2017) أن التجنب الضريبي أحد الاستراتيجيات القانونية للتخطيط الضريبي التي تتبعها الشركات، وهي تلك الممارسات التي تقلل من مدفوعاتها الضريبية المرتبطة بالدخل المحاسبي قبل الضريبة، حيث تعتمد الشركات على تلك الممارسات لأغراض الاحتفاظ بمعدلات ضريبية منخفضة على المدى الطويل، كذلك أشارت دراسة (McClure et al., 2018) إلى أن قرار إدارة الشركة بشأن التجنب الضريبي تعتمد في الأساس على المقارنة بين ما تحققه الشركة من وفورات ضريبية متوقعة لتعظيم ثروة المساهمين (مثل: زيادة السيولة، زيادة الأرباح، وتخفيض الالتزامات الضريبية)، وبين التكاليف والمخاطر المحتملة على الشركة (مثل: زيادة تكاليف المعاملات، زيادة تكاليف النقاضي، زيادة مستويات المخاطر السياسية والتنظيمية والعقوبات المالية والاجتماعية كالمقاطعة)، وتناولت دراسة (Ichسانی. S, 2019) تأثير قيمة الشركة والرافعة المالية والربحية وحجم الشركة على التجنب الضريبي في



الشركات المدرجة في مؤشر *LQ45* للفترة ٢٠١٢-٢٠١٦، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكلاً من قيمة الشركة والرافعة المالية وحجم الشركة على التجنب الضريبي، وأن الربحية لها تأثير سلبي على التجنب الضريبي.

٢/٣ دراسات سابقة اهتمت بالمحاسبة القضائية:

**هدفت دراسة (Hao, 2010)** إلى الوقوف على أسباب انتشار المعلومات المحاسبية المضللة، والقصور الواضح في المحاسبة والقوانين، وضعف المراجعة الخارجية، والنقص في المعاهد التي تعنى بالمحاسبة القضائية، وأشارت الدراسة إلى أن الصين تمر بمرحلة تحول اقتصادي يصحبه ارتفاع في حجم الفساد الذي أصبح واضحاً فضلاً عن عمليات الاختلاس التي تتخذ أشكالاً متعددة ومعقدة بنفس الوقت، حيث أن الحكم في مثل هذه القضايا من قبل المحاكم يتطلب إثبات مسائل عدة منها: وجود معلومات محاسبية مضللة، وهل التضليل بقصد اعتيادي أم إهمال جسيم أو خداع يدخل ضمن منظومة الالتزامات المدنية والجنائية، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود أي معهد يمكنه من تقديم الخدمات الحقيقية للمحاسبين القضائيين بشكل فاعل وكفاء، **وتطرق دراسة (الجبيلي، ٢٠١٢)** إلى توضيح مفهوم المحاسبة القضائية، والفرق بينها وبين المراجعة الخارجية، فضلاً عن المتطلبات الضرورية الواجب توافرها في المحاسب القضائي، ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية، كما تناولت الدراسة عمليات غسل الأموال من حيث المفهوم والمراحل المتمثلة فيه، وخلصت الدراسة إلى ظهور المحاسبة القضائية نتيجة لحاجة القضاة والمحاكم والمحامين إلى المحاسب القضائي للفصل في القضايا المرفوعة لدى المحاكم، **وهدف دراسة (الخالدي، ٢٠١٢)** إلى محاولة تأطير مفهوم المحاسبة القضائية وصياغة إطار مفاهيمي للمحاسبة القضائية، وذلك للحاجة إليها في البيئة العراقية، إذ انتشرت عمليات الانتحال المالي في بعض الوحدات الاقتصادية، حيث يتطلب وجود متخصصين في مجال التحري لاكتشاف عمليات الاحتيال والكشف عن مرتكبيها وكذلك دعم القضاء في قضايا الاحتيال كالمحاسبين القضائيين، واستطلعت الدراسة آراء الخبراء من الأكاديميين والمهنيين بهدف اختبار مكونات الإطار المقترح

للمحاسبة القضائية وتحديد مدى قبولهم لمكونات هذا الإطار، وتوصلت الدراسة إلى أن تطوير مهنة المحاسبة القضائية تتطلب مجهوداً مشتركاً بين المؤسسات الأكاديمية والمؤسسات المهنية بشكل يسهم في بناء وتطوير هذه المهنة، **وتطرقت دراسة (Digabriel and Ojo, 3013)** إلى توضيح القدرات المحددة والموجودة من خلال الدور المزدوج للمراجع الخارجي، وذلك بالاطلاع على قواعد المراجعة الداخلية، وقواعد المهارات الشخصية، وإبراز أسباب التركيز على الضوابط الداخلية فضلاً عن العودة إلى تقنيات المراجعة التقليدية، وأوصت الدراسة بضرورة الانتباه إلى السمات الرئيسية التي يجب أن تتحقق في المراجع الخارجي من موضوعية واستقلالية والحد من خطر تداخل الأدوار بالإضافة إلى هذه السمات التي بدورها تدعم دور المحاسب القضائي الأساسية ألا وهي الاستشارة وأداء الشهادة في المحاكم، **وركزت دراسة (قنديل، ٢٠١٤)** على التعرف على مدى امتلاك المحاسبين القانونيين الأردنيين للمهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية، كما ركزت الدراسة على مجموعه من المهارات كأخلاقيات المهنة والقيادة والعمل ضمن فريق والخبرة الكافية وسرعة البديهة، واعتمدت الدراسة على الدراسة الميدانية من خلال استبانة بهدف التعرف على مدى امتلاك المحاسبين القانونيين الأردنيين للمهارات اللازمة لممارسة المحاسبة القضائية، وخلصت الدراسة إلى أن أهم محاور المحاسبة القضائية هو المهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية، **وبحثت دراسة (الكبيسي، ٢٠١٦)** استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصوره عادلة في الأردن، وذلك بالاعتماد علي وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل البيانات واستخلاص النتائج، من خلال الاستعانة باستبانة صممت لهذا الغرض تم بموجبها استطلاع آراء المستجيبين، حيث أظهرت نتائج الدراسة أهمية المحاسبة القضائية في المجتمع ، ومدى توفر البيانات، وأهمية الممارسة بمستويات ٨٠% و ٧٠% و ٧٤% و ٨١%، كما أظهرت النتائج وجود اختلاف واضح بين وجهتي نظر الأطراف المعنية بخدمتها وبتطبيقها، **وتطرقت دراسة (حافظ، ٢٠١٨)**

إلى أهمية وطبيعة المحاسبة القضائية نظراً لاهتمام الأطراف ذات العلاقة بمصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بشأن أهمية المحاسبة القضائية وأساليبها وتقنياتها بين أوساط المهنيين والأكاديميين والباحثين والسعي نحو إصدار التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة القضائية وذلك لأهميتها الكبيرة في الوقت الحاضر.

