

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي في السودان

(دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان)

الدكتور / عادل صلاح الدين محمدنور الخضر

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية الصفة للعلوم والتقانة

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في الإنتشار الواسع لعمليات التهرب الضريبي وما يحدثه من فجوة كبيرة على المستوى القومي بين الإيرادات الضريبية المتوقعة للدولة والإيرادات المحققة فعلياً. هدفت الدراسة الى دراسة أثر تفعيل وتنفيذ إجراءات وأساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي عن طريق تصميم إستبانة لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة. توصلت الدراسة الى نتائج منها أن هناك حاجة ماسة من جانب المراجعين الخارجيين ومن جانب الإدارات الضريبية الى خدمات المحاسبة القضائية في البيئة السودانية نظراً لأهميتها ودورها في فض المنازعات والدعاوى القضائية ذات الطابع المالي خاصة وأن التهرب الضريبي في السودان أصبح من أخطر المشكلات الاقتصادية التي تعاني منها الدولة في الوقت الحالي. أوصت الدراسة بالعمل على الاستفادة القصوى من فاعلية أساليب المحاسبة القضائية بغرض ضبط الأداء المالي والسلوك المهني في جميع المستويات الإدارية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، التهرب الضريبي، الفساد المالي.

Abstract :

The problem of the study is the wide spread of tax evasion and the large national gap between the expected tax revenues of the state and the actual revenues generated. The study aimed to study the effect of activating and implementing forensic accounting procedures and methods in reducing tax evasion practices. The study used the descriptive analytical method by designing a questionnaire to collect primary data from the study population. The study concluded that there is an urgent need on the part of the external auditors and the tax administrations to the forensic accounting services in the Sudanese environment because of their importance and role in resolving disputes and judicial proceedings of a financial nature, especially that tax evasion in the Sudan has become one of the most serious problems experienced by the state in present time . The study recommended working to make maximum use of the effectiveness of the methods of forensic accounting for the purpose of controlling financial performance and professional behavior at all administrative levels.

Keywords: Forensic Accounting ، Tax Evasion ، Financial Corruption.

المحور الأول: الإطار المنهجي.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة القضائية واحدة من مجالات علم المحاسبة المعاصرة والمستحدثة التي أوجدتها الظروف الاقتصادية السيئة التي اجتاحت بعض منظمات الأعمال في العالم من فساد مالي وإداري، وتقوم المحاسبة القضائية على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة من جهة ومهارات التحريات في ضوء المعرفة بالأمر القانوني من جهة أخرى. ومما دعا الى زيادة الأهمية بهذا الفرع من فروع المحاسبة والحاجة الى خدماته والاهتمام به وقوع بعض الأحداث الاقتصادية الهامة كالانهيارات المالية التي ضربت العديد من البلدان والشركات الكبيرة حول العالم مثل انهيار شركة أنرون (Enron) للطاقة ، وشركة وورلد كوم (World Com) للاتصالات الأمريكيتين، بالإضافة الى تورط شركات المحاسبة والمراجعة في ذلك مثل تستر شركة آرثر أندرسن (Arthur Andersen) علي تلك الحالات مما ترتب عليه انخفاض الثقة في التقارير المالية وكذلك في تقارير المراجع الخارجي ، وغيرهما

من الأسماء جراء التلاعب في المعايير والمبادئ المحاسبية لزيادة أرباحها في سوق الأسهم وحالات الإفلاس التي تعرضت لها بعض الشركات العالمية الضخمة مع بداية القرن الحالي ، و حدوث الأزمة المالية العالمية مطلع العام 2007م التي ألقت بظلالها السالبة على الاقتصاد العالمي بصفة عامة وعلى مهنة المحاسبة بصفة خاصة ، إضافة الى التواطؤ بين إدارات الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، وغير ذلك من الأسباب التي ترتب عليها زيادة وارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية المتعلقة بالقضايا المالية .

تعد المحاسبة القضائية واحدة من الآليات الحديثة في الفكر المحاسبي وفي مجال منع واكتشاف الغش والفساد المالي، لذلك فإن هذه الدراسة هدفها تناول المحاسبة القضائية وتأصيلها من الناحية النظرية والتعرف على جوانب تطبيقاتها في الواقع العملي، الى جانب دعم اساليبها وآلياتها للحد من ممارسات التهرب الضريبي بالتطبيق على البيئة السودانية كمحاولة من الباحث لسد بعض الثغرات الموجودة في الفكر المحاسبي التقليدي بصورة عامة والفكر المحاسبي السوداني بصورة أخص.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في الانتشار الواسع لعمليات التهرب الضريبي وما يحدثه من فجوة كبيرة على المستوى القومي بين الإيرادات الضريبية المتوقعة للدولة والإيرادات المحققة فعلياً وبيان خطورته، ودور المحاسبة القضائية كأحد المصطلحات الحديثة في الفكر المحاسبي في الكشف عن عملياته والحد منه. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية:

1. الى أي مدى يسهم تفعيل أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي؟
2. الى أي مدى يسهم تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية:

1. تمثل الدراسة إطار متكامل للمحاسبة والقانون معاً للعمل على تقديم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعاوى القضائية من خلال استخدام الأساليب المستحدثة للمحاسبة القضائية.
2. تمهد الدراسة الطريق للمحاسب الضريبي لكي يكون مستشاراً وخبيراً مالياً على مستوى عالي، ويمكنه من إجراء عمليات الفحص والتحري بطريقة أكثر شمولاً وعمقاً من المراجعة الخارجية.
3. ندرة الدراسات التي تناولت هذا الجزء المهم من جوانب المحاسبة بصورة عامة وفي العالم العربي على وجه الخصوص.

الأهمية العملية:

1. تفيد هذه الدراسة في المساهمة في ايجاد مهنة جديدة في مجال المحاسبة تتمثل في المحاسبة القضائية يمكن أن تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة مما يساهم في جعل التقارير المالية للشركات السودانية أكثر عدالة.
2. تدعم الدراسة مكاتب المحاسبة العامة وديوان الضرائب في السودان بمحاسبين إضافة الى إتقانهم ومعرفتهم بالجوانب المحاسبية أكثر تخصصاً وإماماً بالجوانب القضائية والقانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
3. تحد الدراسة من الانتشار الواسع لعمليات التهرب الضريبي بصورة عامة في العديد من الشركات بالشكل الذي يكلف الحكومات مبالغ طائلة عند التنوير بأهمية تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية.

أهداف الدراسة:

1. التعريف بطبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان أساليبها وإجراءاتها ومجالات استخدامها والمصطلحات ذات العلاقة ومبررات الاهتمام بها وتطويرها.
2. الوقوف على مفهوم التهرب الضريبي وأساليبه المستحدثة والتعرف على أنواعه والعوامل التي تساعد على ارتكابه والآثار الناتجة عنه.
3. دراسة أثر تفعيل أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي.
4. دراسة أثر تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي.

فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

- الفرضية الأولى:** للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تفعيل أساليب المحاسبة القضائية.
- الفرضية الثانية:** للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفرضيات، أما في الدراسة الميدانية فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي عن طريق تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية:** ولاية الخرطوم.
- الحدود الزمانية:** 2018م - 2021م.
- الحدود البشرية:** المحاسبين والمراجعين القانونيين داخل ولاية الخرطوم.

