

أثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في تحسين جودة الفحص الضريبي والكشف عن التهرب الضريبي

علي طه علي باجسير و محمد الطيب الياس

كلية العلوم الإدارية – جامعة بورتسودان الأهلية – بورتسودان - السودان

أكاديمية مسارات للعلوم الادارية والمالية - السودان

بريد الكتروني: wadatayib872@gmail.com

المستخلص

تتلخص مشكلة الدراسة في إظهار أثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في تحسين جودة الفحص الضريبي والكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي. وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في تحسين جودة الفحص الضريبي والكشف عن التهرب الضريبي، ولتحقيق أهداف الدراسة إتبعنا المنهج التاريخي، والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي وأخيراً المنهج الوصفي التحليلي، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة التأثير الإيجابي لقيام الفاحص الضريبي بتخطيط عملية الفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على أدلة إثبات كافية تمكنه من إبداء رأي مهني محايد حول صحة البيانات المالية، في الكشف عن التهرب الضريبي. وأوصت الدراسة بتشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة المستحقة وربطها بخدمات البنوك والمؤسسات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: الفاحص الضريبي، معايير المراجعة الدولية، جودة الفحص الضريبي، التهرب الضريبي

مقدمة

الدولية ، من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية، وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي.

لقد أشارت مذكرات اللجنة الدولية لممارسة المراجعة ، أنه يجوز تطبيق معايير المراجعة الدولية، متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء، حيث نصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم 120 (على أنه " يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، عند مراجعة المعلومات والخدمات ذات العلاقة"

من هنا فان مشكلة الدراسة تتلخص في إظهار أثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في تحسين جودة الفحص الضريبي والكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

(1) هل يؤثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية على جودة الفحص الضريبي.

(2) هل يؤثر إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في الكشف عن التهرب الضريبي.

فرضيات الدراسة :

تعتبر الضريبة المورد الأكبر في إيرادات الدولة منذ ظهورها بأشكالها البدائية، بل أصبحت تشكل وسيلة من وسائل التكافل المجتمعي. وبالمنظر للأهمية المتزايدة للضرائب في الإقتصاديات الحديثة فإن الواجب يقتضي ضرورة إيجاد كل الوسائل التي تحافظ عليها منعاً من تسرب هذه الإيرادات وجعلها خارج وعاء الدولة الإيرادي، وإيقاف ظاهرة التهرب الضريبي. ولأن العنصر البشري هو الأهم في هذه العملية لزم الأمر ضرورة إمام الفاحص الضريبي بالمعايير الدولية للمراجعة والمحاسبة حتى يصل إلى تقدير ضريبي جيد

طبيعة مشكلة الدراسة :

تعتبر الضرائب التي تفرضها الدولة من أهم الأدوات التي يتم إستخدامها في توجيه الإقتصاد بشكل عام نحو توفير العدالة الإجتماعية، وتنظيم الحياة الإقتصادية، وتأمين الخدمات العامة، وتحقيق المصالح المرتبطة بشؤون الحياة. ولعل ظاهرة التهرب الضريبي تهدد تلك المصالح من خلال التأثير السلبي على الحصيلة الضريبية. وبالمنظر إلى الأساليب التي يتبعها الفاحص الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي، نجد أنه يقوم بعمليات الفحص الفني، والميداني، والفحص المحاسبي، والمستندي، كما يقوم بالجرد الفعلي لمواقع ومخازن الممولين، مما يوجب عليه أن يكون ملماً بمعايير المراجعة

2. تقديم آلية لمعالجة التهرب الضريبي عبر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية .

3. تخدم هذه الدراسة القائمين على الفحص الضريبي وكذا المكلفين أنفسهم ، والباحثين من خلال الإستفادة من النتائج التي توصلت إليها.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : إقتصرت الدراسة على العاملين بديوان الضرائب ولايتي الخرطوم والبحر الأحمر.

الحدود الزمانية : تناولت الدراسة الفترة الزمنية من 15/6/2018 وحتى 10/8/2018.

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة إتبع الباحثان المنهج التاريخي، لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع ، والمنهج الإستنباطي وذلك لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات ، والمنهج الإستقرائي لإختبار مدى صحة تلك الفرضيات، وأخيراً المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل الدراسة الميدانية وإستخراج النتائج والتوصيات.

المعالجات الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها ، فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) ، للحصول على المتوسط الحسابي ، والإنحراف المعياري لمقياس ليكرت الخماسي، لمعرفة متوسطات تقديرات عينة الدراسة لأثر تطبيق الفاحص الضريبي في السودان بمعايير المراجعة الدولية في الكشف على التهرب الضريبي، فإذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي (3) يكون الإتجاه إيجابياً، أما إذا كانت أقل من (3) يكون الإتجاه سلبياً، وإذا كانت قيمته مساوية لـ (3) يكون الإتجاه محايداً. كما تم إستخدام بعض الأساليب والأدوات الإحصائية في القياس والتحليل ، كقيمة (T.test) ، وقياس معامل الثبات بإستخدام مقياس ألفا كرونباخ .

أداة الدراسة :

إستخدم الباحثان إستمارة إستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة، حيث إحتوت الإستبانة على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تضمنت المؤهل العلمي، والتخصص، سنوات الخبرة ، الدورات التي التدربية في مجال عمله، كما إحتوت الاستبانة على (49) فقرة ، موزعة على ست فرضيات فرعية ، وأستخدم مقياس ليكرت الخماسي، وفق التدرج التالي :

التصنيف	أوفق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
درجة الموافقة	5	4	3	2	1

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين وقد تمت صياغتهما كما يلي :

الفرضية الرئيسية الأولى :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وتحسين جودة الفحص الضريبي.

ولإختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1. إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة يحسن من جودة الفحص الضريبي.

2. إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني يحسن من جودة الفحص الضريبي.

3. إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير إعداد التقارير يحسن من جودة الفحص الضريبي .

الفرضية الرئيسية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي .

ولإختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية :

1. إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة في الكشف عن التهرب الضريبي .

2. يؤثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني في الكشف عن التهرب الضريبي .

3. يؤثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير إعداد التقارير في الكشف عن التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى :

1) معرفة أثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية (المعايير العامة – معايير العمل الميداني – معايير إعداد التقارير) في تحسين جودة الفحص الضريبي.

2) معرفة اثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في الكشف عن التهرب الضريبي.

2) توضيح العلاقة التكاملية بين إجراءات الفحص الضريبي في السودان ومعايير المراجعة الدولية.

3) التعرف على أهم النتائج التي يمكن التوصل إليها، وتقديم التوصيات اللازمة للمعنيين في ديوان الضرائب.

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من خلال الآتي :

1. إعتتماد الدولة على الحصيلة الضريبية بشكل أساسي ويعتبر التهرب الضريبي مهدد لها.

ثبات الإستبانة :

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في ديوان الضرائب ويشمل كل من المراجعين الداخليين والفاحصين الضريبيين. أما عينة الدراسة تم إختيارها من مجتمع الدراسة عن طريق العينة العشوائية ، حيث تم توزيع (90) إستمارة إستبانة لمجتمع الدراسة تم إسترداد عدد (86) إستمارة بنسبة إسترداد (95%)، وقمنا بإستبعاد عدد(11) إستمارة لعدم مصداقيتها. ليصبح عدد الإستمارات القابل للتحليل (75) بنسبة (83%).

من خلال الجدول (2) تبين أن المؤهل العلمي (بكالوريوس) هو الأعلى بين أفراد عينة الدراسة، وتمثلت نسبته (73%) من النسبة الكلية لعينة الدراسة، يليه مؤهل الماجستير بنسبة (27%) . وبالتالي فإن عينة الدراسة لهم مؤهلات علمية تمكنهم من إستيعاب محتوى إستمارة الإستبانة مما يعزز الثقة والمصداقية. كما يتضح أن التخصص (المحاسبة) هو الأعلى بين أفراد عينة الدراسة، وتمثلت نسبته (92%) من النسبة الكلية لعينة الدراسة ، يليه تخصص (الإقتصاد) بنسبة (5%)، وتخصص (إدارة الاعمال)، بنسبة (3%)، وبالتالي فإن هذه النتيجة توضح مدى إدراك عينة الدراسة بمضمون وأبعاد عبارات الإستبانة والإجابة عنها بفهم ودراية.