**٣/٣ دراسات سابقة اهتمت بدور المحاسبة القضائية في الكشف عن الفساد المالي:**

**هدفت دراسة (Khersiat,2008)** إلى مدى الحاجة للمحاسب القضائي للكشف عن التلاعب في البيانات المالية ومكافحة الغش الضريبي، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة مكونة من عدد ١٢٥ من المحاسبين القضائيين العاملين في شركات المحاسبة والمراجعة الأردنية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسب القضائي يستخدم أساليب التحقيق والمهارات التحليلية اللازمة بشكل موضوعي ومناسب من أجل الحصول على أدلة قوية يمكنها الكشف عن الغش، وقد تبين أن المحاسب القضائي لديه دور هام في الكشف عن الغش الضريبي في البيانات المالية كما أن لديه من المؤهلات والخبرات والمهارات التي تساعد في الكشف عن الفساد المالي، **وتناولت دراسة (Okoye, 2009)** بيان دور المحاسبة القضائية في التحقيق في الغش ودعم الدعاوى القضائية، حيث أن المحاسبة القضائية تعتبر ممارسة خاصة لوصف النتائج المتعلقة بالنزاعات والدعاوى القضائية وتزويد المحاكم بتحليل محاسبي يشكل أساساً للمناقشة والحوار واتخاذ القرار المناسب، حيث تعتبر مثالية لشهادة المحكمة وبعبارة أخرى المحاسبة القضائية هي البحث عن الحقيقة وتفسيرها، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك حاجة لإدراج المحاسبة القضائية في المناهج التعليمية لدى المؤسسات النيجيرية وعلي الهيئات المحاسبية المهنية أن تعطى دورات في المحاسبة القضائية، **وتطرقت دراسة (Othman,2011)** إلى تحديد ما إذا كانت المراجعة الخارجية توفر الردع من خلال الكشف عن عدم الإلتزام من قبل دافعي الضرائب، فقد تم إجراء دراسة على استخدام بيانات من **(Internal Revenue Board of Malaysia (IRBM)** عن دافعي الضرائب للفترة ما بين ٢٠٠٢-٢٠٠٧، وقد خلصت الدراسة

إلى أهمية القيام بالتحقيق الضريبي لاكتشاف أعمال الغش من قبل دافعي الضرائب، ومن أجل تحديد وإثبات حدوث تجنب ضريبي فإن المحاسبة القضائية سواء المباشرة أو غير المباشرة وإجراءاتها ينبغي أن تستخدم على نحو فعال من أجل تقديم الدليل في القضايا الضريبية، لذلك فإن تطبيق أساليب المحاسبة التطبيقية يزيد من كفاءة وظيفة التحقيق، كما **استهدفت دراسة (Muehlmann et. al., 2012)** التعرف على مدى استخدام خبراء المحاسبة القضائية في القضايا الضريبية، وفهم الكيفية التي يستخدمها خبراء المحاسبة القضائية في قضايا التجنب الضريبي، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك دور لخبراء المحاسبة القضائية في جمع وفهم الأدلة المقدمة في القضايا الضريبية، وقد تم التعرف على ثلاثة أنواع من المهام التي يقوم بها المحاسبين القضائيين في القضايا الضريبية وهم: التحقيق في الغش، والالتزام التنظيمي/الحكومي، وتحديد الضرر التجاري، وقد أظهرت الحالات الخاصة بالقضايا الضريبية ودافعي الضرائب أن خبراء المحاسبة القضائية قدموا شهادات فعالة في جميع الحالات الخاصة بدافعي الضرائب، و**بحثت دراسة (أحمد، ٢٠١٤)** دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي، وذلك من خلال استهداف مجموعة من المنتمين الي المحاسبة القضائية وهم المسؤولين بكل من الجهاز المركزي للمحاسبات وإدارة الخبراء بوزارة العدل ومكاتب المحاسبة والمراجعة ومصلحة الضرائب وهيئة سوق المال والجامعات المصرية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وغيرهم من ممثلي مهنة المحاسبة والمراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تقوم على مجموعة مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة وبراعة ومهارة التحريات حيث دائما تنظر إلى ما وراء الأرقام، كما أنها تستخدم في العديد من المجالات كالتحري عن الغش وتقييم الرقابة الداخلية وكذلك تقييم المنشآت في حالة وجود نزاعات، و**استهدفت دراسة (عارم، ٢٠١٦)** دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري في منطقة عسير، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين المحاسبة القضائية وفروع المحاسبة الأخرى، وأن المحاسب القضائي يختلف في المهارات عن المحاسب القانوني، وأن

المحاسبة القضائية لها دور في الحد من الفساد المالي رغم وجود معوقات في تطبيق المحاسبة القضائية، وتطرق *دراسة (صالح، ٢٠١٨)* دور المحاسبة القضائية في تعزيز الإلتزام الأخلاقي لدى العاملين في مجال مهنة المراجعة باعتبار المحاسبة القضائية إحدى المجالات التي تقوم على أساس المعرفة المتكاملة في أساسيات المحاسبة والمراجعة، وذلك بهدف إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وأن التزام العاملين في مهنة المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني والالتزام بالمعايير الفنية يعد اعترافاً منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة والمراجعة ككل تجاه المجتمع والعملاء وزملائهم في المهنة، وهدفت *دراسة (Sorunke., 2018)* إلى دراسة فعالية تقنيات المحاسبة القضائية في التحقيق والملاحظات القضائية في نيجيريا، وقد استُخدمت الدراسة الاستقصائية حيث شملت عينة من المحققين ووكلاء نيابة من هيئات مكافحة الفساد في نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين اعتماد أساليب التحقيق في المحاسبة القضائية من ناحية والمقاضاة والمحاكمة الناجحة في قضايا الفساد في نيجيريا، وأوصت الدراسة بأن تعتمد جميع وكالات مكافحة الفساد في نيجيريا دائماً تقنيات وأساليب المحاسبة القضائية للتوصل إلى أدلة داعمة لقضايا الفساد في المحاكم، كما تناولت *دراسة (Sani , Ibrahim , Slue ., 2019)* ما إذا كان تطبيق المحاسبة القضائية التحقيقية أثر في الكشف عن الاحتيال في نيجيريا معتمدة على الأدبيات السابقة المتعلقة بالمحاسبة القضائية وتقنيات تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية لها أثر كبير في الكشف عن الاحتيال المالي، وأوصت الدراسة إلى تشجيع هيئات المحاسبة المهنية إلى الاهتمام بالتخصص في المحاسبة القضائية والذي قد يساعد في الحد من الاحتيال المالي في نيجيريا.