محددات الدراسة

1. تناولت الدراسة موضوع المحاسبة القضائية كمتغير مستقل من خلال بعدين هما الأساليب والإجراءات، غير أن هناك أبعاد أخرى في هذا الموضوع يكون لها تأثير على العلاقة بين المتغيرين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي مثل المعايير، والتأهيل والتدريب، والمهارات.
2. اقتصر تطبيق هذه الدراسة على ديوان المراجعة القومي وعدد من مكاتب المراجعة الخارجية الخاصة داخل ولاية الخرطوم وبالتالي يحد هذا من تعميم النتائج على جميع أنحاء السودان نظراً لصغر مجتمع الدراسة مقارنة مع المساحة الجغرافية التي يغطي خدماتها مجتمع الدراسة.
3. تم جمع البيانات في هذه الدراسة عند فترة زمنية واحدة ومحددة مما قد لا يساعد هذا الأسلوب في الكشف عن التغير الذي قد يحدث في المواقف والاتجاهات لأفراد عينة الدراسة مستقبلاً.

المحور الثاني: الدراسات السابقة.

دراسة. سامح (2015): هدفت الدراسة الى تحليل أبعاد المحاسبة القضائية، والمنظمات المهنية المنظمة لعملها، والمعوقات التي تواجه تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة في توضيح الدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال باعتبار أن المحاسبة القضائية من المجالات الحديثة

التي تقوم على تطوير خبرة المحاسب في تعقب الأموال المشبوهة بسبب الفساد الإداري. تتضح أهمية الدراسة في قلة الدراسات التي تناولت المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال المصرية، بالإضافة الى توجيه سلطة التشريع والهيئات المهنية والرقابية لتقييم دور المحاسبة القضائية ووضع إطار تشريعي ومهني ينظم عملها. توصلت الدراسة الى نتائج منها أن المحاسبة القضائية تلعب دوراً فعالاً في الحد من ممارسات غسيل الأموال من خلال امتلاك المحاسبين القضائيين لمهارات التحقيق والتحري إضافة الى الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة والقانون. أوصت الدراسة بإنشاء هيئة مهنية رسمية لمنح تراخيص مزاولة مهنة المحاسب القضائي ووضع المعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية.

دراسة. سليمان (2015): هدفت الدراسة الى بيان أثر التدقيق الضريبي في اكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي، وتحديد الصعوبات التي تواجهها عملية التدقيق الضريبي في سوريا. تمثلت مشكلة الدراسة في التهرب الضريبي لما ينطوي عليه من آثار سيئة على الهيكل الاجتماعي والاقتصادي والمالي في الدولة. تتضح أهمية الدراسة من خلال القواعد الضريبية وما لها من دور مهم في اكتشاف التهرب الضريبي الذي يشكل موضوعاً مهماً كونه يؤثر على الاقتصاد الوطني ككل. توصلت الدراسة الى نتائج منها أن تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي من خلال جمع عدد كاف من الأدلة والقرائن يساعد مراقب الدخل في الكشف والحد من التهرب الضريبي. أوصت الدراسة بضرورة مساعدة المكلفين على أن تكون البيانات التي يقدمونها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأن ذلك يعطي مؤشراً إيجابياً عن مصداقية الإقرارات الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب وإجراء عملية الفحص الضريبي بشكل أفضل وأكثر دقة.

دراسة. عبد الستار (2016): هدفت الدراسة الى عرض واقع المحاسبة القضائية في الاردن استنادا الى وجهتي نظر كل من القضاة من جهة والمحاسبين القانونيين من جهة أخرى حيث يفترض بهذين الجهتين أن يكونا الأكثر أهلية لتقييم هذا الواقع. تأتي أهمية الدراسة من خلال ما يمكن أن تقدمه المحاسبة القضائية من تشخيص للواقع ومتطلبات النهوض بتطبيقاتها حفاظاً على الموارد وتحقيقاً للعدالة في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية بين مختلف الجهات. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر المعلومات اللازمة عن مدى أهمية ومكانة المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الاردن. توصلت الدراسة الى نتائج منها أن الواقع الحالي للمحاسبة القضائية بعيد جداً عن تحقيق العدالة في فض النزاعات، وأن مفهوم المحاسبة القضائية لم تتبلور معانيه حتى الآن. أوصت الدراسة بالدعوة الى توجه البحث العلمي في الجامعات نحو المحاسبة القضائية والسعي لإصدار القوانين المنظمة لها من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية المعنية.

دراسة. حنان (2016): هدفت الدراسة الى الكشف عن أسباب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليه والطرق المناسبة لعلاجها. تمثلت مشكلة الدراسة في الوعي الضريبي، والتشريع الضريبي، القوانين الضريبية، السياسات الإدارية في إدارة الضرائب وكيفية جبايتها، العبء الضريبي وكيفية تقديره وتحصيله باعتبارها كلها مؤثرات تولد التهرب الضريبي وتحده منه في ذات الوقت. تتضح أهمية الدراسة من خلال دراسة مسببات التهرب الضريبي واقتراح المعالجات والحلول بهدف زيادة الإيرادات الضريبية. من النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن انخفاض الوعي الضريبي وحس المشاركة في الهم الوطني وتحمل أعباء الدولة من النفقات العامة ساعد على تفشي ظاهرة التهرب الضريبي. أوصت الدراسة بإجراء الزيارات الميدانية للمكلفين المسجلين بديوان الضرائب بغرض حصر حجم أعمالهم من واقع الطبيعة للتأكد من صحة بيانات الإقرارات وإصدار تقديرات من واقع النشاط الفعلي وبالتالي التقليل من حدة التنازع حول الضريبة بين إدارة الضريبة والمكلفين.

دراسة. عبد الرحمن (2017): تمثلت مشكلة الدراسة في أن الدعاوي والنزاعات القضائية الخاصة بالمخالفات المالية والغش في التقارير المالية للشركات والمرفوعة في المحاكم لا يتم استشارة المحاسبين والمراجعين بشأنها مما يؤدي الى تأخير الأحكام الخاصة بها. تمثلت أهمية الدراسة في زيادة المعرفة عن المحاسبة القضائية كفرع جديد من فروع المحاسبة يساهم في إجراء بحوث أخرى متعلقة به. هدفت الدراسة الى معرفة مفهوم وأهداف ومجالات وممارسات

المحاسبة القضائية والمحاسب القضائي ومؤهلاته وصفاته ومفهوم وأنواع الأزمات المالية ودور المحاسبة القضائية في التنبؤ بها. توصلت الدراسة الى نتائج منها المحاسبة القضائية هي مزيج ما بين مفاهيم التحري والتقصي والقوانين باعتبارها مفاهيم قانونية، وبين المعرفة المحاسبية والمالية والمراجعة باعتبارها مفاهيم محاسبية. أوصت الدراسة بضرورة تهيئة البيئة القانونية والمالية لتستوعب تطبيق فكرة المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المال والأعمال.

دراسة. محمد، محمد (2017): هدفت الدراسة الى الوصول الى نتائج وتوصيات يمكن أن تسهم في الحد من عمليات التهرب الضريبي في السودان. تمثلت مشكلة الدراسة التعرف على أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي. تتضح أهمية الدراسة من خلال استفادة الجهات القائمة على أمر الضرائب بالسودان في تطوير أساليب الفحص الضريبي بصورة تتحقق فيها كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي للقوائم والمالية للمساهمة في الحد من مخاطر التهرب الضريبي. توصلت الدراسة الى نتائج منها أن تقليل مستوى الثقة بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب يعتبر من مخاطر التهرب الضريبي ذات التأثير القوي على النظام الضريبي، وأن اتباع أساليب الفحص الضريبي الاختباري والتحليلي والفحص الضريبي عن طريق الحاسب الآلي يساعد في الحد من التهرب الضريبي. أوصت الدراسة بالتحديث المستمر لنظام المعلومات بديوان الضرائب بما يتلائم مع أنشطة دافعي الضرائب في السودان، ويحقق كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وبالتالي الحد من التهرب الضريبي .

