

المقدمة

ان غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين يؤدي الى التهرب الضريبي ، كما ان حالات عدم الرضا لدى المكلفين عن اداء السلطة المالية ، وعن مستوى تقديم الخدمات العامة ، اذ ان دافع الضريبة لا يجد اثرا لمساهمته بدفع الضريبة في مستوى الخدمات العامة ، مما يجعله يبحث عن وسيلة يتجنب بها دفع الضريبة ، كما ان عدم تفعيل القوانين الرادعة للتهرب الضريبي ، ووجود الفجوات في قانون الضريبة التي تسمح بالتهرب الضريب ، فضلا عن الازدواج الضريبي ، بسبب عدم وجود الاتفاقيات الدولية لتلافي حالات الازدواج الضريبي ، واما الاستنتاجات المتعلقة بالمحور الثاني فان مراقب الحسابات مسؤول عن التقارير المالية غير الدقيقة ، والتي لا تعكس حقيقة الوضع المالي عن المكلف بدفع الضريبة ، وربما يكون مراقب الحسابات سبب في التهرب الضريبي ، اذ انه تربطه علاقة مصالح مشتركة مع المكلف بدفع الضريبة ، لكون المكلف هو زبون عند مراقب الحسابات ، مما يدفعه الى التحيز الى المكلف بدفع الضريبة ويحول من دون الكشف عن التهرب الضريبي ، كما ان مراقب الحسابات مسؤول عن اعمال مراقبي الحسابات ، والخبراء الذين يشرف عليهم ، وتتوافر لديه القناعة بأعمالهم ، كما ان مراقب الحسابات مسؤول اخلاقيا تجاه كل طرف يتضرر نتيجة الاهمال الجسيم في تدقيق البيانات المالية ، واما المحور الثالث المتعلق بديوان الرقابة المالية ، فان عملية مكافحة التهرب الضريبي تتطلب وجود تنسيق مشترك بين الاجهزة الرقابية وعلى رأسها ديوان الرقابة المالية ، والسلطة الضريبية ، وان ضعف الاجراءات الرقابية يسهم في زيادة حجم التهرب الضريبي ، وان فحص نظام الرقابة الداخلية من ديوان الرقابة المالية يعد الخطوة الاستراتيجية في مكافحة التهرب الضريبي ، وكلما كان دور ديوان الرقابة فعالا ساعد على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

منهجية البحث

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في الاثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي وكذلك الاثار الاقتصادية الناشئة عنه

اهمية البحث :

اهمية البحث تكمن في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على اهم الاسباب التي تدفع الى التهرب منها ومعرفة الطرق والوسائل المشعبة لدى الاشخاص في التهرب من الضريبة وايضا التعرف على الوسائل والطرق التي يجب اتباعها من اجل مكافحة التهرب من الضريبة ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

فرضية البحث :

تفعيل اجراءات الرقابة المالية والتي تساهم بشكل كبير في الحد من التهرب الضريبي والتي تساعد على زيادة الاجراءات الضريبية .

هيكلية البحث :

تضمن البحث ثلاثة مباحث اذا جاء المبحث الاول تحت عنوان الرقابة المالية بمفهومها النظري في حين تناول المبحث الثاني التهرب الضريبي اما في المبحث الثالث فقد تناول الباحث دور الرقابة المالية في الحد من التهرب الضريبي واهم المؤشرات الاحصائية لها .

المبحث الاول

الاطار النظري (مفهوم الرقابة المالية)

المبحث الاول : نشأة واهداف الرقابة المالية

اولا: نشأة الرقابة المالية

ترجع نشأة الرقابة المالية الى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وادارته نيابة عن الشعب ، فقد كان لدى الفراعنة في مصر رقابة تهتم بضبط المحاصيل بأعتبرها اهم الاشياء التي يمكن اقتضاء منها

وقد اتسع نشاط الادارة العامة وازداد حجم المال العام مع تطور وظيفة الدولة من المحافظة على الامن الداخلي والخارجي واقامة العدل الى التدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي ، ولما كانت الرقابة لصيغة الصلة بالادارة وما تقوم به الدولة من رقابة مالية تدور مع المال العام وجود او عدمه ، وتعتبر الرقابة المالية ركنا من اركان الادارة في الدولة الحديثة وتحتل مكانا هاما بين التخطيط والتنظيم والتوجيه ويرتبط كل منهما بالآخر ارتباطا وثيقا ، فبدون التخطيط لا توجد رقابة حيث لم يسبق تحديد الاهداف المطلوب تحقيقها والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق هدف معين في زمن محدد .