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الإستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة .

جدول (1) : معامال الثبات (طريقة معامال ألفاكرونيباخ)

المتغيرات	عدد الفقرات	معامال ألفاكرونيباخ
عبارات الفرضية الأولى	9	0.895
عبارات الفرضية الثانية	11	0.924
عبارات الفرضية الثالثة	6	0.751
عبارات الفرضية الرابعة	9	0.682
عبارات الفرضية الخامسة	8	0.876
عبارات الفرضية السادسة	6	0.658
المجموع	49	0.836

مجتمع وعينة الدراسة :

جدول (2) : وصف مجتمع الدراسة

المتغير	فاحص ضريبي		مراجع داخلي		المجموع		النسبة الكلية
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
المؤهل العلمي	38	75	17	71	55	73%	
	13	25	7	29	20	27%	
	-	-	-	-	-	-	
المجموع	51	100%	24	100%	75	100%	
التخصص	45	88	24	100	69	92%	
	2	3	-	-	2	3%	
	4	9	-	-	4	5%	
المجموع	51	100%	24	100%	75	100%	
سنوات الخبرة	-	-	7	29	7	9%	
	16	31	9	38	25	33%	
	35	69	8	33	43	58%	
المجموع	51	100%	24	100%	75	100%	
الدورات التدريبية في مجال العمل	5	10	6	25	11	15%	
	17	33	10	42	27	36%	
	29	57	8	33	37	49%	
المجموع	51	100%	24	100%	75	100%	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستبانة ،2018م

توصلت الدراسة إلى أن إتباع أساليب الفحص الضريبي عن طريق العينة على أساس المخاطر لإختيار حالات الفحص يساعد في الحد من مخاطر التهرب الضريبي ، كما أن إتباع أساليب الفحص الضريبي الإختباري والتحليلي والفحص باستخدام الحاسب الآلي يساعد في الحد من التهرب الضريبي. أما دراسة الصافي ، (2015) يمكن تلخيصها في التساؤلات التالية : هل يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من المحاسب القانوني من تقليل التحريفات، والوصول للربح المحاسبي في سوريا . وتوصلت إلى أنه يوجد دور للمراجع القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبة من خلال دورة في الحياد وبذل العناية المهنية اللازمة للكشف والتقليل من التحريفات الجوهرية وبالتالي الوصول إلى صافي ربح حقيقي. وفي نفس الإتجاه تناولت دراسة مدني ، (2014) مشكلة أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في السودان، وأثار التهرب الضريبي؟ وماهي الوسائل العملية التي يجب إتخاذها للحد من هذه الظاهرة. وتوصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي يؤدي إلى تقليل حجم الإيرادات الضريبية في القطاع الصناعي ، وأن قوانين الضرائب غير مطبقة على جميع الممولين بسبب التهرب، بالإضافة إلى تدني مستوى الثقافة الضريبية للمولين يزيد من التهرب الضريبي. أما دراسة حمادة (2014) حاولت الإجابة على السؤال الرئيس الآتي : ما مدى تأثير الإلتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في الكويت ؟ توصلت الدراسة إلى أهمية حصول المدقق الضريبي على مؤهل علمي مناسب لممارسة التدقيق، وأن إلتزامه بمعايير السلوك الأخلاقي والتشريعات الضريبية التي تتفق مع المعايير الدولية للمحاسبية ، وتطوير أسلوبه في إعداد التقرير، يؤدي إلى مكافحة التهرب الضريبي . أما دراسة بشير(2012) تركزت مشكلتها في الإعتقاد السائد لدى الإدارة الضريبية أن القوائم المالية المقدمة من الممولين لا تعكس بصدق وعدالة حقيقة الموقف المالي، وبالتالي لا تفي بمتطلبات تحديد الوعاء الضريبي. وتوصلت إلى أن تحديد وعاء الضريبة يعتمد بشكل أساسي علي المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومدى دقتها وموثوقيتها، وأن إلتزام المراجعين بالمعايير والمبادئ المتعارف عليها هي الأساس في تأدية المراجع لمهامه. ومن زاوية أخرى جاءت دراسة التجاني (2010) لتلقي الضوء على أهم المشاكل التي تصاحب تنفيذ إجراءات نظام التقدير الذاتي ، وعدم وجود معايير لإختيار الملفات ذات المخاطر الخاضعة للفحص والمراجعة، بالإضافة إلى عدم تقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها المحددة بالقانون. وتوصلت الدراسة إلى أن التقدير الذاتي يحد من السلطة التقديرية لموظفي ديوان الضرائب ، ويزيد من ثقة الممولين مما يدفعهم إلى تقديم الإقرارات عن أنشطتهم، وبالتالي يوسع المظلة الضريبية. وفي ذات الإتجاه تناولت دراسة صلاح الدين (2009) المشاكل والصعوبات التي تواجه عملية قياس الوعاء وإجراءات الفحص الضريبي على ضريبة القيمة المضافة وكيفية إصلاح النظام

كما نلاحظ أن سنوات الخبرة التي تفوق (10) سنوات هي الأعلى بين إجابات أفراد عينة الدراسة حيث بلغت (58%)، تلتها النسبة (33%) والتي تتراوح خبرتها من (5 إلى 10) ومنه نستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم من الخبرة ما يكفي لفهم الموضوع محل الدراسة والإجابة عليه. وأخيراً يوضح الجدول أن أفراد عينة الدراسة الذين حصلوا على دورات تدريبية من 6 فأكثر بلغت نسبتهم (49%) يلهم الأفراد الذين حصلوا على دورات تدريبية من 2 إلى 5 بنسبة (36%)، أما باقي أفراد العينة الذين حصلوا على دورات تدريبية من 1 إلى 3 بلغت (15%) مما يدل على إهتمام ديوان الضرائب على تدريب وتطوير الكوادر العاملة في أقسام الفحص الضريبي والمراجعة الداخلية ، مما إنعكس بصورة إيجابية على دقة إجاباتهم على إستمارة الإستبانة.

الدراسات السابقة :

يتناول الباحثان بعض الدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة التي تمت في الفترات السابقة ، ومن هذه الدراسات ، دراسة عبود ، (2018) تمثلت مشكلة الدراسة من السؤال الرئيس الآتي : ما هو تأثير الإدارة العليا في التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب في العراق . أهم ما توصلت إليه من نتائج، أن عدم الإعتماد على مفاهيم الإفصاح والشفافية في إجراءات الفحص الضريبي ساهم في ممارسة الفساد الإداري والمالي ، عدم وجود إرضية قانونية لنظام الفحص الضريبي . كما تمحورت دراسة دفع الله (2017) حول تنامي الإعتراضات الضريبية المقدمة من قبل الممول على التقديرات الضريبية وعلى نتائج الفحص والتحاسب الضريبي. أهم ما توصلت إليه من نتائج ، إن الإلتزام بالقوانين الضريبية والخبرة المهنية للفاحص الضريبي تحد من الإعتراضات الضريبية وتسهم في مصداقية تقارير المراجعة الخارجية. وفي نفس الإتجاه جاءت دراسة قسمية ، (2017) لتناقش مشكلة ماهية إجراءات المراجعة الجبائية ومدى مساهمتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي . من أهم النتائج التي توصلت إليها، إن للمراجعة الجبائية دور مهم في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي، كما تكشف عن مواطن الخطر الجبائي، تحتاج المراجعة الجبائية مزيداً من التدريب المستمر وكفاية في عدد الموظفين حتى تحقق أهدافها. أما دراسة عثمان (2016) طرحت مجموعة من التساؤلات منها ، هل هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية ؟ هل هنالك علاقة إرتباط بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي وزيادة الإلتزام الطوعي؟ . وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات الضريبية، وإن كفاءة وفعالية الفحص الضريبي قللت من مخاطر عدم الإلتزام الناتجة من التهرب والتجنب الضريبي. كما تناولت دراسة أحمد، مختار (2016) مشكلة أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي؟

مع قانون ضريبة الدخل بقصد إصدار إقرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها. (جدعان، 2016، ص 52 - 53) .