دراسة. عادل (2018): هدفت الدراسة الى تحليل واقع المحاسبة القضائية في السودان من حيث المفاهيم العامة ومجالات الاستخدام والأساليب والإجراءات المتبعة ودورها في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي . تمثلت مشكلة الدراسة في الإنتشار الواسع لعمليات الفساد المالي لما له من تأثير كبير على عملية البناء والتنمية الاقتصادية ودور المحاسبة القضائية كأحد المصطلحات الحديثة في الفكر المحاسبي في الكشف عن عملياته والحد منه. ظهرت أهمية الدراسة من قلة الكتابات المتعلقة بهذا الجانب المهم من جوانب المحاسبة بصورة عامة وفي الوطن العربي على وجه الخصوص. توصلت الدراسة الى نتائج منها للمحاسبة القضائية دور كبير في حماية حقوق المستفيدين من المعلومات المحاسبية والحد من حدوث الأزمات المالية من خلال ما يمتلكه المحاسبين القضائيين من خبرات كافية ومهارات متعددة تجمع ما بين علوم المحاسبة والمراجعة والقانون وتقانة المعلومات. أوصت الدراسة بضرورة قيام برامج تأهيل علمية ودورات تدريبية عملية للمحاسبين الغرض منها التعريف بالمحاسبة القضائية وتحسين أداء مراجعي الحسابات السودانيين لمكافحة الغش والفساد المالي وتساهم في استقرار الأمن الاقتصادي.

دراسة. فضل الله (2021): هدفت الدراسة الى التعرف على الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في شفافية وجودة التقارير المالية في المصارف العراقية. تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الى التحقيق المكثف في المخالفات التي تحدث في مجال إعداد القوائم المالية الدورية والتي تقف المعايير والاجراءات المهنية المتعارف عليها عاجزة عن اكتشافها والحد من حدوثها مما يسبب فجوة كبيرة بين أصحاب تلك المؤسسات وأصحاب المصالح التنظيمية. تتضح أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية للجهات الرقابية والرقابية وصانعي القرار حيث جاءت أهميتها من ارتفاع نسبة مخاطر الممارسات المالية غير القانونية. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: أن المحاسبة القضائية تعتبر أداة مهمة بيد السلطات الرقابية المسؤولة عن كشف عمليات الاحتيال والفساد ذات الطابع المالي لحث المصارف على الشفافية في المعلومات وتحسين جودة قوائمها المالية. أوصت الدراسة بضرورة توفر تشريع قانوني يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم والمؤسسات المالية والرقابية وتطوير وتدريب المحاسبين القضائيين بحيث يكون لهم القدرة والمعرفة بالممارسات والاساليب الاحتمالية وطرق الكشف عنها.

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح للباحث أن الدراسات السابقة تناولت مفهوم كل من المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي منفصلين مع متغيرات مختلفة، ولا توجد دراسة تناولت توضيح طبيعة العلاقة بين متغيري الدراسة خاصة في بيئة الأعمال السودانية.

المحور الثالث: الإطار النظري للمحاسبة القضائية.**مفهوم المحاسبة القضائية**

تعد المحاسبة القضائية خدمة مستحدثة أوجدتها الظروف الحالية من الفساد الذي يشوب الأعمال في العالم، حيث أنها مجال من مجالات المعرفة المحاسبية الهامة والمعاصرة، فهي تهتم بالنظر في المشكلات القضائية التي تعد المحاسبة إطاراً مرجعياً لها (مجدي، 2002م، ص139). ونجد في الواقع كثير من التسميات لها فهي على سبيل المثال المحاسبة القضائية، المحاسبة العدلية، المحاسبة التحقيقية، المحاسبة الاستقصائية، المحاسبة الجنائية وغيرها، ونرى أن التسمية الصحيحة لها يجب أن تكون المحاسبة القضائية بدل العدلية أو غيرها لأن تحقيق العدل يستدعي أولاً القضاء بالأمر ثم تحقيق العدالة. أو أنها حقل من حقول المحاسبة وكلمة قضائية فيها تعني استخدامها أساساً لدى المحاكم أو القضاء في النزاعات (Mckittrick, 2009, P.7).

وفيما يلي يستعرض الباحث بعض تعريفات الكتاب والباحثين لمفهوم المحاسبة القضائية:

هي مجال من مجالات المعرفة الفكرية الحديثة التي تقوم على أساس مبدأ فكري يربط بين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية وبين ما يوفره علم المحاسبة من معلومات الغاية الأساسية منها تقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة أمام المحاكم للخروج بتقارير ترشد القضاء في إصدار أحكام عادلة بحق الأطراف المعنية (ياسر، 2016م، ص14). المحاسبة القضائية إحدى فروع المحاسبة التي تركز على ما وراء الأرقام من خلال الجمع بين المعرفة المحاسبية والقانونية بهدف مساعدة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة، بمعنى أنها تعمل على تطوير المحاسبة لتأييد وحل المشكلات المتعلقة بالنزاعات والدعوى القضائية في إطار الأنظمة والإجراءات الشرعية والقانونية (صالح، 2013م، ص25). وعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها إحدى حقول علم المحاسبة الذي ينطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والمراجعة والأساليب الكمية والقانون والبحث والتحري لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها (سامح، 2015م، ص37).

يرى الباحث أن التعريفات السابقة أعطت صورة تكاد تكون واضحة عن المحاسبة القضائية حيث أنها جميعاً تتفق على أن المحاسبة القضائية هي الاستفادة من الجوانب المحاسبية بتطبيقاتها المختلفة في دعم الجوانب القانونية، ويمكن أن نلخص مفهوم المحاسبة القضائية بأنها إحدى فروع المحاسبة الحديثة التي تقوم بالاعتماد على المعرفة المتكاملة بأساسيات ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة العامة وأمور قانونية متعلقة بالبحث والتحري وأمور أخرى متعلقة بتكنولوجيا المعلومات، تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً ويتسم بمهارات متخصصة في المحاسبة والمراجعة بجانب مهارات في البحث والتحري مما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر دقة وعمقاً وشمولاً من المراجع الخارجي، بما يساعده على إبداء الرأي الفني المتخصص المحايد في الدعوى القضائية وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية لرجال القضاء يساعدهم على البت في النزاعات القضائية وتحقيق العدالة.

أسباب ظهور المحاسبة القضائية

هنالك عدد من الأسباب أدت الى ظهور المحاسبة القضائية منها (Crumbly, 2003, P.56):

1. تفشي ظاهرة الغش والاحتيال المالي في القوائم المالية، ولجوء الإدارة الى اتباع ممارسات محاسبية احتيالية بهدف تغيير حقيقة المركز المالي للمنشأة من أجل تحقيق أهداف ذاتية خاصة بها.
2. عدم التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات بالرغم مما تسعى اليه مبادئ الحوكمة المؤسسية من أهداف إلا أن تراخي الإدارة في تطبيقها يؤدي الى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة.
3. التطور الاقتصادي المتسارع وظهور بعض حالات الفساد المالي في الشركات ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية أدى الى الطلب على خدمات المحاسبة القضائية لدعم مستويات الأداء لدى المحاكم.

4. انهيار بعض الشركات الكبرى حول العالم مثل شركة إنرون، وورلد كوم، وتايكو، وغيرها من الأسماء المدرجة بالقائمة والتي توسمت بالعار جراء التلاعب في قواعد المحاسبة لزيادة أرباحها في سوق الأسهم (عبد الستار، 2011م، ص20).

5. السلبيات الكثيرة التي وافقت استخدام تكنولوجيا المعلومات في النظم المحاسبية بالرغم من الفوائد والإيجابيات الكثيرة التي رافقت التقنيات التكنولوجية الحديثة إلا أنها وفي المقابل أفرزت سلبيات كثيرة بدأت تهدد وجودها وعلى رأس هذه السلبيات الجرائم التي ترتكب من خلالها كجرائم الحاسوب بشكل عام وجرائم الإنترنت بشكل خاص (محسن، 2005م، ص95).