(د. الكفراوي ، ١٩٨٩ ، ص ١٧-١٨)

الرقابة المالية

مفهوم الرقابة المالية :-

اختلف الكتاب في ماهية الرقابة ولذلك فقد تعددت التعاريف التي نتناولها ، وعرفت كالآتي

:

من الناحية القانونية :

بانها عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة اصدار القرارات اللازمة لانجاح مشروعات الخطة فهي تخوله حق دستوري او قد يخوله قانون معين كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي الى اهداف التنظيم الاداري الذي تتطلبه الدولة ، وفي هذا المعنى تتراوح الرقابة بين المراجعة اللاحقة وبين فرض سلطة ادارية تلزم المشروع باوضاع معينة او بضرورة الحصول على تصريح ببعض الاعمال واقرارها .

وعرفت الرقابة المالية في المؤتمر العربي الاول للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والادارية وتهدف الى المحافظة على الاموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المتحققة .

(د. الكفراوي ، ١٩٨٩ ، ص ٢١)

ثانيا : اهداف الرقابة المالية

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة الى المحافظة على الاموال العامة وحمايتها من العبث

وتتلخص هذه الاهداف في النقاط الرئيسية الآتية :

١- التحقق من ان الموارد قد حصلت وفقا للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة او تقصير .

٢- التحقق من ان الانفاق تم وفقا لما هو مقرر له والتأكد من حسن استخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها دون اسراف او انحراف والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات .

٣- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الاداء في الوحدات للتأكد من ان التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعة ولمعرفة نتائج الاعمال والتعرف على مدى تحقيق الاهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الاداء من قصور واسباب ذلك لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الاداء مستقبلا .

٤- التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها(١) واكتشاف نقط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي تكفل احكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الاجراءات قد يعوق سرعة التنفيذ او تسبب يؤدي الى ضياع الاموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس ، غير ان مهما اختلفت اهداف الرقابة المالية وتنوعت فأنها تنحصر في هدفين رئيسيين .

الاول : التحقق من ان الانفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطة الموضوعة.

الثاني : ان المواد حصلت كما هو مقرر ، ويمكن القول بأن هدف الرقابة هو التحقق من ان الموارد حصلت وفقا لما هو مقرر وانها استخدمت افضل استخدام .

(د. الكفراوي ، ١٩٨٩ ، ص ٣٠-٣١)

ثالثا : اهمية الرقابة المالية

تتبع اهمية الرقابة من كونها الاداة التي تساعد على تحقيق اهداف المؤسسة ، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الاهداف التنظيمية البعيدة والقريبة ، وتهدف الاجراءات الرقابية الى التأكد من صحة الاجراءات الادارية والمالية ومسايرتها لمختلف الخطط والسياسات العليا كما تساعد الرقابة في تقييم الاداء الفردي والتنظيمي من النواحي السلوكية والفنية و تعمل على تعزيز قدرات على اتخاذ القرارات من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير .

هذا بالاضافة الى دورها التقليدي في منع حدوث حالات الغش والسرقة والفساد وكشف وتحديد المسؤولية عنها في حالة حدوثها ، وبذلك فان العملية الرقابية ذات ارتباط مباشر ووثيق بكافة نواحي العمليات الادارية الاخرى وتزداد اهمية الرقابة والحاجة اليها مع كبر حجم المؤسسات وتعدد انشطتها وبرامجها .

وتتبع اهمية الرقابة من العوامل التالية :

١- وجود فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الاهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه التنفيذ ونتيجة الفجوة الزمنية قد تحدث ظروفًا غير متوقعة تسبب انحرافًا عن الاداء المرغوب فيه ، وتعمل الرقابة على كشف هذا الانحراف وتحديد اسبابه واتخاذ الاجراءات اللازمة لمعالجته ومع تكرار حدوثه .

٢- عادة ما تختلف اهداف التنظيم عن اهداف الافراد العاملين داخل التنظيم فتوقعات الافراد واهدافهم الشخصية قد تتعارض مع اهداف المؤسسة ومن ثم فان الرقابة الفعالة تسعى الى ضمان ان عمل الافراد موجهًا اساسًا وفي المقام الاول نحو تحقيق الاهداف التنظيمية للمؤسسة

، والنظام الرقابي الفعال هو الذي يحقق المواءمة بين هذين النوعين من الاهداف حتى يقلل من الصراعات والنزاعات بين الافراد والمؤسسة.

المبحث الثاني

الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

اولا :- الرقابة الداخلية

مفهوم الرقابة الداخلية واهدافها :

لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق committee on Auditing procedures المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA للرقابة الداخلية على انها ((تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق المتبعة في المشروع بهدف حماية اصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة)).