التعريف الثاني : هو مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يقوم بها الفاحص الضريبي وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند إلى الخبرة لتحديد وربط الضريبة المستحقة. (عطاء ، 2002، ص18).

التعريف الثالث : هو مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من دافعي الضرائب ومدى إنسجامها وتوافقها مع القوانين والتعليمات واللوائح المعمول بها من قبلهم .

يري الباحثان أن الفحص الضريبي هو مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الممولين (معنويين او طبيعيين) للتأكد من سلامتها ومدى إنسجامها وتوافقها مع القوانين والتعليمات واللوائح الضريبية، سواءً فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الدخل المعفاة منها. جودة الفحص الضريبي يقصد بها مساهمة الفاحص الضريبي في تحقيق الربط الضريبي الناتج من عملية الفحص نتيجة لزيادة الإلتزام الطوعي لدي الممولين بسبب تعزيز القوانين والنظم واللوائح والتشريعات الضريبية الرادعة بالإضافة إلي تعزيز عامل الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكفاءة الفاحصين العلمية والعملية. (الضي ، 2016، ص 128). أما معايير الفحص الضريبي فهو نموذجاً يحتذى به من جانب الفاحص الضريبي عند أدائه لعملية الفحص الضريبي ، تبعده عن التحيز الشخصي، وتعتبر وسيلة لقياس جودة أداء الفاحص، بالإضافة إلي أنها وسيلة فعالة لقياس مدى إلتزام الفاحص الضريبي بمبادئ وأهداف النظام الضريبي وأيضاً وسيلة موضوعية لتقييم الأداء الذاتي للفاحص الضريبي، كما يحقق الإلتزام بتلك المعايير العدالة الضريبية. إن التشريع الضريبي السوداني لم يتضمن معايير تحكم أداء الفاحص الضريبي سوى التعليمات الدورية أو المنشورات التي تصدرها مصلحة الضرائب والتي توصف دائماً بالإرشادات المتعلقة بعملية الفحص إلا أنها لم تمثل معايير للفحص الضريبي. (الضي ، 2016، ص 147). كما أن للفحص الضريبي أهدافاً متعددة نذكر منها مايلي: (عطا ، 2002، ص 14).

1. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية.
2. التحقق من صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للمنشأة.
3. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الفعلية.
4. إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش.
5. معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة النظر الضريبية.

الضريبي في السودان. وتوصلت إلى أن قياس الوعاء الضريبي ومراجعة الإقرارات تتم وفقاً للمبادئ المحاسبية والتشريعات الضريبية ، كما يرتبط تطبيق نظام التقدير الذاتي كأداء بتطبيق نظام القيمة المضافة. كما جاءت دراسة محمد، (2008) لتناقش مشكلة عدم سلامة المعلومات المقدمة للديوان لتحديد الوعاء الضريبي بسبب عدم توفر المستندات المؤيدة لحسابات المراجعة والتي تؤدي إلي صعوبة الوصول إلي الوعاء الضريبي بصورة عملية وإصدار تقديرات إيجازية يترتب عليها كثرة النزاعات بين ديوان الضرائب والممولين . وتوصلت إلى أن إتباع التحليل المالي يساعد في توفير المعلومات الوافية والدقيقة والمتوافقة مع الأسس والقواعد المحاسبية. كما تناولت دراسة طلال، (2005) كانت مشكلة وجود تهرب ضريبي علي القيمة المضافة، وعدم وجود وسائل علمية تمكن من مكافحته حيث أن الأساليب المتبعة في الفحص لا تحد من هذا التهرب مما يمثل دافع لتطوير هذه الأساليب لمواكبة التغير والتعدد والتنوع في أساليب التهرب. وتوصلت إلى أن زيادة معدل التهرب الضريبي جاء نتيجة لعدم إلتزام المكلفين بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة ، وإن تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي يحد من ظاهرة التهرب ، وإن إرتفاع مستوى الوعي الضريبي يساهم أيضاً في الحد من التهرب وجاءت دراسة زروق، (2000) لوضع نموذج يمكن تطبيقه لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي بإستخدام أسلوب المراجعة التحليلية وذلك للمساعدة في تفادي وحل المشاكل والنزاعات التي تنشأ بين ديوان الضرائب والممولين عن طريق رفع كفاءة الفحص الضريبي. وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب المراجعة التحليلية تؤدي إلي فهم عام بأعمال الممول والمجالات التي تكمن فيها المخاطر المالية وتحقيق الكفاءة عن طريق المقارنات والربط بين المعلومات المالية وغير المالية والمقارنة بين الفترات ، كما تكشف مدى الفاعلية في أنظمة الضبط الداخلي والنظام المحاسبي التابع . وأخيراً وليس آخراً دراسة منصور، (1996) تمحورت مشكلتها في أن الحسابات المراجعة المقدمة لديوان الضرائب من قبل القطاع الصناعي لا تعكس الأرباح المحققة فعلاً ، وفي سعي الديوان للوصول إلى حقيقة النشاط يهدر الديوان موارد كبيرة ووقت طويل نتيجة للنزاع الذي ينشأ بينهما. وتوصلت الدراسة إلى أن الديوان لا يعتمد الخسائر الواردة بالحسابات المراجعة، يتم زيادة تكلفة الإنتاج حتى يكون صافي الأرباح الذي يتم التوصل إليه كبيراً ، كما تعدل تكلفة البضاعة المستوردة بموجب منشورات يصدرها الأمين العام لديوان الضرائب .

الإطار النظري :

تعددت تعريفات الفحص الضريبي وكلها إتفقت في المضمون، وإختلفت في الصياغة، ومن هذه التعاريف :

التعريف الاول : الفحص الضريبي بأنه فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والدفاتر الخاصة بالجهة محل الفحص مستندياً وفنياً، والقيام بعمليات التحليل الانتقادي المنظم وتقدير الدخل الصافي الفعلي بما يتفق

وإذا ثبت عدم توافر ذلك كان لمصلحة الضرائب تحديد الوعاء الضريبي عن طريق التقدير. ويقصد بالتقدير التحديد المبدئي للأرباح أو الخسائر الصافية لنشاط خاضع للضريبة بواسطة الفاحص الضريبي إستناداً إلى أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وبمراعاة ظروف النشاط في المدة محل التقدير. ونجد أنه يكمن تقسيم معايير الفحص الضريبي: إلى ثلاث مجموعات رئيسية :

المجموعة الأولى المعايير العامة (الشخصية) : وهي التي يجب توفرها في الفاحص حتي يتمكن من القيام بعملية الفحص طبقاً لمستوى الجودة المطلوب ، والثانية معايير العمل الميداني ، الذي يجب أن يلتزم بها الفاحص عند أداء عملية الفحص الضريبي ، وأما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات كتابة تقرير الفحص الضريبي. ولديها معايير عامة تتمثل في :

1. يجب أن يقوم بعملية بالفحص شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم في مجال الفحص والتقدير الضريبي.
2. يجب أن يتوفر في الفاحص الإستقلال المهني خلال عملية الفحص.
3. يجب أن يبذل الفاحص العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك عند إعداد التقرير.