أهمية المحاسبة القضائية

تتضح أهمية المحاسبة القضائية في أنها أحد المجالات الهامة والحديثة التي تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل وتحدد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي وتعمل على إعداد محاسب قضائي قادراً لكي يكون خبيراً وفاحصاً ومستشاراً فعالاً يقوم بإجراء تحريات على أقصى دقة وشمولاً وعمقاً من المراجعة الخارجية، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة (خالد، 2013م، ص77).

ومن الأسباب المهمة التي أدت الى نمو المحاسبة القضائية وزيادة أهميتها الآتي (Owojory, 2009, P.2) :

1. عدم تمكن لجان المراجعة الداخلية من تسليط الضوء على مختلف الحقائق والجوانب الخفية الأخرى لاحتيال الشركات.
 2. إن الطريقة المستعملة في تعيين مراقبي الحسابات القانونيين لا توفر ضمان الإستقلالية لأنها تحتل التواطؤ والضغط .
 3. وإن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في إبداء الرأي حول مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة قيد المراجعة مع المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية. ولا تتمثل في الكشف عن الفساد المالي أو الاحتيال والغش في القوائم المالية.
 4. يمكن للمراجعين الداخليين الكشف وبشكل مؤكد عما يحدث ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم للشروع في عمل مناسب في الوقت المناسب لعدم تمتعهم بالاستقلالية الكافية لذلك.
- يرى الباحث الى أن الاهتمام بالمحاسبة القضائية زاد بشكل ملحوظ بسبب الانتشار الواسع لعمليات الغش والفساد المالي بالشركات، ومما يدعم أهميتها زيادة الطلب عليها وحاجة منشآت المحاسبة والمراجعة لمثل هذا المجال من المحاسبة لمعاونتها من خلال آلياتها علي كشف الغش في القوائم المالية وبالتالي الوفاء بمسئولياتها تجاه الطرف الثالث، إضافة الى حاجة أصحاب المصالح لها من خلال حماية حقوقهم داخل الشركات، وحاجة القضاء الى مثل هذا النوع من الخدمات المحاسبية من أجل كشف الضرر وتحقيق العدالة.

أساليب المحاسبة القضائية

تتعدد الأساليب التي يستعين بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي والتصرفات غير القانونية، وينبغي علي المحاسب القضائي وفريقه استخدام تقنيات وأساليب محاسبية تدقيقية وتحقيقية مناسبة للكشف عن عمليات الفساد المالي أو الاقتصادي والحد منها. ومن الأساليب والتقنيات التي تستخدمها المحاسبة القضائية لجمع الأدلة واكتشاف الاحتيال ومنعه وأداء خدماتها الاستشارية والقانونية ما يلي (Curambley, 2009, P.15) :

1. الحصول على دليل الإثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
2. المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
3. تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم.
4. تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.

5. خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها والى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
 6. المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرامج الجاهزة.
 7. تعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً بشريط مشهد الجريمة .
 8. السيولة النقدية لإثبات مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيره.
 9. تحليل مصادر الأموال واستخدامها.
 10. نشرات الأسهم لتمكين من تتبع حركة أسهم الشركة.
 11. اختبارات الشمول، حيث تستثنى البيانات الصحيحة وتشمل الخاطئة فقط.
 12. استخدام النماذج المالية للوقوف على رأي الشركة تجاه مختلف أمور الزبائن أو الموردين وغيرهم.
 13. مراجعة النقطة الحرجة للبحث عن أسباب عمليات الغش والاحتيال.
 14. المراجعة التفاعلية للتحري عن النشاطات غير القانونية، وجمع الأدلة لتحديد المسؤولين عنها.
 15. المراجعة البُعدية والتي تتضمن المراجعة التشريعية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول، ومدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند الصرف وإثبات المدفوعات، وتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتحري عند الادعاءات والشكاوى المقدمة.
- مما سبق يرى الباحث أن أساليب المحاسبة القضائية متعددة ومتنوعة، ويتوقف استخدام أي منها على نقطتين هما تحديد المشكلة ونوع القضية المعروضة لدى المحكمة، ومهارة وحصافة المحاسب القضائي حيث ينبغي أن يختار الأسلوب المناسب للحالة المناسبة.

إجراءات المحاسبة القضائية

- الإجراءات هي الخطوات التي تتبعها المحاسبة القضائية لوضع أساليبها موضع التنفيذ، وتتمثل إجراءات المحاسبة القضائية في الآتي (سامح، 2015م، 763):
- 1/ المراجعة اللاحقة Reactive Audit: وتشمل إجراءات التحريات عن الأشخاص والعمليات المشكوك في عدم قانونيتها للحصول على الأدلة اللازمة للفصل في الجرائم الاقتصادية.
 - 2/ المراجعة السابقة Proactive Audit: وتشمل:
 - تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من صحة المعاملات المالية التي تقوم بها الشركة.
 - تقييم الأدوات المستخدمة في إجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الجرائم الجنائية ذات الطابع الاقتصادي.
 - تقييم مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية والسياسات والقوانين ذات الصلة بنشاط الشركة.
- وفي دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية أوضحت أن إجراءات المحاسبة القضائية تصنف كما يلي (Durkin, 2014):

1. متابعة الأشخاص واسعي الاطلاع: الغرض من هذا الإجراء جمع الأدلة من الحقائق التي يتم كشفها والمعلومات الأخرى المقدمة من الشهود حيث يمكن في كل مقابلة اكتشاف سجلات جديدة أو شهود إضافيين.
2. مراجعة الوثائق العامة والتحقيقات المساندة: وتتضمن فحص المعلومات التاريخية والحالية، وسجلات الشركة والشركاء، والسجلات المدنية والجنائية، وأنشطة تجارة الأسهم لأعضاء مجلس الإدارة، وأي سجلات أخرى قد تكون مفيدة للمحاسب القضائي في تسهيل مهمته.
3. المصادر السرية: في كل المنظمات تقريباً هناك أشخاص يرغبون في تقديم المعلومات شرط أن يظلوا مجهولين، ولكن على الرغم من أهمية المعلومات التي تقدمها المصادر السرية على المحاسب القضائي أن يوازن بين الفائدة من الاعتماد على هذه المعلومات من ضررها لأنه قد تكون لمصدر هذه المعلومات مصلحة مخفية .

4. التحليل المختبري للدليل المادي أو الإلكتروني : مثل تحليل بصمة الأصابع، التوقيعات المزورة، المستندات المصورة أو المعدلة، النماذج المنسوخة على الأقراص الصلبة للحاسوب، تحليل القوائم المالية ، القدرة على استرجاع المستندات والملفات المحذوفة، وغيرها من الإجراءات .

5. المراقبة المادية والإلكترونية : المراقبة المادية لمتابعة الأشخاص، والمراقبة الإلكترونية لمراقبة الأصول. وتجرى هذه الإجراءات في ظروف محددة حسب الظروف، فقد يوصي العميل بتركيب كاميرات تصوير مثلاً لمراقبة أماكن معينة من الشركة مثل أماكن تحميل المخزون، وأماكن حفظ المستندات، وغرف الأموال .

وعلى الرغم من أن كل ارتباط يتطلب إجراءات مراجعة ومحاسبة خاصة به، إلا أن العديد من ارتباطات المحاسبة القضائية قد تتطلب إتباع الخطوات التالية (Ibex, 2006, P.15) :

1. التنسيق لمقابلة العميل : يجب على المحاسب القضائي مقابلة العميل لتحديد مجال الارتباط لمعرفة ماهية المشكلة وتحديد أبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت الى حدوث المشكلة سواءاً كانت دوافع شخصية إجرامية أم خطأ غير مقصود أدت لظهورها .