ومن هذا التعريف نستنتج الاهداف الرئيسة للرقابة الداخلية وهي :

- ١- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
- ٢- حماية اصول المشروع من اختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.
- ٣- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية.
- ٤- رفع مستوى الكفاية الانتاجية .
- ٥- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية .

ولتدقيق هذه الاهداف كان لابد من تقسيم الرقابة الداخلية الى الاقسام التالية :

١- الرقابة الادارية : وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية ، وهي تعتمد في سبيل تحقيق اهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الاحصائية ، ودراسة الوقت والحركة وتقارير الاداء ورقابة الجودة والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين ، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

٢- الرقابة المحاسبية : وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة الى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، ويظم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : اتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الاجمالية) واتباع موازين المراجعة الدورية واتباع نظام المصادقات ، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول ووجود نظام مستندي سليم ، واتباع نظام التدقيق الداخلي ، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالانتاج والتخزين .

٣- الضبط الداخلي : ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة الى حماية اصول المشروع من الاختلاس والضياع او سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق اهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف اخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات

(د. خالد امين عبد الله ، ٢٠٠٤ ، ص٢٢٨ ، ٢٢٩-٢٣٠)

وبناء على ما تقدم يمكن تلخيص مكونات الرقابة الداخلية كما يلي :

١- بيئة الرقابة : مواقف ووعي واجراءات الادارة واولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة واهميتها في المنشأة ومهام الرقابة والادارة وتحدد الاتجاه العام للمنظمة الذي يؤثر على وعي افرادها بالرقابة ، لذلك تعرف بأنها قاعدة الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والهيكل .

وتشمل :

أ- ايصال وتنفيذ النزاهة والقيم الاخلاقية

ب- الالتزام بالكفاءة

ج- مشاركة اولئك المكلفين بالرقابة

د- فلسفة الادارة واسلوبها التشغيلي ويشمل :

* اسلوب الادارة في تلقي ومتابعة المخاطر

* مواقف واجراءات الادارة بشأن اعداد التقارير المالية

* موقف الادارة تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين

* الهيكل التنظيمي

* تفويض الصلاحيات والمسؤوليات

* سياسات وممارسات الموارد البشرية

٢- تقييم المخاطر : عملية تحديد والاستجابة لمخاطر ونتائج العمل لأغراض اعداد التقارير المالية وفقا لاطار اعداد التقارير المالية المطبق .

ويشمل :

أ- الاحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على اصدار وتسجيل ومعالجة واعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع اثباتات الادارة .

ب- خطط الادارة او البرامج او اجراءات تناول مخاطر معينة ، او قبول مخاطره بسبب التكلفة او اعتبارات اخرى وتنشأ المخاطر او تتغير بسبب ظروف مثل :

* تغيرات في البيئة التشغيلية

* الموظفون الجدد

* نظم المعلومات الجديدة او المجددة

* النمو السريع

* التقنية الجديدة

* النماذج والمنتجات والانشطة الجديدة

* المادة وهيكل الشركة

* عمليات اجنبية موسعة

* الاصدارات المحاسبية الجديدة

٣- نظام المعلومات والاتصال : يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية وبرامج حاسب) وأشخاص واجراءات وبيانات ، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف اعداد التقارير المالية الاجراءات والسجلات التي انشأت لمباشرة وتسجيل ومعالجة واعداد التقارير والمحافظة على المسؤولية للاصول والالتزامات وحقوق المساهمين وتشمل :

أ- اساليب وسجلات تشمل :

* تحديد وتسجل جميع المعاملات الصحيحة

* تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لاتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لاعداد التقارير المالية

* تقيس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية

* تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة

* تعرض بالشكل المناسب المعاملات والافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية

ب- يتضمن الاتصال توفير فهم للدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية ، ويأخذ الاتصال اشكالا مثل :

* ادلة السياسات

* ادلة اعداد التقارير المحاسبية والمالية والمذكرات

* الاتصال الالكتروني او شفوي او من خلال اجراءات الادارة

٤- **انشطة الرقابة** : السياسات والاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ اجراءات الادارة

وتشمل

* مراجعات الاداء

* معالجة المعلومات

* عناصر الرقابة الفعلية

* فصل المهام

* رقابة التفويض

٥- **المراقبة** : عملية لتقييم نوعية اداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت ، وتشمل

* مراجعة الادارة (المديرين)

* تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات

* اشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الاخلاقية او ممارسات العمل

* الاطراف خارجية (العملاء)

* واضعي انظمة الاتصال

* المدققين الخارجيين

(د. احمد حلمي جمعة ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٠٧-٢٠٨-٢٠٩)

ثانيا : الرقابة الخارجية

حدده المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي) هو المحافظة على المال العام

المبادئ الاساسية للرقابة المالية :

تعرف المبادئ بأنها قوانين او قواعد عامة تستخدم كمرشد للعمل او انها الحقائق التي تدل على الاهداف وكيفية تحقيقها .