وتتمثل المجموعة الثانية في معايير العمل الميداني (حسين ، 2010 ، 69 ،) وهي خاصة بالإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتشمل على ثلاث جوانب :

- أ. يجب على الفاحص الضريبي تخطيط عملية المراجعة بشكل مناسب وكاف.
- ب. يجب على الفاحص الضريبي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- ت. ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات وغيره. أما المجموعة الثالثة فهي معايير التقرير النهائي لعملية الفحص الضريبي: حيث يحتوي تقرير الفاحص الضريبي جميع الخطوات التي تم تنفيذها أثناء عملية الفحص للعام الحالي والأعوام السابقة ، ودراسة الإقرارات المعتمدة في كل سنة ، وتقديم النتائج والتحفظات التي تم الوصول إليها من خلال الفحص لغرض خاص ، كما أنه يمثل أداء لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية ما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع المبادئ المحاسبية وقانون الضرائب.

ولا بد من نقاط ترابط بين معايير المراجعة والفحص الضريبي لحسابات الممولين : إذ أن معايير المراجعة هي عبارة عن مقاييس للأداء المهني التي يتعين على المراجع استيفائها عند إجراء عملية المراجعة، والفحص الضريبي باعتباره نوعاً من أنواع المراجعة (مراجعة بغرض خاص) الأمر الذي يترتب عليه بالضرورة أن يعتمد هذا النوع من الفحص على أساليب، ومعايير المراجعة وذلك لتحقيق أهدافه .

ونجد أن أهمية الفحص الضريبي تتمثل في كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال به، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساعد النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والإقتصادية والإجتماعية. (إسماعيل ، 2011 ، ص 31).

تتعدد أساليب الفحص الضريبي وتشمل : (عطا ، 2008 ، 46) أسلوب الفحص الضريبي الشامل ويمتاز هذا الأسلوب بمزايا عدة من أهمها :

أ. تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم التوصل إلى الحجم الكلي الصافي لدخل الممول وبالتالي إمكانية تحديد المقدرة التكميلية له وذلك من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.

ب. إنه يناسب الدول النامية التي يقل فيها الوعي الضريبي، مما يجعل الممولين غير قادرين على إعداد الإقرارات الضريبية ومسك الدفاتر والسجلات اللازمة.

ج. إنه يؤدي إلى ضمان أن تكون حصيلة الضريبة متقاربة إلى حد ما مع الدخل والإيرادات المحققة للممولين.

أما أسلوب الفحص الضريبي الإختباري فهو الذي يقتصر فيه الفاحص على إختبار فترات محددة خلال السنة لفحص العمليات التي تمت فيها على سبيل العينة فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الأخطاء أو الغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية العمليات الأخرى التي لم يتم فحصها.

بينما أسلوب الفحص الضريبي بالعينة فيقصد به أن تخضع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص.

كما يستخدم أسلوب الفحص الضريبي التحليلي للتعرف على الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، ولإكتشاف الإنحرافات في البيانات والتي تحتاج إلى تفسير. ويشمل الفحص التحليلي ما يلي :

أ- مقارنة البيانات المالية مع البيانات المقابلة لها في الفترة الحالية أو الفترات السابقة ومقارنة البيانات الخاصة بالمنشأة مع ما يقابلها من بيانات في نفس النشاط.

ب- دراسة العلاقات بين عناصر البيانات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها أو بين البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بها مثل دراسة قيمة المبيعات وعلاقتها بالوحدات المباعة.

ويتمثل أسلوب الفحص الضريبي بالتقدير في أن التشريعات الضريبية عادة ولأغراض تحديد الوعاء الضريبي تقوم بإلزام الممول بتقديم إقرار عن نتيجة نشاطه مرفقاً معه المستندات المؤيدة لذلك ، على إعتبار أن الممول هو أعلم بعناصر دخله ونفقاته ويجب أن يستند الإقرار المشار إليه إلى دفاتر منتظمة لتقيد الحسابات وإلى قوائم مالية تعبر عن الصورة العادلة لنتيجة النشاط،

ضوء أدلة إثبات توصل إليها من خلال الفحص كأساس لتقدير الضريبة على المكلف.

مما سبق يتضح جلياً شدة التماثل والتشابه بين ما يقوم به الفاحص الضريبي والعمل الذي يتولاه المراجع الخارجي ، حيث أن كلاهما يستخدمان إجراءات فحص متماثلة بدءاً من وضع خطة العمل وتدوين الملاحظات إلى غير ذلك من إجراءات الفحص والتدقيق إنتهاءً بتقديم التقرير والمذكورة .

أما بالنسبة للتهرب الضريبي فقد تعددت تعريفاته وكلها إتفقت في المضمون، وإختلفت في الصياغة، ومن هذه التعاريف : (عبدالمنعم ،2011،ص 43).

- التهرب الضريبي هو كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه.

- التهرب الضريبي هو الالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها ان تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة .

- التهرب الضريبي هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، بإتباع طرق مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه .

- هو محاولة الشخص الذي يتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلها أو بعضها متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها الغش وهي تسمي الغش الضريبي.

يحدث التهرب الضريبي عند تحديد وعاء الضريبة أو عند ربطها أو عند تحصيلها، من خلال عدم تقديم الإقرارات من قبل المكلف بها أو تقديم إقرارات متضمنة معلومات خاطئة تهدف إلى إخفاء جزءاً من دخله أو صعوبة الوصول إلى ذلك الدخل، وكذلك قيام المكلف بتوزيع الدخل الخاضع على أشخاص وهميين، أو عدم قدرة دائرة الضريبة على تحصيل المبالغ المستحقة على المكلفين نتيجة إخفاءهم أموالهم بأشكال غير شرعية. (ناشد ، 2001 ، ص 217).

وللتهرب الضريبي أشكال حيث يحدث التهرب من ضريبة الدخل بشكل عام عن طريق إخفاء النشاط بالكامل، أو بشكل جزئي، ويرى أحد الباحثين أن الأساليب المستخدمة في عملية التهرب تنحصر في الآتي : (حسين، 2010،ص 33)

- إخفاء مصدر الدخل وعدم الإقرار به .
- تخفيض الإيراد الحقيقي لمصدر الدخل .
- تضخيم المصاريف .

عليه فإن المكلف الذي ينوي التهرب سوف يعمد إلى محاولة التلاعب بالبيانات المقدمة ، والدفاتر المحاسبية الداعمة لها، أو إخفاءها نهائياً عن أعين الإدارة الضريبية، وذلك بغض النظر عن نوع النشاط الذي يمارسه هذا المكلف، سواء أكان نشاطاً خدمياً، أو تجارياً، أو صناعياً، وتعتمد درجة

تتطلب عملية فحص حسابات المكلفين ضرورة الإهتمام بمجموعة من النقاط قبل وأثناء وبعد عملية الفحص الضريبي ليكون التقدير على أفضل صورة بالإعتماد على معايير المراجعة ذات الصلة، وهذا الترابط بين معايير المراجعة وعمليات الفحص الضريبي يمكن عرضه بشكل متسلسل للعمليات والإجراءات المرتبطة بعمل الفاحص الضريبي كالآتي : (عطا ، 2008 ، 351) .

- معرفة طبيعة عمل المنشأة قبل الفحص : وهذا ما يشير إليه المعيار الدولي للمراجعة رقم (310) عن ضرورة معرفة المراجع لطبيعة عمل المنشأة قبل مراجعة حساباتها.

- ضرورة التخطيط لعملية الفحص : يشير معيار المراجعة الدولي رقم (300) (إلى ضرورة قيام المراجع بتخطيط عمل المراجعة للمنشأة أو الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها .

- الإهتمام بالهدف من الفحص: يشير معيار المراجعة الدولي رقم (200) عن الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية ، وهي تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية بصورة عادلة .

- التركيز على الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية : يتحدد معيار المراجعة رقم (320) عن الأهمية النسبية في المراجعة، والأهمية النسبية مهمة جداً خاصة في نوع التدقيق الإختباري حيث يتم فحص مجموعة من العينات ومن ثم يتم أبداء الرأي في البيانات المالية.

- ضرورة توثيق أعمال المراجعة : يتحدد المعيار الدولي رقم (230) عن التوثيق ، ويشير إلى ضرورة قيام المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي توفر له قرائن لدعم رأيه الفحص، وبالتالي توفير أساس وحجة للتعامل معه عند كتابة التقرير الضريبي.