### ٤/٣ الفجوة البحثية:

طبّقاً لما انتهت إليه الدراسات السابقة يمكن للباحث الإشارة إلى أهم ما تتميز به الدراسة الحالية ومساهمتها في الأدب المحاسبي لتقليل الفجوة البحثية كما يلي:

١. أن الدراسات المحاسبية السابقة وبخاصة في مكتبة البحوث والدراسات السعودية لم تلق المحاسبة القضائية أو التجنب الضريبي والربط بينهما بالاهتمام الكافي بالدراسة،

رغم زيادة أعداد القضايا غير المفصولة لدى المحاكم الضريبية. ١. تناولت الدراسات السابقة موضوعات منفصلة؛ وكل موضوع أثار كثير من الجدل والمشاكل المتعلقة به منفرداً أو مرتبطاً بموضوع آخر مثل: واقع إجراءات المراجعة الضريبية، وتعقيد النظام الضريبي، ومكافحة التجنب الضريبي وتحقيق العدالة الاجتماعية، ودور المراجع الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية للحد من التجنب الضريبي، والأبعاد الثقافية الوطنية وتأثير المتغيرات القانونية والسياسية والدينية، وأهمية المراجعة الضريبية، ودور المحاسبة القضائية في مكافحة غسل الأموال، والفساد المالي وإدارة الأرباح.

٢. أن الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي قد تمت في بيئة الأعمال الأجنبية والتي تختلف عن بيئة الأعمال السعودية، وأن أياً من هذه الدراسات - على حد علم الباحث- لم تتناول دور المحاسبة القضائية باعتباره متغيراً مستقلاً يؤثر على المتغير التابع متمثلاً في التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية، وهو ما سيتم تناوله في الدراسة الحالية.

### ٥/٣ بناء فروض الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسات السابقة واستناداً لمشكلة الدراسة وأسئلتها؛ يمكن صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:

**الفرض الأول:** توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.  
**الفرض الثاني:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.

**الفرض الثالث:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.

### ٤. الدراسة الميدانية:

يتناول هذا الجزء العناصر الرئيسية للدراسة الميدانية من حيث هدفها، ووصفاً لمجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وثباتها

وصدقها، والأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل الدراسة، وتحليل نتائج اختبار فروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

#### ١/٤ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى صحة الفروض التي تم بناءها في الجزء النظري، والمرتبطة بالعلاقة بين المحاسبة القضائية والكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.

#### ٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما مكاتب المحاسبة والمراجعة، والفاحصين والمراجعين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل، وتم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة، ومن ثم توجد عينتين؛ الأولى تتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة وعددهم (٦٠)، والثانية تتمثل في الفاحصين والمراجعين الضريبيين بمصلحة الزكاة والدخل وعددهم (٧٠)، ليكون المجموع الكلي (١٣٠)، وفي مثل هذا النوع من الدراسات يكون هذا الحجم من العينة مقبولاً لتمثيل المجتمع (زيتون، ٢٠٠٦: ١٨-١٩). رابط الاستبانة:

<https://docs.google.com/forms/d/1d4vHlBemxcG6UmQdAEhKbFPJKvt8I4oDmfmb1V6xTp4/edit>

#### ٣/٤ أداة الدراسة:

لاختبار فروض الدراسة؛ اعتمد الباحث على أسلوب قائمة الاستقصاء لتجميع البيانات اللازمة، ومعتمداً على مقياس Likert الخماسي للتعرف على آراء مفردات العينة، فقد تم توزيع القائمة على أفراد عينة الدراسة (١٣٠) وتم استرداد ١٢٥ قائمة وبفحص القوائم المستلمة تم استبعاد ٣ قوائم نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوب فيها، وبذلك يكون عدد قوائم الاستقصاء الخاضعة للدراسة ١٢٢ قائمة، والتي تم تفرغها وتحليلها باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة وفق برنامج *Statistical Package For Social Sciences (SPSS,19)* الإحصائي، والجدول رقم (١) يوضح ذلك:

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنيد الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."

د/ عصام علي فرج بدر

#### جدول رقم (١) قوائم الاستقصاء المرسله والمستلمة.

المجموع		بيان
النسبة	العدد	
١٠٠%	١٣٠	- عدد القوائم المرسله.
٣.٨٥%	٥	- عدد القوائم غير المستلمة.
٢.٣%	٣	- عدد القوائم المستلمة غير الصحيحة.
٩٣.٨٥%	١٢٢	- عدد القوائم المستلمة الصحيحة والتي تم تحليلها إحصائياً.

#### ٤/٤ خصائص عينة الدراسة:

١/٤/٤ طبيعة العمل: يتضح من الجدول رقم (٢) أن ٤٤% من العينة تنتمي إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة، و٥٦% من العينة تنتمي إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل، ويلاحظ أن ثمة تنوعاً في مجتمع وعينة الدراسة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على النتائج وإمكانية تعميمها.

#### جدول (٢) توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل.

النسبة	العدد	طبيعة العمل
٤٤%	٥٣	- بمكاتب المحاسبة والمراجعة.
٥٦%	٦٩	- بالهيئة العامة للزكاة والدخل.
١٠٠%	١٢٢	المجموع

٢/٤/٤ المؤهل العلمي والمهني: يتضح من الجدول رقم (٣) أن عينة الدراسة من المؤهلين علمياً ومهنياً والتي يتوقع أن يكون لديهم المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة، الأمر الذي يساهم في دقة الإجابات وسلامتها.

#### جدول (٣) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي والمهني.

النسبة	العدد	المؤهل العلمي والمهني
٩.٨%	١٢	دكتوراه
٢٢%	٢٧	ماجستير
٢٦.٣%	٣٢	الزمالة السعودية



"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."

د/ عصام علي فرج بدر

الزمالة الأمريكية	٤	٣.٣%
الزمالة العربية	٩	٧.٤%
بكالوريوس	٣٨	٣١.٢%
المجموع	١٢٢	١٠٠%

٣/٤/٤ المستوى الوظيفي: يتضح من الجدول رقم (٤) أن ٧% مدير مراجعة، ٢٣% مراجع، و١٤% مراجع تحت التمرين، ٣٤% فاحص ضريبي، ٢٢% مراجع ضريبي، مما يعني التعرف على آراء جميع إجابات المبحوثين المتخصصين الذين يشغلون وظائف متعددة.

جدول (٤) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة
مدير مراجعة	٨	٧%
مراجع	٢٨	٢٣%
مراجع تحت التمرين	١٧	١٤%
فاحص ضريبي	٤٢	٣٤%
مراجع ضريبي	٢٧	٢٢%
المجموع	١٢٢	١٠٠%

٤/٤/٤ سنوات الخبرة: يتضح من الجدول رقم (٥) أن جميع أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من خمس سنوات، بما يشير إلى أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال المحاسبة، وبما ينعكس على سلامة النتائج من خلال فهم أسئلة الاستقصاء، ومن ثم دقة إجابات المبحوثين في ضوء الخبرات المتعددة لهم، وهو أمر مطلوب وخاصة أن موضوع الدراسة من الموضوعات الحديثة في مجال المحاسبة.