مبادئ الرقابة المالية :

١- القواعد العامة :

تضمنت على (٤) مبادئ تخص هدف الرقابة المالية الاساس المتمثل بكشف الانحراف عن المعايير القياسية ومخالفة قواعد المشروعية ومؤثرات تقويم الاداء (الكفاءة الاقتصادية والفاعلية) وتنازلت ايضا علاقة الرقابة الخارجية بالرقابة الداخلية ومسئوليتها في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وكذلك انواع الرقابة من حيث توقيت تنفيذها ، من رقابة سابقة ورقابة لاصقة ، فضلا عن رقابة المشروعية ورقابة الاداء.

٢- الاستقلال :

تضمن هذا الجزء على (٣) مبادئ متعلقة بالاستقلال بكل انواعه هو الاستقلال عن الجهات الخاضعة واستقلال اعضاء الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة بنص القانون ، من حيث تعيين واقالة رئيس الجهاز من قبل السلطة التشريعية ، فضلا عن الاستقلال المالي ، أي تخويل الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة في تقدير موازنة المالية الخاصة والحصول على التحويل المطلوب واستغلاله في تحقيق اعماله .

٣- العلاقة بالسلطات :

تضمن هذا الجزء على (٢) مبادئ متعلقة بالعلاقة بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية ، فبالنسبة للعلاقة مع السلطة التشريعية فعلى الرغم من ان الجهاز الاعلى للرقابة يعمل نيابة على السلطة التشريعية في مراقبة استقلال المال العام ، الا انه يبقى مستقلا عنها من حيث التخطيط وتنفيذ اعمال الرقابة والتدقيق ، ويجب ان يكفل الدستور هذا الاستقلال ،وكذلك العلاقة مع السلطة التنفيذية المتمثلة بالحكومة وادارتها ، فهو مسؤول عن فحص وتدقيق نشاط الادارات التنفيذية وفقا للدستور ، ولكن لا يعني تبعية هذه الادارات الى الجهاز الاعلى للرقابة المالية .

٤- سلطات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

تضمن هذا الجزء على (٣) مبادئ متعلقة بسلطات الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة وهي سلطات التحقيق ، وهي سلطة الحصول على السجلات والوثائق سواء اكانت في مقر الجهاز او في مكان الادارة التنفيذية .

٥- اساليب الرقابة المالية :

تضمن هذا الجزء على (٣) مبادئ متعلقة باساليب الرقابة ، يتطلب من الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التخطيط للعمل الرقابي ، وان تقوم بالرقابة وفق برنامج معد من قبلها ، واعتماد العينات الاختبارية بالرقابة والتدقيق وان اساليب الرقابة تكون مواكبة للتقدم التكنولوجي للادارات التنفيذية ، واعتماد ادلة تدقيق مناسبة .

كما يجب الاهتمام بالرقباء من حيث مستوى تأهيلهم العلمي والمهني ، والتمتع بالاستقامة السلوكية المطلوبة ، وتطوير الخبرات والمهارات بشكل مستمر ، والدعم المالي الملائم لطبيعة العمل الرقابي والعمل على تبادل الخبرات والافكار على مستوى الدول ضمن المنظمات المهنية الدولية التي هدفها تطوير القدرات عن طريق تبادل الخبرات .

التقارير :-

تضمن هذا الجزء على (٢) مبدئين متعلقة بالتقارير حيث على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تقدم تقاريرها السنوية الى السلطة التشريعية ، او أي سلطة مختصة ، تتضمن ملاحظاتها الرقابية في مجال المخالفات والاختفاء ، ولها ان تحدد مدة زمنية لاصدار تقاريرها السنوية ودورية .

الاختصاصات :

تضمن هذا الجزء على (٨) مبادئ متعلقة باختصاصات الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة ، حيث يجب الاشارة الى الاختصاصات العامة في الدستورية والاختصاصات التفصيلية بقانون الجهاز الاعلى للرقابة .