- إجراء المقارنات : يتحدد المعيار رقم (710) عن المعلومات المقارنة ، فعلى المراجع أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة النواحي الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للبيانات المالية التي يتم مراجعتها.

- الحصول على أدلة الإثبات: يتحدد معيار المراجعة رقم (500) عن أدلة الإثبات والمقصود بها المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ومقدر ضريبة الدخل يركز دائماً على أدلة الإثبات لتعزيز قراره وخاصة التعزيز من طرف ثالث.

- تدوين القرار في ضوء نتيجة الفحص : يتحدد المعيار رقم (700) تكوين الرأي والتقدير عن القوائم المالية ، وأنه يجب على المراجع فحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي بالبيانات المالية وأن قرار مقدر ضريبة الدخل يكون في

- التهرب على قدرة المكلف المتهرب على إخفاء كل أو جزء من مصادر دخله الخاضعة للضريبة، أو جزء منها، ومن هذه الأساليب ما يلي:
- الغش، والتزوير، والتلاعب في الدفاتر، والسجلات، حيث يتم التلاعب بعدم إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر أصلاً، أو إثباتها بشكل غير صحيح بعدة طرق، منها:
 - أ. عدم إثبات جزء من المبيعات في الدفاتر.
 - ب. تضخيم المصاريف الإنتاجية المطالب بها.
 - ج. احتساب قيمة المشتريات أكثر من مرة وتكون الفرصة سانحة للمكلف للتلاعب بالحسابات، حيث إن الوقت المخصص لعملية مراجعة الحسابات غير كافٍ للتأكد منها، إذ أنَّ أغلب المكلفين يقومون بإعداد نسختين من الحسابات: أحدهما حقيقية، والأخرى لغايات الفحص الضريبي.
 - التنازل عن مصدر الدخل بشكل صوري إلى جهة معفاة من الضريبة، أو خاضعة لنسبة ضريبة أقل، للاستفادة من الميزة في تقليل العبء الضريبي الواجب عليه الإلتزام بها.
 - زيادة التكاليف التشغيلية والإنتاجية، حيث يحاول المكلف وبشكل خاص في حالات الإستيراد زيادة قيمة المصاريف التي يتحملها، من شحن، وأجور نقل، لتقليل كلفة الإستيراد التي يتم محاسبته عنها.
 - الإستيراد أو التصدير بإسم الغير، حيث يقوم المكلف بالإستيراد بإسم غيره من التجار، مقابل فائدة، أو نسبة محددة. أو بإسم أحد أقربائه دون علمه. هنالك عدد من الأسباب التي تؤدي لعملية التهرب الضريبي نذكر منها الآتي :
 - عدم الرغبة في دفع الضرائب : حيث يسعى الكل للحصول على أكبر نفع ممكن من أمواله، وهو لا يرغب أن تذهب منه هذه الأموال، بل يرغب الاحتفاظ بها لاستثماره ، وزيادة أرباحه، وخصم الضريبة منه سيقبل من هذا الاستثمار، وينقص بالتالي من أرباحه.
 - قلة الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين بأهمية دفع الضرائب : حيث إنَّ عدم توفر الثقافة الضريبية لدى بعض المكلفين، وعدم اقتناعهم أن الأموال التي تجبى منهم يتم إنفاقها لصالح المجتمع وانعدام روح التضامن، ويأتي ذلك نتيجة تدني المستوى الاخلاق ، وضآلة شعور الأفراد بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة. وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد، وإنما يأتي مع الزمن ، ويتطور من جيل لآخر، والحكم على المستوى الاخلاقي في أي بلد من البلدان يكون من خلال درجة التسامح التي يبديها الرأي العام في حكمه على المتهربين من دفع الضريبة، ولا سيما عندما يفاخرون ببراعتهم في تدبير أمورهم الضريبية.
 - المغالاة في أسعار الضرائب في بعض الأحيان : يؤدي إلى اشتداد وطأتها على المكلفين، ويشعرهم بعبء الضريبة، ويدفع كثيراً منهم إلى التهرب من دفع الضريبة، خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة .
 - الفساد الإداري والمحسوبية : إذ ان العديد من المكلفين وخاصة في البلاد النامية يعتقدون أن النفقات التي تنفقها الدولة تذهب في غير الأغراض المخصصة لها، ويصاحب ذلك الإسراف والتبذير في هذه الأموال، وكثير من الموظفين سيئون استخدام هذه النفقات لمصالحهم الشخصية، وهذا يوُلِّد شعوراً لدى المكلفين بأن التزامهم بالضريبة لن يكون للصالح العام، بل إنَّه سينفق حسب الأهواء الشخصية لكبار الشخصيات في الدولة، لذلك يحاولون التهرب من دفع الضرائب.
 - عدم كفاية العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي : الأمر الذي قد يسبب التهرب الضريبي، فعندما تكون هذه نصوص العقوبات غير رادعة، يتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل تبعاتها عن العقوبات الناجمة عن عبء دفع الضريبة.
 - سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف القطاعات الاقتصادية : حيث ان تفاوت معدلات الضريبة بين قطاع وآخر، وازدواجيتها في بعض القطاعات الاقتصادية من دون غيرها، الأمر الذي يُشعر المكلفين بالظلم فيلجأون إلى وسائل التهرب الكفيلة بإزالة هذا الظلم عنهم.
 - ضعف كفاءة الإدارة الضريبية : يتمثل ذلك في عدم قدرة الأجهزة الرقابية في الإدارة الضريبية على ضبط عمليات التهرب الضريبي ومنعه ، حيث يمكن أن يحدث ذلك لعدة أسباب أهمها : قلة عدد الموظفين الذي لهم دراية في هذا العمل، أو عدم تمتعهم بالكفاءة العملية والفنية، أو عدم إخضاعهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على كشف المتهربين ، مما يدفعهم إلى التمادي في تجاوزاتهم.
 - أسباب اقتصادية : تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب، ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل، لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار، والرخاء الاقتصادي، والعكس صحيح، فإنها تكثر، وتنتشر ، لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد، والأزمات الاقتصادية.
- الدراسة الميدانية :
- تحليل البيانات واختبار الفرضيات :
- الفرضية الرئيسية الأولى : (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وتحسين جودة الفحص الضريبي).
- ولإختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية :
- (1) إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة يحسن من جودة الفحص الضريبي.

جدول (3) تحليل عبارات الفرضية الأولى

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تتطلب عملية الفحص الضريبي أن يكون الفاحص الضريبي حاصلاً لشهادات علمية ذات إختصاص.	4.43	0.618	20.038	0.000	5
2	تتطلب عملية الفحص الضريبي من الفاحص أن يكون على دراية وإلمام كاف بعلوم الإدارة والتكاليف والإحصاء وغيرها من العلوم الداعمة له في مجال عمله.	4.21	0.834	12.876	0.000	9
3	ينبغي أن يكون الفاحص الضريبي على إطلاع مستمر على آخر الإصدارات المهنية المرتبطة بمجال عمله من نشرات وتشريعات ضريبية ومحاسبية .	4.51	0.927	14.106	0.000	3
4	يهتم الفاحص الضريبي على رفع مستوى أدائه بالتدريب المستمر في مجال الفحص الضريبي .	4.52	0.857	15.360	0.000	2
5	يجب على الفاحص الضريبي أن يكون ذو خبرة عملية في مجال التقدير والفحص والمراجعة .	4.58	0.579	20.341	0.000	1
6	تتطلب عملية الفحص الضريبي المام الفاحص بالبرامج المحاسبية والمراجعة المحوسبة .	4.47	0.829	15.356	0.000	4
7	لا يسمح للفاحص الضريبي بفحص أي عمل تجاري يملكه أو يديره أحد أقربائه لدرجة تؤثر على مصداقيته.	4.36	0.697	19.631	0.000	6
8	يجب على الفاحص الضريبي إزالة أي شكوك أو إستفسارات لديه تتعلق بالمفردات والعناصر ذات الأهمية في إبداء الرأي.	4.24	0.787	14.745	0.000	8
9	يجب على الفاحص الضريبي العمل باستمرار على تطوير خبرته المهنية وخاصة في مجال إكتشاف الغش والأخطاء.	4.34	0.864	20.039	0.000	7
	متوسط الالتزام بالمعايير العامة	4.43	0.777	18.764	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664.