جدول (٥) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

الخبرات	العدد	النسبة
أكثر من ١٥ سنة	٣٢	٢٦.٢%
من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٥١	٤١.٨%
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٣٩	٣٢%
المجموع	١٢٢	١٠٠%

#### ٥/٤ ثبات وصدق قائمة الاستقصاء:

تم إجراء اختبار الثبات *Reliability Test* لقائمة الاستقصاء بأسلوب *Cronbach's Alpha* والتي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، وقد بلغت قيمة معامل *Cronbach's Alpha* لقائمة الاستقصاء ٠.٩٠٧ وهي نسبة مرتفعة بما يشير أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الثبات ومن ثم يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، وصدق قائمة الاستقصاء هو الجذر التربيعي للثبات وقد كانت قيمته ٠.٩٥١ بما يشير إلى أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق، والجدول رقم (٦) يوضح ذلك:

جدول رقم (٦) ثبات وصدق قائمة الاستقصاء.

المحور	عدد الفقرات	ثبات القائمة	صدق القائمة
- ممارسات التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.	٩	٠.٨٦٤	٠.٩٢٩
- أساليب المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.	٩	٠.٩٣٨	٠.٩٦٨
- إجراءات المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.	٩	٠.٩١٨	٠.٩٥٨

#### ٦/٤ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي:

تم استخدام اختبار *Kolomgorov-Smironv (Sample K-S)* وهو اختبار ضروري عند اختبار الفرضيات لمعرفة هل المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، بحيث إذا كانت القيمة المعنوية لمتغير ما أكبر من ٠.٠٥ ( $sig. > 0.05$ ) فذلك يشير إلى أن البيانات موزعة طبيعياً ويجب استخدام الاختبارات المعلمية *Parametric-test* والعكس صحيح ومن ثم يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية *Non- Parametric-test*، والجدول رقم (٧) يوضح ذلك:

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية" ...

د/ عصام علي فرج بدر

جدول (٧) صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي

Kolomgorov-Smironv	Asymp sig (z-taild)	متغيرات الدراسة
1.524	0.0517	ممارسات التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.
1.362	0.0524	أساليب المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.
1.753	0.0508	إجراءات المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.

ويتضح من الجدول رقم (٧) أن مستوى الدلالة الإحصائية (*sig*) لجميع المتغيرات أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) مما يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية *Parametric-test*.

٧/٤ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في المتغير المستقل (المحاسبة القضائية)، والمتغير التابع (التجنب الضريبي)، والجدول (٨) يوضح ذلك:

جدول (٨) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة.

مغفوية	اختبارات	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	متغيرات الدراسة
					* المتغير المستقل (المحاسبة القضائية):
أقل من ٠.٠١	١٠٤.٦١	١٠.٤١	٠.٤٤٢	٤.٦٠٨	- أساليب المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.
أقل من ٠.٠١	١٥١.٥٦	١٥.٠٨	٠.٣٢٣	٤.٨٣١	- إجراءات المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن التجنب الضريبي.
					* المتغير التابع (التجنب الضريبي):
أقل من ٠.٠١	١٩٧.٥٧	١٩.٦٦	٠.٢٣٠	٤.٥٢٧	- ممارسات التجنب الضريبي بالمملكة العربية السعودية.

من الجدول السابق نستنتج ما يلي:

- الوسط الحسابي أكبر من ٣ وهذا يدل على اتجاه رأي المستقصى منهم نحو الموافقة على أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية، وأيضاً ممارسات التجنب الضريبي.

- الانحراف المعياري لسياسات وإجراءات المحاسبة القضائية وممارسات التجنب الضريبي صغيرة وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة مما يؤكد على أهمية المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.

- معامل الاختلاف أقل من ٥٠% مما يؤكد انخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، أي أن نسبة الاتفاق على الوسط الحسابي مقبولة.

- يلاحظ من اختبار "ت" أن مستوى المعنوية لجميع العناصر أقل من ٠.٠١ مما يدل على أن هناك اختلافات جوهرية وذات دلالة معنوية في استجابة العينة سواء للمتغير المستقل والمتغير التابع.

#### ٨/٤ نتائج اختبار فروض الدراسة:

تحقيقاً لهدف الدراسة واختبار فروضها؛ تم الاعتماد على نماذج تحليل الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات لمعرفة مدى تأثير المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) على المتغير التابع (التجنب الضريبي)، وذلك باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS, 19*، وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فروض البحث.

١/٨/٤ اختبار الفرض الأول: "توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية".

الجدول رقم (٩) يوضح مدى ممارسة التجنب الضريبي بالمملكة العربية السعودية، حيث بلغت نسبة الممارسات ٩٢.٦% وهي نسبة مرتفعة.

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."

د/ عصام علي فرج بدر

جدول رقم (٩) مدى ممارسة التجنب الضريبي بالمملكة العربية السعودية

P - value	Chi - S q	الإجابة الإيجابية		العبارة
		النسبة	العدد	
٠.٠٠٠٠	٣٤.٦٧٢	% ٩٢.٦	١١٣	هل توجد ممارسات للتجنب الضريبي بالمملكة العربية السعودية؟

كما يوضح الجدول رقم (١٠) طبيعة التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية:

جدول رقم (١٠) طبيعة التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.

P - value	Chi - S q	النسبة	العدد	الترتيب	العبارة
٠.٠٠٠٢٥	١.٢٨٢	% ٥٦	٦٨	٥	المشروع الضريبي يميز بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري (الشكل القانوني للمنشأة) في عبء الضريبة وكذلك المزايا الضريبية الممنوحة.
٠.٠١٣	٦.٢٠٥	% ٦٥	٧٩	٢	الملاذ الضريبي للشركات متعددة الجنسيات من خلال الاختيار بين النظم الضريبية المختلفة ونقل الأرباح إلى الدول التي تتمتع بأنظمة ضريبية تفضيلية.
٠.٠٠٠٠	٢٩.٥٣٨	% ٣٥	٤٦	>	تسعير التحويلات الداخلية بين الفروع التابعة للشركة الأم خاصة في حقوق الملكية الفكرية والأصول غير الملموسة.
٠.٠٠٠٠	١٣.١٢٨	% ٥٤	٦٦	٢	السياسيات المحاسبية المقارنة بين المزايا الضريبية في حالة اقتناء الأصل والاستفادة بخصم ضريبي من الأهلاك.

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية" ...

د/ عصام علي فرج بدر

١٠٠٠	٤٠٢٠٥	%٢٥	٦٦	<	السياسيات المحاسبية المقارنة لاستئجار الأصل والاستفادة بخصم ضريبي من مصروف الأيجار.
١٠٠٠	٥٩٢٦٢	%١٦	٦٩	٥	السياسيات المحاسبية المقارنة للحد من التكاليف والنفقات واجبة الخصم كالغرامات المدفوعة للغير عن أضرار إصابتهم.
١٠٠٠	٨٦٦٦	%٥٧	٧١	٤	توجيه الاستثمارات في مجالات معفاة ضريبياً.
١٠٠٠	٧٨٣١	%٦٧	٨٢	١	توجيه الاستثمارات في مجالات منخفضة الضريبية.
٣٢٠٠	٥١٢٠	%١٠	٢٤	٣	القيام بعمل الإهلاك المعجل للأصول الثابتة بالمنشأة.