2. التمسك بالاستقلالية : كما أن المراجع القانوني يجب أن يكون مستقلاً عند تقديمه لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقوم بالمصادقة عليها، كذلك فإن على المحاسب القضائي الالتزام بالاستقلالية فمصادقية المحاسب القضائي من السهل التشكيك فيها إذا كانت نتائج الارتباط تتعلق بدعوى قضائية .

3. التخطيط الجيد للارتباط : فالتخطيط الصحيح المسبق ضروري إلى أي نوع من الارتباطات فالخطة يجب أن تكون مشابهة لبرنامج المراجعة من حيث تخطيط تفاصيل الأهداف والإجراءات بشكل يحدد مجال الارتباط والغرض من النتائج التي يمكن التوصل إليها .

4. جمع الأدلة وأداء التحليلات : يجب على المحاسب القضائي أن يكون ملم بقواعد المراجعة والمحاسبة وتقنيات التحقيق للتأكد من صحة المعلومات والإحاطة بالقضية محل النزاع قبل الإدلاء بالرأي .

5. التوصل للاستنتاجات وإعداد التقرير : المحاسب القضائي يجب أن يكتب التقرير النهائي بأسلوب يوضح فيه طبيعة المهمة ومجال العمل وأن يبين المدخل المستخدم في استكشاف المعلومات وتفاصيل النتائج والآراء التي توصل إليها وأدلة الإثبات التي جمعها دون إغفال أي حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير .

المحور الرابع : الإطار النظري للتهرب الضريبي .

مفهوم التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي تشترك فيها كل دول العالم الا ان درجتها تختلف تبعاً للنظام السياسي والاجتماعي والاقتصادي وحتى القانوني والاخلاقي في تلك الدول ، وقد توصلت بعض الدراسات الى أن جريمة التهرب الضريبي تعتبر إحدى سمات الدول المتخلفة إقتصادياً بل هو سبب رئيسي في تدهور واقعها الاقتصادي لاسيما إذا علمنا أن التهرب الضريبي قد يضيع على الخزينة العامة نسبة كبيرة من الإيرادات مما يؤدي الى تدهورها وهذا بطبيعة الحال سيترتب عليه تراجع كبيراً في عملية التنمية الاقتصادية كما أنه سيؤدي الى عرقلة سير عمل مؤسسات الدولة من ناحية أخرى .

يعرف التهرب الضريبي (Tax Evasion) بأنه قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلاً) ، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون وتنطوي على الغش والخداع وسوء النية ، ويعد التهرب الضريبي جُرمًا يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويُعرض الضالعين فيه للمساءلة أمام القضاء وعقوبات مدنية وجنائية قد تصل إلى السجن ، ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي المجرّم قانوناً والتجنب الضريبي (Tax Avoidance) الذي يتوسل طرقاً وأساليب مشروعة لا يحاسب عليها القانون ، وإن كان بعضها مدفوعاً ببنية استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القوانين بنية تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن (شبكة الجزيرة الاعلامية، 2019م) . ويعرف أيضاً بأنه إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة الواجبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة أو التخلص منها جزئياً (علي، 2018م، ص265) .

أسباب التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من الظواهر العامة التي يصعب قياسها ، ومن النادر جداً أن تجد نظاماً ضريبياً يخلو من بعض أساليب التهرب سواء كان النظام في الدول المتقدمة أو في الدول النامية ، ولكن مهما كانت نسبة التهرب الضريبي فلا بد من النظر الى أسبابها في اتجاهات أربعة هي (عبدالقادر، 2014م، ص54) :

1. أسباب أخلاقية : نعني بالأسباب الأخلاقية ضعف الشعور المالي كواجب إجتماعي و وطني لدى بعض المكلفين، فهم يرون أن سرقة الحكومة أو سلطات الضرائب ليست جريمة بل يراها البعض رياضة إجتماعية تظهر مدى الذكاء الذي يتمتعون به .

2. أسباب سياسية : وتتقشى هذه الأسباب عندما لا تتوفر الثقة في الحكام ، وفي هذه الحالة فإن الضريبة لا تكون مقبولة من الجميع بل ينظر إليها على أنها مصادرة للممتلكات من قبل الدولة ، فعندما تفرض الضريبة كأداة لتطبيق هدف سياسي فإن الذين يتحملون أعباءها سيعتقدون أنهم قمعوا من أصحاب ذلك الهدف وبالتالي يلجؤون الى التهرب كوسيلة للمقاومة ، وبهذا يكون التهرب الضريبي ضرورة لمحاربة حكم الطغيان والإستبداد .

3. أسباب إقتصادية : تلعب الأحوال الإقتصادية دوراً هاماً في سداد الضريبة ، فالممول الذي يجد نفسه في حالة نمو اقتصادي يقوم بسداد الضريبة عن طيب خاطر لأن هذا النمو يسمح له بجني أرباح كثيرة تفوق ما يدفعه لسلطات الضرائب ، ولكن إذا شعر المكلف بأن الحالة الإقتصادية العامة تواجه مرحلة صعبة فسيحاول التهرب من الضريبة حتى لا يصاب مشروعه بالفشل حيث يعتقد أن التهرب من سداد الضريبة هو أفضل طريقة للحفاظ على ممتلكاته .

4. أسباب فنية : تتمثل الأسباب الفنية في التعقيدات التي تغطي النظام الضريبي فالتطور الذي واكب النظام الضريبي قد قاد الى سلسلة من التعقيدات التي يصعب حلها بواسطة مفتشي الضرائب ، وكذلك الإختلاف في فئات التعريفات الجمركية من سلعة الى أخرى ، والإعفاءات والإستثناءات التي تمنح لبعض القطاعات الإنتاجية ، وغيرها من التعقيدات في النظام الضريبي قد قادت الى التهرب الضريبي دون أن يكون في ذلك مخالفة للقانون .

أساليب التهرب الضريبي

تتعدد الطرق والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات من أجل التهرب من أداء الضرائب، ومنها ما يلي (طارق، 2015م، ص144) :

1. تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالإستناد الى سجلات أو مستندات مصطنعة ، مع تضمين بيانات تخالف ماهو مثبت بالدفاتر أو السجلات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب .

2. تقديم المكلف الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ماهو مثبت في ما لديه فعلاً من دفاتر أو مستندات أخفاها .

3. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو أي مستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .

4. إتلاف أو إخفاء دفاتر أو سجلات أو مستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لدين الضريبة .

وقد أشار آخرون أن أساليب التهرب الضريبي تشمل الآتي (خليل، 2004م، ص552) :

1. تقديم المكلف بيانات غير صحيحة بالإقرار الضريبي بأن يغفل أو ينقص أو يحذف منه دخل أو جزء من الدخل وتأثر ذلك على مقدار الضريبة بشكل ملموس.

2. إعداد أو حفظ أو السماح بإعداد أو حفظ أي دفاتر أو مستندات صورية أو مزورة أو إخفاء أو إتلاف أي حسابات أو مستندات كلياً أو جزئياً بقصد التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً .

3. امتناع المكلف عن تقديم أي معلومات تتطلب منه لغرض الضريبة ، أو إعطاء بيانات أو معلومات غير صحيحة تتعلق بمسئوليته أو مسؤولية شخص آخر في دفع الضريبة أو التأثير في مقدارها.

يرى الباحث أن أساليب التهرب الضريبي وإن تعددت فإن الهدف النهائي منها هو تخفيض مبلغ الضريبة الواجب أدائها لصالح الدولة ، من خلال تخفيض الأرباح المصرح بها، وهي أساس احتساب الضريبة على الدخل.

أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي الى ثلاثة أقسام رئيسية هي (كاظم، 2012م، ص13) :

1. التهرب المشروع : وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ، وقد تكون هذه الثغرات مقصودة من طرف المشرع بغرض تحقيق بعض الغايات الإقتصادية والإجتماعية ضمن شروط تشجيعية معينة .
 2. التهرب غير المشروع : وهو تهرب مقصود من قبل المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالإمتناع عن تقديم تقارير بأرباحه أو بتقديم تقرير ناقص أو كاذب ، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة أو غيرها من الطرق والأساليب .
 3. التهرب الدولي : وهذه الصورة من صور التهرب تتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للأرباح التي من المفروض أن تخضع للضريبة في البلد التي حققت فيه فعلاً الى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي المنخفض .
- يرى الباحث أن أنواع التهرب الضريبي وإن تعددت فإن النتائج المترتبة عليها تكاد تكون واحدة وهي خرق ثغرات واضحة في الاقتصاد القومي والتأثير على الميزانية العامة للدولة .

آثار التهرب الضريبي

يحد التهرب الضريبي كثيراً من قدرة الدولة على تعبئة الموارد وتوفير الإيرادات اللازمة لتمويل الإنفاق العمومي ، وهذا من شأنه أن يضعف جودة الخدمات العمومية المقدّمة، ويقلل فرص الاستثمار في البنى التحتية والمرافق الضرورية ، ويحول دون نهج السياسات الحكومية التي تحفز النمو الاقتصادي وتحقق التنمية ، وبسبب نقص الموارد وعجز الميزانية تصبح الضريبة فاقدة للشرعية (سهاد، 2013م، ص11) ، ويمكن تلخيص تلك الآثار في النقاط التالية (محمد، 2010م، ص53).

1. انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين وبالتالي تنخفض الاستثمارات وكذلك النفقات مما يؤدي الى تدني الخدمات .
2. رفع سعر الضريبة المفروضة أو فرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل في الإيرادات نتيجة التهرب الضريبي .
3. اضطراب الحكومة الى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء الى القروض الخارجية ، وهذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض ودفع الفوائد المترتبة عليها .
4. الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب والذي يربي أجيالاً تمتهن الإحتيال والنصب والتلاعب .
5. عدم تحقيق العدالة الضريبية بحيث تدفع فئة من المكلفين الضريبة ولا تدفعها الفئة الأخرى .

طرق مكافحة التهرب الضريبي باستخدام المحاسبة القضائية

هناك عدة طرق لمحاولة مكافحة التهرب الضريبي باستخدام التوجيهات الفكرية للمحاسبة القضائية منها ما يلي (ياسر، 2016م، ص19) :

1. مراجعة التشريعات الضريبية ، فالتشريع المالي والضريبي الجيد والمتربط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة .
2. تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية التجارية الأصولية لتحديد أرباحهم الحقيقية الخاضعة للضريبة بالشكل الصحيح .

3. إجبار أصحاب الأعمال على إعداد قوائم وتقارير مالية خالية من أي تلاعب وتقديمها للجهات الضريبية في وقتها المحدد لتقييم وضعها المالي بشكل صحيح .
 4. مكافحة التهرب الدولي بإلزام المكلفين بأن يبينوا في تصريحاتهم أملاكهم الموجودة في الخارج وأوجه النشاطات التي يباشرونها في الخارج .
 5. الترابط بين الجهات والأجهزة المختلفة في الدولة حيث أن أغلبية المكلفين لديهم معاملات مختلفة تربطهم بالدولة مثل الوزارات والمصارف والإدارات والهيئات وغيرها من مؤسسات الدولة .
 6. نشر الوعي الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية لجميع الفئات التي يشملها قانون الضرائب .
 7. تحسين الجهاز الإداري الضريبي بما يتلائم بتوجهات العصر الحديث.
- يرى الباحث أن من المهم جداً في طرق مكافحة التهرب الضريبي أخذ الحالة النفسية للمكلف في الاعتبار حيث لا بد من تجنب فرض ضرائب متعددة وثقيلة ترهق كاهل المكلف وتشجعه على التهرب ، إضافة الى الاهتمام بعلاقات المكلفين مع الإدارة الضريبية وذلك بتكوين إدارة لخدمات المكلفين تقوم على إحتياجاتهم وتعمل على حل مشاكلهم .

المحور الخامس : الدراسة الميدانية .

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المراجعين الخارجيين بديوان المراجع القومي والمراجعين الخارجيين المعتمدين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة والمجدين للترخيص حتى نهاية العام 2017م ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء كأداة للدراسة من خلال الإطلاع على أدبيات الفكر المحاسبي ذات الصلة بموضوع الدراسة وكذا الإطلاع على ما توفر من الدراسات السابقة للإستفادة منها في تصميم محاور الإستبانة ، وقام بتوزيع عدد (60) استمارة استبانة على المستهدفين ، واستجاب عدد (60) فرداً أي ما نسبته (100%) من المستهدفين ، حيث أعادوا الاستبانة بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة ، وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية ، الأفراد من مختلف التخصصات العلمية ، الافراد من مختلف المؤهلات المهنية ، الافراد من مختلف سنوات الخبرة كما في الجدول (1) والشكل (1) التاليين :

جدول رقم (1)

التوزيع التكراري لمتغيرات أفراد عينة الدراسة

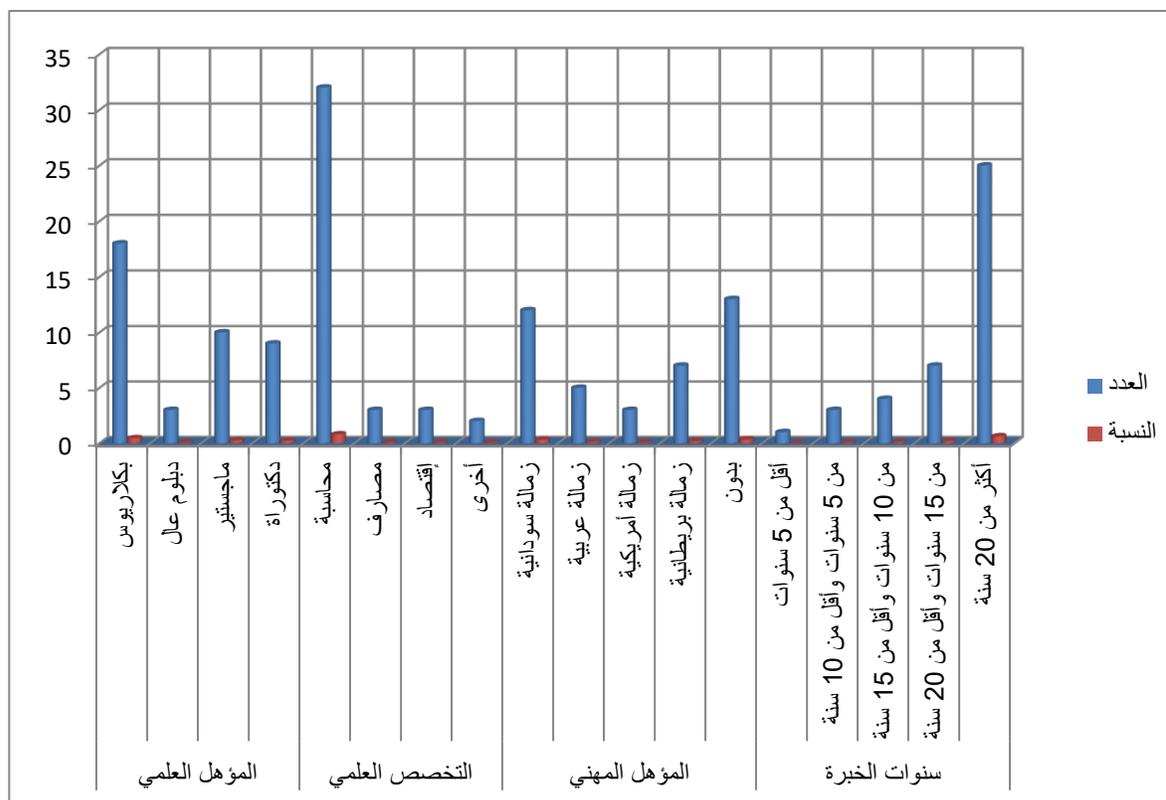
المتغير	العدد	النسبة	
المؤهل العلمي	بكلوريوس	27	45%
	دبلوم عال	5	7.5%
	ماجستير	15	25%
	دكتورة	13	22.5%
التخصص العلمي	محاسبة	48	80%
	مصارف	5	7.5%
	إقتصاد	4	7.5%
	أخرى	3	5%
المؤهل المهني	زمالة سودانية	18	30%
	زمالة عربية	8	12.5%
	زمالة أمريكية	4	7.5%
	زمالة بريطانية	10	17.5%
	بدون	20	32.5%