بعلوم الإدارة والتكاليف والإحصاء وغيرها من العلوم الداعمة له في

مجال عمله (بمتوسط حسابي (4.21) أدنى مستوى موافقة .

إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (20.039 إلى 12.876) وهي

أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية

(0.05>0.00) ، مما يؤكد على موافقة عينة البحث على مضمون

عبارات الفرضية الأولى .

وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ

(4.43) ، وبانحراف معياري قدره (0.777) ، وأن قيمة (T) المحسوبة

تساوي (18.764) وهي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية

(0.05>0.00) ، فإن الباحثان يخلصان إلى إثبات الفرضية والتي تنص

على (إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة يحسن من

جودة الفحص الضريبي).

إستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول (3) يتضح ما يلي :

- أن القيم الإحصائية لفقرات الفرضية الأولى تراوحت أوساطها

الحسابية بين (4.58 إلى 4.21) وهي أعلى من الوسط الفرضي

(value=3) ، كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.927 إلى

0.579) (تؤكد على أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية

، حيث حصلت الفقرات رقم (3-4-5) على التوالي أعلى مستوى

موافقة وهي (يجب على الفاحص الضريبي أن يكون ذو خبرة عملية في

مجال التقدير والفحص والمراجعة بمتوسط الحسابي (4.58) - يجب

على الفاحص الضريبي أن يرفع من مستوى أدائه بالتدريب المستمر في

مجال الفحص الضريبي بمتوسط حسابي (4.52) - ينبغي أن يكون

الفاحص الضريبي على إطلاع مستمر على آخر الإصدارات المهنية

المرتبطة بمجال عمله من نشرات وتشريعات ضريبية ومحاسبية

بمتوسط حسابي (4.51) ، بينما حققت الفقرة رقم (2) وهي (تتطلب

عملية الفحص الضريبي من الفاحص أن يكون على دراية وإلماماً كافياً

(2) إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني يحسن من جودة الفحص الضريبي.

جدول (4) تحليل عبارات الفرضية الثانية

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يقوم الفاحص الضريبي بوضع خطة شاملة لطبيعة ونطاق وزمن الفحص المتوقع.	4.32	0.733	15.595	0.000	2
2	يهتم الفاحص الضريبي أولاً جمع المعلومات عن الشركة وفهم طبيعة أعمالها وأنشطتها والصناعة التي تعمل فيها.	4.22	0.854	12.676	0.000	4
3	يتم عمل تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية ومن ثم التركيز على العناصر المهمة.	4.42	0.785	15.665	0.000	1
4	يقوم الفاحص الضريبي بمقارنة البيانات المالية للشركة مع البيانات المتوقعة ومع معلومات الصناعة ومع المعلومات التاريخية.	3.87	0.698	10.794	0.000	8
5	يطلع الفاحص الضريبي على القوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة والاستفسار عن الفاحصين الذين سبقوه بفحص الشركة.	3.94	0.856	9.510	0.000	7
6	ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بدراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة.	4.27	0.814	13.298	0.000	3
7	يستعين الفاحص الضريبي بخرائط التدفق أو بقائمة الإستقصاء للتعرف على مراكز السلطة والمسؤولية وتدفق العمليات بالشركة.	3.68	0.913	6.450	0.000	11
8	يهتم الفاحص الضريبي الحصول على العدد الكافي والملاتم من الأدلة والقوانين وذلك لتدعيم رأيه.	4.21	0.853	12.386	0.000	5
9	يري الفاحص الضريبي أنه كلما زادت أهمية العنصر قيد الفحص كلما زاد عدد الأدلة التي يجمعها الفاحص.	4.12	0.782	12.403	0.000	6
10	يستخدم الفاحص الضريبي أساليب المراجعة التحليلية أثناء عملية الفحص الضريبي.	4.23	0.684	15.573	0.000	4
11	يستند الفاحص الضريبي على إعتبرات عديدة في إختبار أنواع معينة من أدلة الإثبات أهمها: الأهمية النسبية للعنصر وخبرة الفاحص من المراجعات السابقة.	3.79	0.583	11.735	0.000	10
	مدى الإلتزام بمعايير العمل الميداني	4.10	0.778	12.244	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664

(value=3)، كما تراوحت قيم الإنحرافات المعيارية بين (0.913 إلى 0.583) تؤكد على أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية ، حيث حصلت الفقرات رقم (3-1-6) على التوالي أعلى مستوى موافقة وهي (ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بدراسة وفهم

إستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول (4) يتضح ما يلي :
- إن القيم الإحصائية لفقرات الفرضية الثانية تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.42 الي 3.68) وهي أعلى من الوسط الفرضي

(0.05>0.00) ، مما يؤكد على موافقة عينة البحث على مضمون عبارات الفرضية الثانية .

- وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ (4.43) ، وبانحراف معياري قدره (0.777) ، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (18.764) وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05>0.00) ، فإن الباحثان يخلصان إلى إثبات الفرضية التي تنص على (إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني يحسن من جودة الفحص الضريبي).

(3) إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير إعداد التقارير يحسن من جودة الفحص الضريبي.

وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بالشركة المتوقع بمتوسط حسابي (4.42) - يقوم الفاحص الضريبي بوضع خطة شاملة لطبيعة ونطاق وزمن الفحص المتوقع بمتوسط حسابي (4.32) - ينبغي على الفاحص الضريبي أن يقوم بدراسة وفهم وتقييم لنظام الرقابة الداخلية بالشركة بمتوسط حسابي (4.27) ، بينما حققت الفقرة رقم (7) وهي (يستعين الفاحص الضريبي بخرائط التدفق أو بقائمة الإستقصاء للتعرف على مراكز السلطة والمسؤولية وتدفع العمليات بالشركة) متوسط حسابي (3.68) أدنى مستوى موافقة .

- إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (15.665 الى 6.450) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية

الجدول (5) تحليل عبارات الفرضية الثالثة

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يشير الفاحص الضريبي في تقريره بشكل واضح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.16	0.853	11.777	0.000	4
2	يشير الفاحص الضريبي في تقريره إلتزام الشركة بالمتطلبات والتشريعات الضريبية النافذة.	4.36	0.752	15.662	0.000	1
3	يوضح الفاحص الضريبي في تقريره مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة.	3.82	0.984	7.216	0.000	
4	يشير الفاحص الضريبي في تقريره مستوى الإفصاح في عرض القوائم المالية وإلى رأيه فيها بصورة كاملة ومحايدة.	4.22	0.764	13.829	0.000	2
5	يُدعم الفاحص الضريبي في تقريره النهائي جميع برامج وأوراق العمل التي توثق عملية الفحص .	4.18	0.812	12.585	0.000	3
6	يوضح الفاحص الضريبي في تقريره الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الاقرار المقدم من الممول	4.01	0.741	11.804	0.000	
	مدى الإلتزام بمعايير اعداد التقارير.	4.13	0.817	11.978	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664

بالمتطلبات والتشريعات الضريبية النافذة بمتوسط حسابي (4.36) - يشير الفاحص الضريبي في تقريره مستوى الإفصاح في عرض القوائم المالية وإلى رأيه فيها بصورة كاملة ومحايدة بمتوسط حسابي (4.22) - يُدعم الفاحص الضريبي في تقريره النهائي جميع برامج وأوراق العمل التي توثق عملية الفحص بمتوسط حسابي (4.18) ، بينما حققت الفقرة رقم (3) وهي (يوضح الفاحص الضريبي في تقريره مدى الثبات

إستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول (5) يتضح ما يلي :

- أن القيم الإحصائية لعبارات الفرضية الثالثة تراوحت وأسطها الحسائية بين (4.36 الى 3.82) وهي أعلى من الوسط الفرضي (value=3)، كما تراوحت قيم الإنحرافات المعيارية بين (0.984 الى 0.741) تؤكد هذه النتيجة أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية ، حيث حصلت الفقرات رقم (2-4-5) على التوالي أعلى مستوى موافقة وهي (يشير الفاحص الضريبي في تقريره إلتزام الشركة

(0.05>0.00) ، فإن الباحثان يخلصان إلى قبول الفرضية التي تنص على (إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير إعداد التقارير يحسن من جودة الفحص الضريبي).