ومن ثم يمكن القول بتحقيق فرضية "توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية".

٢/٨/٤ اختبار الفرض الثاني: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي *Stepwise Regression* في بناء النموذج باعتبار أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل ( $X$ ) والتجنب الضريبي ( $Y$ ) كمتغير تابع، والجدول رقم (١١) يوضح ذلك: جدول رقم (١١) تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لأساليب المحاسبة القضائية

Variables	T. test		F. Test		معاملات الانحدار	$R^2$	R
	value	Sig	value	Sig			
$\beta_0$	7.804	0.000			3.307	0.598	0.316
$\beta_1$	2.544	0.014	6.479	0.000	0.247		

ويتضح من الجدول رقم (١١) أن"

- بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط ( $R = 0.316$ ) مما يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل وبين التجنب الضريبي كمتغير تابع.
- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.598$ ) مما يشير إلى أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل تؤثر بـ 60% على التجنب الضريبي.
- بلغت قيمة ( $F = 6.479$ ) مما يعني أن نموذج الانحدار البسيط معنوي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $0.001$ ).
- العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي يمكن وضعها في النموذج  $Y = 3.307 + 0.247x$ ، حيث إن:
  - $3.307$ : متوسط اكتشاف التجنب الضريبي عندما تكون أساليب المحاسبة القضائية تساوي صفر.
  - $0.247$ : وتعني أن زيادة جودة أساليب المحاسبة القضائية بوحدة واحدة سوف يزيد من اكتشاف التجنب الضريبي بـ 3%
- ومن ثم يمكن القول بتحقيق فرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي".
- ٤/٨/٣ اختبار الفرض الثالث: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.
- للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي *Stepwise Regression* في بناء النموذج باعتبار أن إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل ( $X$ ) والتجنب الضريبي ( $Y$ ) كمتغير تابع، والجدول رقم (١٢) يوضح ذلك:
- جدول رقم (١٢) تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لإجراءات المحاسبة القضائية

Variables	T. test		F. Test		معاملات الانحدار	$R^2$	R
	value	Sig	value	Sig			
$\beta$	7.472	0.000	7.090	0.000	3.024	0.624	0.403
$\beta'$	3.382	0.001			0.333		

ويتضح من الجدول رقم (١٢) أن

- بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط ( $R = 0.403$ ) مما يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل وبين التجنب الضريبي كمتغير تابع.
- بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.624$ ) مما يشير إلى أن إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل تؤثر بـ 60% على التجنب الضريبي.
- بلغت قيمة ( $F = 7.090$ ) مما يعني أن نموذج الانحدار البسيط معنوي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $0.001$ ).
- العلاقة بين إجراءات المحاسبة القضائية والتجنب الضريبي يمكن وضعها في النموذج  $Y = 3.024 + 0.333x$ ، حيث إن:
  - $3.024$ : متوسط اكتشاف التجنب الضريبي عندما تكون إجراءات المحاسبة القضائية تساوي صفر.
  - $0.333$ : وتعني أن زيادة جودة إجراءات المحاسبة القضائية بوحدة واحدة سوف يزيد من اكتشاف التجنب الضريبي بـ 4%.
- ومن ثم يمكن القول بتحقيق فرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي".
- مما سبق وفي ضوء التحليلات الإحصائية؛ يمكن عرض فروض البحث ونتيجة اختبارها كما يلي:

جدول رقم (١٣) نتائج اختبار فروض البحث

نتيجة الاختبار	نص الفرض	رقم الفرض
قبول	توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية	١
قبول	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.	٢
قبول	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي.	٣



## ٥ نتائج وتوصيات الدراسة ومقترحات البحوث المستقبلية:

### ١/٥ نتائج الدراسة:

بعد اختبار فروض الدراسة؛ توصل الباحث للنتائج التالية:

١. لا يوجد تنظيم مهني مستقل للمحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، كما لا توجد تشريعات وقوانين ملزمة لتطبيق هذه المهنة في البيئة السعودية.
٢. يتلخص عمل المحاسب القضائي في خدمات التقاضي وخدمات التقصي وجمع الأدلة اللازمة للفصل في الدعاوى القضائية المرفوعة أمام القضاء، مستخدماً في ذلك أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية.
٣. تختلف المحاسبة القضائية عن المراجعة الخارجية من حيث التأهيل، والشهادات، والمجالات التي يغطيها كل منهم، والنطاق، والتقارير.
٤. زيادة الاستعانة بخبراء المحاسبة القضائية في القضايا المالية بشكل كبير وملحوظ نظراً لعدم قدرة المحاسبة القانونية (العادية) منفردة في الكشف عن جميع أنواع الغش والجرائم المالية، وهذا يتسق مع النمو المتسارع في مهنة المحاسبة القضائية.
٥. توجد العديد من التحديات أمام المحاسبة القضائية في البيئة السعودية، مما يستلزم توفير المقومات اللازمة لتطبيق هذه المهنة.
٦. يوجد خلط وتداخل بين مفهومي التجنب الضريبي والتهرب الضريبي رغم اختلافهما ومن ثم يجب التمييز بينهما.
٧. من الدوافع الرئيسة وراء ممارسة الأفراد والشركات للتجنب الضريبي؛ تعظيم الثروة والحوافز الإدارية (المكافآت، الأمان الوظيفي، ومنح حقوق خيارات الأسهم).
٨. استناداً إلى التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- توجد ممارسات للتجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية.
- يوجد أثر معنوي بين أساليب المحاسبة القضائية واكتشاف التجنب الضريبي.
- يوجد أثر معنوي بين إجراءات المحاسبة القضائية واكتشاف التجنب الضريبي.

## ٢/٥ توصيات الدراسة:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يعرض الباحث لمجموعة من التوصيات:

١. تأسيس جمعية مهنية متخصصة تُعنى بتنظيم مهنة المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، لتتولى منح تصريح بممارسة مهنة المحاسب القضائي وتحديد حقوقه وواجباته وتحديد المسؤوليات المترتبة على ممارسة هذه المهنة ولتسهيل الوصول إليهم وإرساء الثقة لدى أصحاب الدعاوى القضائية في المحاسب القضائي.
٢. زيادة الوعي بالمحاسبة القضائية في حل الخلافات والدعاوى القضائية، من خلال عقد الدورات التدريبية، مع إضافة مقرر دراسي جديد لطلاب المحاسبة في الجامعات السعودية للتعرف على أهمية المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال السعودية، مع ضرورة عدم الخلط بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية.
٣. العمل على إيجاد معايير محددة وإرشادات واضحة لترشيد ممارسة المحاسبة القضائية.
٤. تطوير التعليم الأكاديمي المحاسبي وخاصة فيما يتعلق بمجال التجنب الضريبي والمحاسبة القضائية.
٥. تضمين اختبارات الزمالة السعودية أهم موضوعات المحاسبة القضائية.
٦. تحقيق التعاون والتكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي، لتفعيل الدور في تأييد الدعاوى القضائية التي تتعلق بالأموال المالية والمحاسبية، ولسرعة البت في المنازعات القضائية وتقليل الخلافات بين الممول ومصالحة الزكاة والدخل وانعكاس ذلك على حصيلة الضرائب.
٧. إجراء مزيد من الدراسات في مجال المحاسبة القضائية لتكون ركيزة للممارسة في ميدان التطبيق العملي.
٨. توفر الخبرة لدى المحاسبين من أجل الإحاطة بأساليب التجنب الضريبي وبالتالي التركيز عليها عند القيام بالفحص.