2.5%	2	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
7.5%	5	من 5 سنوات وأقل من 10 سنة	
10%	6	من 10 سنوات وأقل من 15 سنة	
17.5%	10	من 15 سنوات وأقل من 20 سنة	
62.5%	37	أكثر من 20 سنة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

شكل رقم (1)

التوزيع التكراري لمتغيرات أفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول

التحليل الوصفي لعبارات أساليب المحاسبة القضائية : يتم حساب الوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في إجابات المحور وذلك كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (2)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	مراجعة تشريعية تقوم على تفويض شرعية الشركة والتأكد من مدى التزام الشركات بالقوانين والأحكام والتشريعات .	4.00	0.679	أوافق

2	تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية والتأكد من الاحتفاظ بسجلات محاسبية مناسبة تحتوي معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها	4.00	0.879	أوافق
3	استخدام أدوات التحليل والقياس المختلفة لتعزيز إمكانية الوصول الى النتائج وربطها بالمسببات .	4.00	0.738	أوافق
4	أسلوب التشكيك في الوثائق للتأكد من سلامة المستندات من التعديل أو التزييف أو الحذف .	4.00	0.716	أوافق
5	استخدام برامج مساعدة محوسبة لمعالجة بعض البيانات المالية المهمة بنظام معلومات الممول .	4.00	0.716	أوافق
6	التنقيب والبحث عن البيانات المالية المخفية في نظم الإللكترونية والتأكد من سلامة المستندات من التعديل أو التزييف أو الحذف .	4.00	0.761	أوافق
7	التحري عن الإستتافات وإجراء التحريات اللازمة عن الشكاوى والإدعاءات المقدمة للقضاء .	4.00	0.898	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (2) يتضح الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات أساليب المحاسبة القضائية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.67 - 0.89) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني :

التحليل الوصفي لعبارات إجراءات المحاسبة القضائية : يتم حساب الوسيط لعبارات المتغير المستقل لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في إجابات المحور وذلك كالآتي :

جدول رقم (3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تقييم الأدوات المستخدمة في إجراء الفحص والمتابعة لتحديد المخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي .	4.00	0.637	موافق
2	التخطيط الجيد لعمليات الفحص من حيث الأهداف والمنهجية والإجراءات والغرض من النتائج التي يمكن التوصل إليها .	4.00	0.601	موافق
3	مراجعة الوثائق العامة والتحقيقات المساندة وفحص دفاتر وسجلات الممولين .	5.00	0.608	موافق بشدة
4	إجراءات التحريات عن الممولين والعمليات المشكوك في عدم قانونيتها للحصول على الأدلة اللازمة للفصل في التهرب الضريبي .	5.00	0.550	موافق بشدة
5	دراسة حجم التهرب وتجهيز المستندات والتقارير والأدلة لإرسالها للقضاء ومساعدته في إصدار الأحكام العادلة .	4.00	0.577	موافق
6	تقديم المستندات والتقارير والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فني لحجم التهرب مع عرض لوجهات نظر الممول .	4.00	0.710	موافق

7	الإستعانة بالخبراء الفنيين في حالة البحث عن الأدلة المالية المشكوك فيها في النظم المحاسبية الإلكترونية المعقدة .	4.00	0.820	موافق
---	--	------	-------	-------

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (3) يتضح الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات أسلوب المراجعة البعدية في المحاسبة القضائية .
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.55 - 0.82) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث :

التحليل الوصفي لعبارات التهرب الضريبي : يتم حساب الوسيط لعبارات المتغير التابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري والتجانس في إجابات المحور وذلك كالآتي :

جدول رقم (4)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	التهرب الضريبي يمكن أن يكون عملاً شرعياً وقانونياً ، ويمكن أن يكون بطريقة غير قانونية .	5.00	0.661	موافق
2	تتعدد أسباب ودواعي التهرب الضريبي حسب الأحوال الاقتصادية والسياسية بالدولة والعوامل الأخلاقية للمكلفين.	4.00	0.943	موافق
3	تتعدد طرق وأساليب المكلفين في التهرب الضريبي ، كما أن حجم التهرب الضريبي يختلف من مكلف لآخر.	4.00	0.700	موافق
4	يحد التهرب الضريبي كثيراً من قدرة الدولة على وتوفير الإيرادات اللازمة للتمويل والإنفاق العام.	5.00	0.621	موافق
5	من طرق مكافحة التهرب الضريبي مراجعة التشريعات الضريبية ونشر الوعي الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.	5.00	0.605	موافق
6	اتباع أساليب فحص ضريبي إلكترونية في بيئة نظم المعلومات المحوسبة يساعد في الحد من التهرب الضريبي .	5.00	0.608	موافق
7	للتهرب الضريبي عدة أنواع غير أن النتائج المترتبة عليها واحدة وهي خرق ثقرات واضحة في الاقتصاد القومي.	5.00	0.659	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (4) يتضح الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات الفساد المالي.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور الثالث بين (0.60 - 0.94) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة .

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي ، تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق

"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة " حسب متطلبات التحليل الإحصائي حيث يتم تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية وبعد ذلك سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد للتأكد من صحة فرضيات الدراسة .

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي : " للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تفعيل أساليب المحاسبة القضائية " وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) والتهرب الضريبي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.742	2.203	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.770	-0.509	\hat{B}_1
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد (R^2)
			21.908	أختبار (F)
			$\hat{y} = 2.203 - 0.590x1$	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (5) يتضح الآتي :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80) .
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.64)، هذه القيمة تدل على أن استخدام أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل تساهم بـ (64%) في التهرب الضريبي (المتغير التابع) .
 3. 2.203: متوسط التهرب الضريبي عند استخدام أساليب المحاسبة القضائية يساوي صفرأ .
 4. -0.509: وتعني زيادة أساليب المحاسبة القضائية وحدة واحدة يقلل التهرب الضريبي بـ 51% .
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على : " للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تفعيل أساليب المحاسبة القضائية " قد تحققت .

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي : " للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية " وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل ممثل بـ (x2) والتهرب الضريبي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين إجراءات المحاسبة القضائية و التهرب الضريبي

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.227	2.129	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.631	-0.533	\hat{B}_1
			0.84	معامل الارتباط (R)
			0.71	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			31.704	أختبار (F)
$\hat{y} = 2.129 - 0.533x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (6) يتضح الآتي :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.84) .
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.71)، هذه القيمة تدل على أن تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل تساهم بـ (71%) في التهرب الضريبي (المتغير التابع) .
 3. 2.129: متوسط التهرب الضريبي عند تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية يساوي صفرًا .
 4. -0.533: وتعني زيادة إجراءات المحاسبة القضائية وحدة واحدة يقل التهرب الضريبي بـ 53% .
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على : " للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية " قد تحققت.
- عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد :

جدول رقم (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة القضائية ، إجراءات المحاسبة القضائية) على المتغير التابع (التهرب الضريبي)

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.241	2.035	B_0
معنوية	0.000	5.012	-0.097	B_1
معنوية	0.000	4.120	0.369	B_2
			0.84	معامل الارتباط المتعدد (R)
			0.71	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			53.484	أختبار (F)
$\hat{y} = 2.035 - 0.097x_1 + 0.369x_2$ النموذج				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2021م .