- الفرضية الرئيسية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وبين الكشف عن التهرب الضريبي .

4) يؤثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة في الكشف عن التهرب الضريبي.

في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة) متوسط حسابي (3.82) ادني مستوى موافقة .

- إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (15.662 الى 11.777) وهي اكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية (0.05>0.00) ، مما يؤكد على موافقة عينة البحث على مضمون عبارات الفرضية الثالثة .

- وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ (4.13) ، وبانحراف معياري قدره (0.817) ، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (11.978) وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية

جدول (6) تحليل عبارات الفرضية الرابعة

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تمتع الفاحص الضريبي بشهادات علمية ذات يشكل عاملاً في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	4.52	0.852	15.652	0.000	1
2	يوفر الإمام الكافي من قبل الفاحص الضريبي بعلوم الإدارة والإحصاء والتكاليف وغيرها وسيلة في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.37	0.758	18.232	0.000	7
3	يساعد الإطلاع المستمر من قبل الفاحص الضريبي على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال عمله في التعرف على محاولات التهرب الضريبي .	4.28	0.631	18.537	0.000	9
4	خضوع الفاحص الضريبي لدورات مكثفة يشكل عاملاً مساعداً في مجال الكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.31	0.691	16.042	0.000	8
5	تمتع الفاحص الضريبي بسنوات خبرة كافية يعد أمراً فاعلاً في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.50	0.890	14.595	0.000	2
6	إمام الفاحص الضريبي بالبرامج المحاسبية والتدقيقية يساعد في الكشف عن التهرب الضريبي.	4.42	0.733	16.777	0.000	6
7	قيام الفاحص الضريبي بفحص شركة هو أحد مساهمها أو يديرها أحد أقربائه يزيد من احتمالية التهرب الضريبي	4.44	0.576	21.80	0.000	5
8	قيام الفاحص الضريبي بإزالة أهية شكوك ومحاولة الحصول على كل الاجابات الممكنة يساعد في الكشف عن التهرب الضريبي	4.45	0.684	18.232	0.000	4
9	قيام الفاحص الضريبي بتطوير مجال خبرته المهنية في اكتشاف الغش والاختفاء يعد أمراً حاسماً في التعرف على التهرب الضريبي.	4.46	0.612	19.392	0.000	3
	أثر الإلتزام بالمعايير العامة في الكشف عن التهرب الضريبي	4.42	0.716	20.279	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664

(0.576) ، تؤكد هذه النتيجة أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية ، حيث حصلت الفقرات رقم (1-5-9) على التوالي أعلى مستوى موافقة وهي (تمتع الفاحص الضريبي بشهادات علمية ذات يشكل عاملاً في الحد والكشف عن حالات التهرب الضريبي

إستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول (6) يتضح ما يلي :

- إن القيم الإحصائية لفقرات الفرضية الرابعة تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.52 الى 4.28) وهي أعلى من الوسط الفرضي (value=3). كما تراوحت قيم الإنحرافات المعيارية بين (0.890 الى

(0.05>0.00) ، مما يؤكد موافقة عينة البحث على مضمون عبارات الفرضية الرابعة .

- وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ (4.42) ، وبانحراف معياري قدره (0.716)، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (20.279)، وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05>0.00) ، فإن الباحثان يخلصان إلى إثبات الفرضية التي تنص على (يؤثر إلترام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة العامة في الكشف عن التهرب الضريبي).

(5) يؤثر إلترام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني في الكشف عن التهرب الضريبي.

بمتوسط حسابي (4.52) - تمتع الفاحص الضريبي بسنوات خبرة كافية يعد أمراً فاعلاً في التعرف على محاولات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي (4.50) - قيام الفاحص الضريبي بتطوير مجال خبرته المهنية في إكتشاف الغش والأخطاء يعد أمراً حاسماً في التعرف على حالات التهرب الضريبي. بمتوسط حسابي (4.46) ، بينما حققت الفقرة رقم (3) وهي (يساعد الإطلاع المستمر من قبل الفاحص الضريبي على آخر ما يصدر من دوريات ونشرات ومجلات وتشريعات ذات العلاقة بمجال عمله في التعرف على محاولات التهرب الضريبي) متوسط حسابي (4.28) أدني مستوى موافقة .

- إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (21.80 الى 14.595) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية

جدول (7) تحليل عبارات الفرضية الخامسة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يعد التخطيط الشامل والمنظم من قبل الفاحص الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص أداة فعالة في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	4.61	0.566	25.077	0.000	1
2	فهم الفاحص الضريبي لطبيعة نشاط أعمال الشركة يساعد في التعرف على والكشف عن حالات التهرب الضريبي	4.22	0.692	15.268	0.000	6
3	تركيز الفاحص الضريبي على عناصر القوائم المالية ذات الاهمية النسبية يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.12	0.584	16.608	0.000	8
4	قيام الفاحص الضريبي بإجراء المقارنات اللازمة للمعلومات المالية للشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي	4.56	0.750	18.013	0.000	2
5	اطلاع الفاحص الضريبي على قوائم الشركة عن الفترات السابقة وإستفساره كذلك من الفاحص الضريبي الذي سلقه يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.38	0.617	19.369	0.000	5
6	يعد تقييم وفهم الفاحص الضريبي لنظام الرقابة الداخلية بالشركة أداة مساعدة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	4.45	0.758	16.566	0.000	4
7	حصول الفاحص الضريبي على كفاية الادلة والقرائن بشكل عاملاً مساعداً في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	4.20	0.856	12.342	0.000	7
8	إستخدام الفاحص الضريبي لأدوات وأساليب المراجعة التحليلية يساعد في التعرف على حالات التهرب الضريبي .	4.55	0.745	18.017	0.000	3
	أثر الإلتزام بمعايير العمل الميداني في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .	4.39	0.695	17.320	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664

(value=3)، كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.890 إلى 0.576) ، تؤكد هذه النتيجة أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية ، حيث حصلت الفقرات رقم (1-4-8) على التوالي،

استنادا الى النتائج الواردة في الجدول (7) يتضح ما يلي :

- إن القيم الإحصائية لعبارات الفرضية الخامسة تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.61 الي 4.12) وهي أعلى من الوسط الفرضي

أعلى مستوى موافقة وهي (قبل الفاحص الضريبي لطبيعة ونطاق وزمن الفحص أداة فعالة في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي (4.61) - قيام الفاحص الضريبي بإجراء المقارنات اللازمة للمعلومات المالية للشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي (4.56) - استخدام الفاحص الضريبي لأدوات وأساليب المراجعة التحليلية يساعد في التعرف على حالات التهرب الضريبي (4.55) ، بينما حققت الفقرة رقم (3) وهي (تركيز الفاحص الضريبي على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي) متوسط حسابي (4.12) أدنى مستوى موافقة .

- وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ (4.39) ، وبانحراف معياري قدره (0.716)، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (17.320) ، وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05>0.00)، فإن الباحثان يخلصان إلى إثبات الفرضية التي تنص على (يؤثر إلتزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني في الكشف عن التهرب الضريبي).

(6) يؤثر إلتزام الفاحص الضريبي في السودان بمعايير إعداد التقرير في الكشف عن التهرب الضريبي.

إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (12.342 الى 25.077) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية

جدول (8) تحليل عبارات الفرضية السادسة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	الترتيب
1	توضيح الفاحص الضريبي في تقريره أن القوائم المالية منسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.34	0.557	20.834	0.000	1
2	توضيح الفاحص الضريبي في تقريره النهائي أن الشركة ملتزمة بالتشريعات النافذة ، يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.22	0.562	18.799	0.000	3
3	إشارة الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	3.51	0.614	7.193	0.000	5
4	إشارة الفاحص الضريبي إلى مدى الإفصاح في عرض القوائم المالية يعد أمراً فاعلاً في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	4.12	0.684	14.180	0.000	4
5	إرفاق الفاحص الضريبي لجميع أوراق العمل ضمن تقريره النهائي يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي.	4.26	0.723	15.092	0.000	2
6	توضيح الفاحص الضريبي في تقريره إلى الأسباب التي دفعته إلى رفض أو تعديل أو قبول الإقرار المقدم من المكلفين يساعد في الكشف عن محاولات التهرب الضريبي.	3.37	0.821	3.902	0.000	6
	أثر الإلتزام بمعايير إعداد التقارير في الكشف عن حالات التهرب الضريبي	3.97	0.660	12.727	0.000	

قيمة T الجدولية 1.664

مستوى موافقة وهي (توضيح الفاحص الضريبي في تقريره إن القوائم المالية منسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي (4.34) - إرفاق الفاحص الضريبي لجميع أوراق العمل ضمن تقريره النهائي يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي (4.26) - توضيح الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إن الشركة

إستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول (8) يتضح ما يلي :

- إن القيم الإحصائية لفقرات الفرضية بالجدول (8) تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.34 إلى 3.37) وهي أعلى من الوسط الفرضي (value=3)، كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.821 الى 0.562)، تؤكد هذه النتيجة أن عينة البحث توافق بشدة على عبارات الفرضية ، حيث حصلت الفقرات رقم (1-5-2) على التوالي، أعلى

ج. التأثير الايجابي لمحتوى التقرير الذي يعكس نتيجة الفحص عن مدى مصداقية القوائم المالية للممول وتمشئها مع النظم والقوانين الضريبية، في الكشف عن التهرب الضريبي.

التوصيات :

بناء على نتائج الدراسة يقدم الباحثان التوصيات التالية :

1. ضرورة قيام مزيد من الدورات التدريبية المتخصصة بصورة مستمرة ومتصلة عن الفحص والتهرب الضريبي .
2. ضرورة عمل برامج مستمر لتقييم الفاحصين والعمل على تحسين قدراتهم .
3. ضرورة ادخال التقنية المعلوماتية في التخطيط الضريبي وربطها بجميع الادارات والاقسام للحد من امكانية اخفاء أي معلومات تؤثر على صحة الوعاء الضريبي.
4. تشديد العقوبات عن المتهربين من دفع الضريبة المستحقة وربطها بخدمات البنوك والمؤسسات الحكومية.

المصادر:

- اسماعيل، مصطفى، 2011، إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية المحاسب الضريبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، مصر.
- التجاني سعيد، 2010، مشاكل التقدير الذاتي واثرها على الإيرادات الضريبية، رسالة ماجستير محاسبة منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
- بشير، هناء، 2012، مدي وفاء البيانات المالية بمتطلبات تحديد وقياس وعاء ضريبة ارباح الاعمال بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- جدعان، فرقد، 2016، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة المئى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد السادس، العدد الاول.
- حمادة، قوت، 2014، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق واثار ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الأردن.
- زروق، ربيعة، 2000، المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة امدرمان الإسلامية.
- شكيب قسمية، 2016، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في الفحص محاسبي غير منشورة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر.

ملتزمة بالتشريعات النافذة، يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي (4.22)، بينما حققت الفقرة رقم (3)، وهي (إشارة الفاحص الضريبي في تقريره النهائي إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل الشركة يساعد في التعرف على محاولات التهرب الضريبي) متوسط حسابي (3.37) أدنى مستوى موافقة.

- إن جميع قيم (T) المحسوبة تراوحت بين (20.834 الى 12.342) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية (1.664) عند مستوى دلالة معنوية (0.05>0.00)، مما يؤكد موافقة عينة البحث على مضمون عبارات الفرضية السادسة.
- وبصفة عامة وعلى مستوى جميع الفقرات، إن المتوسط الحسابي بلغ (4.39)، وبانحراف معياري قدره (0.716)، وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (17.727)، وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05>0.00)، فإن الباحثان يخلصان إلى إثبات الفرضية التي تنص على (يؤثر إلزام الفاحص الضريبي في السودان بمعايير إعداد التقرير في الكشف عن التهرب الضريبي).

النتائج والتوصيات :

- إستناداً على الدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى النتائج التالية :
- تم قبول الفرضية الرئيسية على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وتحسين جودة الفحص الضريبي حيث بينت الدراسة الآتي :
- أ. التأثير الايجابي لدور التأهيل العلمي والخبرة العملية في تحسين الفحص الضريبي.
- ب. التأثير الايجابي لقيام الفاحص الضريبي بتخطيط عملية المراجعة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على ادلة اثبات كافية تمكنه من ابداء رأي مهني محايد حول البيانات المالية .
- ج. التأثير الايجابي لمحتوى التقرير الذي يعكس مدى مصداقية القوائم المالية للممول وتمشئها مع النظم والقوانين الضريبية .
- قبول الفرضية الرئيسية الثانية على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) إحصائية بين إلزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة وبين الكشف عن التهرب الضريبي، حيث بينت الدراسة الآتي :
- أ. التأثير الايجابي لدور التأهيل العلمي والخبرة العملية في مجال الفحص الضريبي، في الكشف عن التهرب الضريبي.
- ب. التأثير الايجابي لقيام الفاحص الضريبي بتخطيط عملية الفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على ادلة اثبات كافية تمكنه من ابداء رأي مهني محايد حول صحة البيانات المالية، في الكشف عن التهرب الضريبي.

- الصافي ، هاشم 2015، دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية ، رسالة ماجستير في مراجعة الحسابات غير منشورة ، جامعة دمشق ، سوريا .
- صلاح الدين، عبد الغنى ، 2009 ، أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبي على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في إصلاح النظام الضريبي في السودان ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين ، الخرطوم ، السودان.
- عبد الرحمن ، عبد المجيد ، 1998، اقتصاديات المالية العامة ، دراسة مقارنة تطبيقية ، المطبعة الكمالية.
- عبد المنعم ، محمد ، 2011 ، جرائم التهريب من الضريبة العامة علي المبيعات ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق .
- عبدالرازق ، رالي ، 2010، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثار ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهريب الضريبي، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح الوطنية ، الاردن ، عمان .
- عبود ، محمد، 2018، تأثير الادارة العليا على التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 28 ، الجزء الثاني ، 202-187.
- عثمان ، الضي، 2016، الفحص الضريبي ودوره في تحديد وادارة الايرادات الضريبية – دراسة تطبيقية على اداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان الخرطوم
- عطا ، 2008 محمد ، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي ، الإسكندرية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية .
- عطاء ، محمد حامد، 2002، الفحص الضريبي علما وعملاً ، الموسوعة الضريبية الاسكندرية ، مصر .
- عمر، طلال ، 2005، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهريب من الضريبة علي القيمة المضافة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- محمد ، عبد الله ، 2008، استخدام التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
- محمد ابكر مختار، محمد جار النبي مختار، 2016، اثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهريب الضريبي – دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان .
- مدني ، ناصر، 2014، التهريب الضريبي واثره على الاقتصاد القومي، رسالة ماجستير في التنمية الاقتصادية والتخطيط الاستراتيجي غير منشورة ، جامعة الزعيم الازهري، السودان الخرطوم .
- منصور ، فتح الرحمن، 1996، مشاكل قياس الإلتزام الضريبي للمشروعات الصناعية في السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة امدرمان الإسلامية ، السودان.
- ناشد ، سوزي، 2003 ، المالية العامة، دار الحلبي، بيروت، لبنان.