٩. قيام الجهات المختصة والهيئة العامة للزكاة والدخل باتباع سياسات وبرامج تحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عموماً، وفي مجال تطوير ومساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية في هذا المجال لتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته.

٣/٥ القيود على الدراسة والمقترحات بدراسات مستقبلية:

توصى الدراسة الحالية بضرورة زيادة الاهتمام بدراسة المحاسبة القضائية، نظراً لعدم الاهتمام بها بالشكل المناسب لأهميتها في الدراسات باللغة العربية حتى الآن، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات فإن الباحث يقترح الأفكار الآتية لعلها تكون دراسات مستقبلية:

١. دور المحاسبة القضائية في زيادة الثقة بالتقارير المالية.
٢. دور المحاسبة القضائية في الحد من التلاعب في ظل التحول الرقمي وعدم تماثل المعلومات.
٣. تحليل العلاقة بين التجنب الضريبي وبين خطر انهيار أسعار أسهم الشركات.

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."  
د/ عصام علي فرج بدر

## قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

- أحمد، خالد محمد علي (٢٠١٤)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي"، *المؤتمر الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري"*، (جمهورية مصر العربية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية).
- الأعصر، خديجة، (٢٠١٥)، "اقتصاديات المالية العامة"، (دار النهضة العربية).
- برزان، آخرون، (٢٠١٦) "دور أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش والتلاعب"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، (العدد ١٠٨)، ص ٢٢١-٢٤٧.
- الجليلي، مفقدا احمد، رافي نزار، (٢٠١٢) "دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفدرالية"، *المؤتمر العلمي الثاني عشر لكلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، العراق*.
- الخالدي، صلاح (٢٠١٢)، "مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف الاحتيال المالي"، *رسالة دكتوراه*، (العراق، بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد).
- الختم، عيبر بكري، (٢٠١٩) " دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية"، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، (مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، العدد ٥، المجلد ٣)، ص ص ٤٨٦ - ٤٩٥.
- الخطيب، خالد (٢٠١٥)، "التهرب الضريبي"، *مجلة القضاء المدني*، (سلسلة دراسات وأبحاث، المغرب، العدد ٧)، ص ٤٩-٦٩.
- خميس، حسن كامل فرج (٢٠١٨)، "قياس تأثير الملكية المؤسسية في علاقة التهرب الضريبي بالعوائد المدينة، *مجلة الفكر المحاسبي*، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢٢)، ص ١٢٤-١٧٠
- رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ (٢٠١٨) *'وثيقة برنامج تحقيق التوازن المالي'*، <https://vision2030.gov.sa/ar/bb2020>
- زيتون، عايش محمود، "أساسيات الإحصاء الوصفي"، (دار عمار للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦)، ص ص ١٨ - ١٩.
- السيسي، نجوى أحمد، (٢٠٠٦)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية"، *مجلة جامعة عين شمس*، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول)، ص ٣٣-٨٤

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."

د/ عصام علي فرج بدر

الشيواني، مختار (٢٠١٦) "التهرب الضريبي"، *مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية*، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد (٢٤)، ص ١٨٣-١٩٩.

صالح، منال ناجي، (٢٠١٨) "المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الإلتزام الأخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، (العدد ٥٥)، ص ١٦٧ - ١٨٩.

عارم، سعد محمد، (٢٠١٦) "المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية"، *مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة*، (المجلد الأول، العدد الثالث)، ص ٢٠٤ - ٢٢٣.

عاطف، أيمن محمد، (٢٠١٨)، مدونة بيت كوم.

عبدالله، مايسا على محمد (٢٠١٣)، "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح- دراسة نظرية تطبيقية"، *رسالة ماجستير*، (كلية التجارة، جامعة طنطا).

العجمي، هالة عبد الفتاح، (٢٠١٣)، "المحاسبة الضريبية" (كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ).

غنيم، محمود رجب، [www.bu.edu.eg/poral/uploads/commerce\(2014\)](http://www.bu.edu.eg/poral/uploads/commerce(2014))

قنديل، ربا إبراهيم، (٢٠١٤) "المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسه المحاسبة القضائية-دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير*، (المملكة الأردنية الهاشمية، اربد جامعه جدار، كلية الدراسات العليا).

الكبيسي، عبد الستار عبد الجليل، (٢٠١٦) "المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، (المجلد ١٢، العدد ١).

محمود، عمرو السيد زكي، (٢٠١٥) "قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة: دراسة علمية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، (كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢)، ص ص ١٨٢-٢١٩.

## المراجع باللغة الإنجليزية:

Abdul Wahab, Effiezal Aswadi et al. (2017), "Political Connections, Corporate Governance, and Tax Aggressiveness in Malaysia", *Asian Review of Accounting*, 16(4):424-451.

Al-Sharair, Mohammad Enizan, (2018), "The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in the Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian

- Auditors", *International Journal of Economics and Finance*, 10(1): 233-243.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2011, "Forensic and Valuation Services (FVS) Trend Survey", Available at: <http://Www.Aicpa.Org/Interestareas/Forensicandvaluation/Resources/Practaidsguidance/Downloadabledocuments/2011%20fvs%20trend%20survey.Pdf>.
- Annuar, H., Salihu, I., and Obid, P., (2014), "Corporate Ownership, Governance and Tax Avoidance: An Interactive Effects", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164 (2): 150-160.
- Biswas, Mahua & Kiran G Hiremath & Shalini R, (2013), "Forensic Accounting in Indian Perspective", the 5th International Conference on Financial Criminology (ICVC) "*Global Trends in Financial Crimes in the New Economies*", pp. 98 – 106.
- Blaufus, Kay et al. (2019), "Stock Price Reactions to News about Corporate Tax Avoidance and Evasion", *Journal of Economic Psychology*, 72: 278-292.
- Bradshaw, Mark et al. (2016), "Ownership Structure and Tax Avoidance: Evidence from Agency Costs of State Ownership in China", *available online at: <https://sci-hub.tw/10.2139/ssrn.2239837>, pp.1-67.*
- Chytis, E., Tasios, S., Georgopoulos, I., & Hortis, Z. (2019). "The Relationship between Tax Avoidance, Company Characteristics and Corporate Governance: Evidence from Greece". *Corporate Ownership & Control*, 16(4), 77-86
- Darabi, R., Mohammad, Z., (2017), "Tax Avoidance and Asymmetric Costs Behavior", *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1 (1): 39-51.
- Digabriele, James A, Ojo Marianne, (2013), "*Objectivity and Independence: The Dual Roles of External Auditors and Forensic*