من الجدول (7) يتضح الآتي :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين أساليب المحاسبة القضائية وإجراءات المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.84) .

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.71)، هذه القيمة تدل على أن أساليب المحاسبة القضائية وإجراءات المحاسبة القضائية كمتغيرات مستقلة تساهم (71%) في التهرب الضريبي (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (53.484) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية ، أساليب المحاسبة القضائية بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.012) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، إجراءات المحاسبة القضائية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.120) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة القضائية وإجراءات المحاسبة القضائية) على المتغير التابع (التهرب الضريبي) .

المحور السادس : النتائج والتوصيات .

أولاً : النتائج :

في ضوء الدراسة النظرية المتعمقة ، وما اشتملت عليه من أدبيات ودراسات سابقة حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي بالإضافة الى التحليل الإحصائي الذي تم إجراءه في المحور الرابع من الدراسة توصل الباحث الى النتائج التالية :

1. للمحاسبة القضائية دور مهم وفعال في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تفعيل أساليب المحاسبة القضائية .
2. للمحاسبة القضائية دور مهم وفعال في الحد من ممارسات التهرب الضريبي عند تنفيذ إجراءات المحاسبة القضائية .
3. أن هناك حاجة ماسة من جانب المراجعين الخارجيين ومن جانب الإدارات الضريبية الى خدمات المحاسبة القضائية في البيئة السودانية نظراً لأهميتها ودورها في فض المنازعات والدعاوى القضائية ذات الطابع المالي .
4. أن الوعي بأهمية ودور المحاسبة القضائية في فض المنازعات الضريبية بدأ يزداد على خدماتها ، وأن هناك فوائد سوف تتحقق من تعليم ممارسة المحاسبة القضائية .
5. هناك عدد من العوامل ساعدت على زيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية منها الإنتشار الواسع لعمليات الفساد الإداري والمالي والتهرب الضريبي في الشركات فضلاً عن التطور الاقتصادي المتسارع ومحدودية عمليات المراجعة الداخلية والخارجية .

ثانياً : التوصيات :

في ضوء ماتوصل اليه الباحث من نتائج يوصي الباحث بالآتي :

1. العمل على الإستفادة القصوى من فاعلية أساليب المحاسبة القضائية بغرض ضبط الأداء المالي والسلوك المهني في جميع المستويات الإدارية .
2. نشر ثقافة المحاسبة القضائية بين الشركات والمؤسسات السودانية ورجال القضاء والقانون ، والتنوير بمجالات عملها وأساليبها وإجراءاتها بغرض المساهمة في ترشيد القرارات وتقديم تأكيدات معقولة حول سلامة البيانات والتقارير المحاسبية من شبهات التهرب الضريبي وبما يزيد الثقة في مجالات المحاسبة المختلفة .

3. ضرورة قيام برامج تأهيل علمية ودورات تدريبية عملية وندوات تثقيفية لممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعة الغرض منها التعريف أكثر بمفاهيم المحاسبة القضائية وتحسين أداء مراجعي الحسابات السودانييين لمكافحة الغش والفساد المالي المتفشى في المجتمع السوداني بصورة عامة والتهرب الضريبي بصورة أخص.

4. إنشاء وحدة للمحاسبة القضائية داخل ديوان الضرائب للعمل مع الأجهزة الرقابية المعنية بمكافحة التهرب الضريبي تعمل على محاربة التهرب وتساوم في استقرار الأمن الإقتصادي .

5. نشر الوعي الضريبي بين المواطنين من خلال حملات توعية مرئية ومسموعة ومقروءة، ورفع روح المواطنة لدى المكلفين حتى يتولد لديهم الحس الوطني ويقومون بسداد الضريبة بشكل طوعي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

ثانياً: الرسائل العلمية

ثانياً: المجلات والدوريات

1. حنان علي عبد الهادي. (2016) أثر التهرب الضريبي على الإيرادات الضريبية (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهرى، كلية العلوم الإدارية والإقتصادية، دراسة ماجستير غير منشورة).
1. خالد محمد علي أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي (بني سويف : جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الدوالي الأول لكلية التجارة بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية ، 2013) .
1. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية (عمان: دار الحامد للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2004).
2. سامح محمد لطفي سعودي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، السنة التاسعة عشر، العدد الثالث، 2015).
3. سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي (اللاذقية: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، 2015).
4. سهاد كشكول، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد الرابع والعشرون، الفصل الثالث، 2013).
5. صالح عبد الرحمن السعد، المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 27، العدد الأول، 2013).
2. طارق عبدالعال حماد. (2015م) مشكلات ضريبية معاصرة (القاهرة: دار الكتب المصرية).
2. عادل صلاح الدين محمدينور ، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2018) .
6. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن ، دور المحاسبة القضائية في التنبؤ بحدوث الأزمات المالية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، عمادة البحوث والتنمية والتطوير ، مجلة حوض النيل ، المجلد العاشر ، العدد التاسع عشر ، 2017) .

7. عبدالستار عبدالجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة (الدوحة : جمعية المحاسبين القانونيين القطرية QCPA ، ورقة عمل مقدمة لندوة علمية حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر ، 2011) .
8. عبدالستار عبدالجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن (عمان : جامعة الاردن ، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال ، المجلد الثاني عشر ، العدد الأول ، 2016) .
3. عبدالقادر محمد أحمد، كتاب الضرائب (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، الطبعة الثانية، 2014م) .
9. فضل الله أحمد عبد ، دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية (بغداد : جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 16 ، العدد 56 ، 2021) .
10. كاظم صالح حسن ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد (بغداد : هيئة النزاهة العراقية ، دائرة الشؤون القانونية ، قسم البحوث والدراسات ، 2012) .
11. مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية عن تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال المالي (مصر : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول – 2002) .
4. محسن أحمد الخضري ، حوكمة الشركات (الاسكندرية : مجموعة النيل العربية ، الطبعة الأولى ، 2005) .
12. محمد أبكر ، محمد جار النبي ، أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (كسلا : كلية الشرق الأهلية ، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية ، العدد الخامس ، 2017) .
13. محمد سليم وهبة ، التهرب الضريبي واقع وتحديات (صنعاء : الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ، المؤتمر الثاني ، 2010) .
14. ياسر زعاريير وآخرون ، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الاردنية (المجلة الدولية للبحوث الاسلامية والانسانية المتقدمة ، المجلد السادس ، العدد الثالث ، 2016) .

المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Crumbly, D, Larry, **The Evidentiary Basis of Forensic Accounting**, Journal of Forensic Accounting, Vol&ER.July, 2003) .
2. Crumbley, D, Larry, **Forensic and Investigative Accounting** - 4th edition – Amazon com.USA.2009.
3. Ibex, Ted; Grippo, Frank, **Forensic Accounting: Should it be a Required Course for Accounting Majors?** (The Journal of Applied, vol. 24, N0.1, First Quarter, 2008) p4.
4. Mckittrick, Chris, **Forensic Accounting It's Broader Than You Might Think And It Can Help Your Organization** (The Mckittrick Report May, Report Issue 1, 2009) .
5. Owojori, A.A, **The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World** (European Journal of Scientific Research, ISSN 1450-216X, Vol. 29, 2009) No. 2.

المواقع الإلكترونية :

1. Zysman Alan : www.forensicaccountinginformation.com. 2011.
2. Durkin, Ronald L, et al, **Discussion paper: using forensic procedures and specialists in financial statement audits** - www.aicpa.org .2014.