- Accounting*", Working Paper 139 Montclair State University and Oxford Brookes University-school of Social Sciences and Law, Eichinger, C., (2016), "Corporate Social Responsibility and Corporate Tax Strategies: Contradiction or Complementarity?" Retrieved from: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>.
- Fillmer, Scott. Forensic Accounting Defined. [www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm](http://www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm), 27 MY (2003), online posting. From Forensic Accountants Financial Investigators, Les Nunn, University of Southern Indiana, *Journal of Business and Economics Research* – February 2006, 4(2).
- Grippio, Frank. (2003), "Introduction to Forensic Accounting", *the National Public Accountant*, June.
- Hansen, R., (2015), "Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance in Sub-Saharan Africa – A case Study of the Beverage Manufacturing Sector", Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/43031919.pdf>
- Hao, Xianghua, (2010), "Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in china", *International Journal of Business and Management*, 5(5) May.
- Hegazy, Sarah & Alan Sangster & Amr Kotb, (2017), "Mapping forensic accounting in the UK", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 28: 43-56.
- Huseynov, Fariz & Klamm, Bonnie K. (2012), "Tax Avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility", *Journal of Corporate Finance*, 18: 804 - 827.
- Huseynov, Fariz et al. (2017), "Does Index Addition affect Corporate Tax Avoidance?" *Journal of Corporate Finance*, 43: 241-259.
- Ichsani, S., & Susanti, N. (2019). "The Effect of Firm Value, Leverage, Profitability and Company Size on Tax Avoidance in Companies

- Listed on Index LQ45 Period 2012-2016". *Global Business and Management Research*, 11(2), 307 - 313
- Joshi, M. S., (2003), Definition of Forensic Accounting.  
[www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com)
- Khan, M., Youssef, and Khan, Z., Yasir, M., (2014), "Analysis of the Relationship between CSR and Tax Avoidance: An Evidence from Pakistan, *the International of Business and Management*, 2(7): 53-57.
- Khersiat, Ola Mohammad, (2018), "The Role of the Forensic Accountant in the Detection of Tax Fraud in Financial Statements: A Survey Study in the Jordanian Accounting and Auditing Offices and Firms", *International Journal of Economics and Finance*, 10(5): 145-153.
- Kim, j., Li, y., Zhang, L., (2011), "Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis", *Journal of Financial Economics*, 100: 639 - 662.
- Kimsen, K., Kismanah, I., & Masitoh, S. (2019). "Profitability, Leverage, Size of Company towards tax avoidance'. *Journal of Accountancy Faculty Economy*, 4(1), 29-36
- Knuutinen, R., (2013), "International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility", *Interdisciplinary Studies Journal*, 3(1): 73-84.
- Martinez, A., and Ramalho, G., (2014), "Family Firms and Tax Aggressiveness in Brazil", *International Business Research* 7(3): 129-136.
- McClure, Ross et al. (2018), "The Impact of Dividend Imputation on Corporate Tax Avoidance: The Case of Shareholder Value", *Journal of Corporate Finance*, 48: 492-514.



- Minnick, Kristina & Noga, Tracy (2010), "Do Corporate Governance Characteristics Influence Tax Management?" *Journal of Corporate Finance*, 16: 703-718.
- Muehlmann, Brigitte W & Priscilla Burnaby & Martha Howe, (2012), "The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2): 1-34.
- Ndubuisi, Amahalu Nestor & Ezechukwu Beatrice & Obi Juliet Chinyere, (2017), "Effect of Forensic Accounting Application on Financial Crime Detection in Deposit Money Banks in Anambra State", *International Journal of Advanced Engineering and Management Research*, 2(6): 2350- 2379.
- OCED, (2015), "Corporate Responsibility: Frequently Asked Question", *Retrieved from: <http://www.oecd.org>*.
- Okoye, Emma Lk, (2009), "The Role of forensic Accounting Infaud Investigation and Litigation Support", *Nnamdi Azikwe University-Department of Accountancy*, Vol.17, No.1, November.
- Othman, Rani Diana, (2011), "The Impact of Forensic Accounting, Investigation and Audit on Tax Compliance in Malaysia", *Unpublished Ph.D. Dissertation*, Faculty of Business and Law, Edith Cown University.
- Pacini, Carl, (2018), "Forensic Risk Management: Beware of Charitable Donations Supporting Terrorism", *Journal of Forensic Accounting*, Vol. V, R.T. Edwards, Inc., Printed in U.S.A., pp. 255-264.
- Rego, S., and Wilson, R., (2012), "Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness", *Journal of Accounting Research*, 50: 775-810.
- Richardson, Grant et al. (2016), "Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Publicly Listed Private Firms in China",

- Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 12(2): 141-158.
- Sellami, Mouna, (2015), "Incentives and Constraints of Real Earnings Management: The Literature Review", *International Journal of Finance and Accounting*, 4(4): 206- 213.
- Sorunke, O.A. (2018). "'Forensic Accounting Investigation Techniques and Successful Prosecution of Corruption Cases in Nigeria International", *Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(3):33-44.
- Sule, S., Ibrahim, S. S., & Sani, A. A. (2019). "The Effect of Forensic Accounting Investigation in Detecting Financial Fraud: A Study in Nigeria". *International Journal of Academic, Research in Business and Social Sciences*, 9(2), 545-553
- Tanna, Jayesh J., (2018), "Forensic Accounting: An Emerging and Promising Career Option", *Iaetsd Journal for Advanced Research in Applied Sciences*, 5(2): 575-580.
- Verbruggen, S. & J. Christaens & K. Milis, (2008), "Earnings Management: A Literature Review ", Available At:  
[https://www.researchgate.net/profile/Gary\\_Taylor7/publication/228259362\\_Review\\_of\\_Real\\_Earnings\\_Management\\_Literature/links/00b49526b07656eac000000.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Gary_Taylor7/publication/228259362_Review_of_Real_Earnings_Management_Literature/links/00b49526b07656eac000000.pdf).
- Wells, Joseph T. (2003), the Fraud Examiners. *Journal of Accountancy*, October.
- Zhang, L., (2007), "Tax Avoidance: Causes and Solutions". Master of Business, Auckland University of Technology, New Zealand,  
*Retrieved from:* <https://core.ac.uk/download/pdf/56360893.pdf>

ملحق بحث

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية  
السعودية - دراسة ميدانية"

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عزيزي المستقصى منه/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

أشرف بطلب تعاون سيادتكم في إنجاز دراسة أقوم بإعدادها تحت عنوان "دور  
المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية-  
دراسة ميدانية".

ويتمثل الهدف من الدراسة في إلقاء الضوء على الجوانب الفكرية للمحاسبة  
القضائية والتجنب الضريبي وتحديد هل للمحاسبة القضائية دور في الكشف عن  
التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية أم لا؟

ولقد تم اختيار سيادتكم ضمن عينة الدراسة باعتباركم من الأطراف المهمة بهذا  
الموضوع، حيث إن الوقوف على وجهة نظركم سوف يسهم بدرجة كبيرة إن شاء الله  
في تحقيق أهداف الدراسة وإثرائها، ونؤكد لسيادتكم أن البيانات الواردة بهذا  
الاستقصاء سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وستكون في موضع السرية.

ومراعاة لضيق وقتكم فقد تم تصميم قائمة الاستقصاء بحيث يمكن الإجابة على  
معظم أسئلة أجزائها بشكل ميسر، وإن كان لديكم إضافة أو تعليق يخص الدراسة أو  
قائمة الاستقصاء فإنه يمكنكم استخدام الورقة الخالية الموجودة في نهاية قائمة  
الاستقصاء، ونحن نقدر تعاونكم الصادق في تحقيق أهداف الدراسة.  
وتفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير.

د. عصام علي فرج بدر

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة الأزهر

أستاذ المحاسبة المشارك - كلية العلوم والدراسات الإنسانية بشقراء - جامعة شقراء

البريد الإلكتروني e.mail: [ebadr@su.edu.sa](mailto:ebadr@su.edu.sa)

أولاً: مصطلحات الدراسة:

١. **التجنب الضريبي:** هو أحد استراتيجيات التخطيط الضريبي التي يستخدمها الممولين في تقليل الالتزام الضريبي إلى أدنى حد دون الخروج عن نصوص القانون الشكلية، إلا أنها قد تتضمن الخروج عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي بهدف تحقيق وفورات نقدية للاستخدام في أنشطة المنشأة المختلفة، وهو ما يؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية للممولين الأمر الذي يترتب عليه انخفاض الحصيلة الضريبية للخزانة العامة للدولة، ومن ثم عجز الدولة عن توفير السلع والخدمات العامة نظراً لكون الإيرادات الضريبية تمثل الجانب الأعظم من إيرادات الدولة.

٢. **المحاسبة القضائية:** هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات المحاسبة والمراجعة ومهارات التحريات والتحقيق والعمل داخل إطار قانوني بهدف توفير حقيقة مادية وأدلة كافية لضبط الغش والاحتيال والجرائم المالية والتأكد من مصداقية القوائم المالية.

ثانياً: معلومات عامة:

١. الاسم (اختياري): .....

(يرجى وضع علامة (√) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية):

٢. **المستوي الوظيفي:**

مدير مراجعة ( ) مراجع ( )  
فاحص ضريبي ( ) مراجع ضريبي ( )

٣. **المؤهل العلمي والمهني:**

بكالوريوس ( ) ماجستير ( ) دكتوراه ( ) الزمالة السعودية ( )  
الزمالة الأمريكية ( ) الزمالة العربية ( )

٤. **سنوات الخبرة:**

من ١٥ سنة فأكثر ( ) من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة ( )  
من ٥ إلى ١٠ سنوات ( )

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية..."

د/ عصام علي فرج بدر

## ٥. طبيعة العمل:

بمكاتب المحاسبة والمراجعة ( ) بالهيئة العامة الزكاة والدخل ( )  
ثالثاً: دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية  
السعودية:

- ١- س: هل توجد ممارسات للتجنب الضريبي بالمملكة العربية السعودية؟ نعم ( ) لا ( )  
٢- (الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية)

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>ممارسات التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية تتم من خلال:</b>						
١	المشرع الضريبي يميز بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري (الشكل القانوني للمنشأة) في عبء الضريبة وكذلك المزايا الضريبية الممنوحة.					
٢	الملاذ الضريبي للشركات متعددة الجنسيات من خلال الاختيار بين النظم الضريبية المختلفة ونقل الأرباح إلى الدول التي تتمتع بأنظمة ضريبية تفضيلية.					
٣	تسيير التحويلات الداخلية بين الفروع التابعة للشركة الأم خاصة في حقوق الملكية الفكرية والأصول غير الملموسة.					
٤	السياسيات المحاسبية المقارنة بين المزايا الضريبية في حالة اقتناء الأصل والاستفادة بخصم ضريبي من الإهلاك.					
٥	السياسيات المحاسبية المقارنة لاستئجار الأصل والاستفادة بخصم ضريبي من مصروف الأيجار.					
٦	السياسيات المحاسبية المقارنة للحد من التكاليف والنفقات واجبة الخصم كالغرامات المدفوعة للغير عن أضرار إصابتهم.					
٧	توجيه الاستثمارات في مجالات معفاة ضريبياً.					
٨	توجيه الاستثمارات في مجالات منخفضة الضريبية.					
٩	القيام بعمل الإهلاك المعجل للأصول الثابتة بالمنشأة.					
<b>أساليب المحاسبة القضائية والتي تساهم في الكشف عن التجنب الضريبي.</b>						
١	يعمل المحاسب القضائي على تطبيق أساليب المراجعة التفاعلية.					

"دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية" ...

د/ عصام علي فرج بدر

٢	يركز المحاسب القضائي على تطبيق أسلوب المراجعة البعدية.				
٣	يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة.				
٤	يركز المحاسب القضائي على إجراء اختبارات الشمول.				
٥	يركز المحاسب القضائي على إجراء المخطط الجيني.				
٦	يتأكد المحاسب القضائي من الحصول على دليل اثبات.				
٧	يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية المراجعة المستمرة.				
٨	يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات بين الأطراف المتنازعة.				
٩	يقوم المحاسب القضائي بتعقب الصفقات بين الحين والآخر.				
<b>إجراءات المحاسبة القضائية والتي تساهم في الكشف عن التجنب الضريبي.</b>					
١	الالتقاء أولاً بالعمل لتحديد المشكلة بشكل دقيق.				
٢	تحديد أطراف الصراع واللاعبين الأساسيين فيه.				
٣	وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالاً.				
٤	تصميم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة.				
٥	يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية.				
٦	جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات.				
٧	تقييم الأضرار وتحليلها واستخدام الحاسب الآلي والخرائط لشرح النتائج.				
٨	يعد التقرير النهائي ويوضح فيه أيضاً نطاق التحقيق والمنهج المستخدم.				
٩	تقديم التقرير النهائي مبيناً فيه رأي المحاسب القضائي بالإضافة للجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي جمعت.				

رابعاً: تعليق أو إضافة تكون ضرورية من وجهة نظركم:

.....

.....

.....

.....

.....

.....