(الدكتور سالم محمد عبود ، د. صلاح نوري خلف ، ٢٠١١ ، ص ٦٤-٦٧-٦٨-٦٩)

اهداف التدقيق الخارجي

- ١- ان البيانات المالية لها ما يقابلها من الوجود المادي والفعلي في تاريخ الميزانية .
- ٢- ان البيانات المالية ناتجة عن احداث اقتصادية ومعاملات مالية فعلية .
- ٣- ان الاحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي حدثت خلال السنة قد جرى تسجيلها جميعا في السجلات المحاسبية ومتضمنة في البيانات المالية .

- ٤- ان العمليات المالية قد جرى تسجيلها بالقيم المالية الصحيحة و تضمنتها البيانات المالية .
- ٥- جرى تبويب العمليات المالية المسجلة بالسجلات على نحو ملائم لدليل الحسابات المعتمد ، وتضمنها البيانات المالية .
- ٦- جرى تسجيل العمليات في التاريخ الصحيح ، وجرى التمييز ما يخص السنة الحالية عن السنة السابقة والسنة اللاحقة وتضمنها البيانات المالية .
- ٧- ترحيل وتلخيص العمليات المالية المسجلة بالسجلات المحاسبية على نحو ملائم لاغراض اعداد البيانات المالية .
- ٨- ان العمليات المالية جرت وفق القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات الادارية المعتمدة
- ٩- ان البيانات المالية قد جرى عرضها على نحو ملائم وفق النموذج المعتمد وانها تضمنت الافصاحات الجوهرية الكافية لاتخاذ القرارات الاستثمارية .
- (د. سالم محمد عبود ، صلاح نوري خلف ، مناهج واساليب الرقابة والتدقيق بين النظرية والتطبيق ، ٢٠١١ ، ص ٨٣) .

المبحث الثاني

(ماهية التهرب الضريبي وانواعه)

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الاساسي لقيام المشاريع وسيرها ، اذ يتحقق مثل هذا النوع من المشاريع

وانتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعتة نصب عينها ، وهذا الهدف هو التنمية الاقتصادية ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية وتحرص وتعمل على زيادة تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات وبما تتصف به من ديمومة واستمرار وتعتبر الايرادات الضريبية من اهم مصادر التمويل الداخلي ومن الايرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق اهدافها الاستراتيجية حيث ان الدولة تعمل جاهدة وتعهد دائما الى البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الايرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب نتناول في الدول مفهوم الضريبة واهدافها وانواعها وفي الثاني نتناول مفهوم التهرب الضريبي وانواعه والعوامل المؤدية اليه وفي المطلب الثالث نتناول اشكال التهرب الضريبي .

المطلب الاول

مفهوم الضريبة واهدافها وانواعها

الضريبة :- عبارة عن مساهمة مالية اجبارية يقوم بدفعها الافراد بصفة نهائية ودون مقابل ، هذا وان الدول ذهبت تفكر في طرق اكثر فعالية توفر لها ما تحتاج اليه من اموال دون ان تهدد اقتصادها لذلك وجدت في جباية الاموال الحل الامثل .

وقد عرفت الضريبة على انها ما يمكن دفعه لدعم الحكومة ، وهي بذلك تختلف عن الغرامة او العقودية التي تفرض من قبل الحكومات لان الضريبة لا تعني ردعا او معاقبة سلوك غير مقبول .

وعرفت بأنها فريضة الزامية تفرض بواسطة السلطات العامة من دون مقابل معين مباشر يعود عليها .

وبناء على ما ورد من تعريفات سابقة يمكن القول ان الاطار العام لتعريف الضريبة يتمحور كونها فريضة الزامية الغرض منها تحقيق اهداف المجتمع بدون مقابل معين او منفعة مباشرة وبالتالي فان للضريبة اهداف وقواعد تتمثل فيما يلي :-

اهداف الضريبة :- للضريبة اهداف عدة اهمها :-

أ- الهدف المالي

ب- اهداف اقتصادية

ج- اهداف اجتماعية

قواعد الضريبة :- تتكون قواعد الضريبة من :

أ- قاعدة العدالة

ب- قاعدة اليقين

ج- قاعدة الملائمة

د- قاعدة الاقتصاد

ومع توسع نطاق انواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة من التهرب الضريبي التي اصبحت تهدد اقتصاديات الدول حيث ان تحايل المكلفين بالتهرب من الضريبة مستخدمين في ذلك طرق واساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) او بضريبة غير مباشرة (الغش الضريبي) فهذا يحول دون تحقيق الدولة لاهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وامكانياتها المادية والبشرية وادراك الاسباب الحقيقية من ورائها . (د. جبار الكعبي ، ياسر عبد الحميد ، بحث متاح على الانترنت)

انواع الضرائب :

ان اهم انواع الضرائب بشكل عام يمكن تقسيمها الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ويكون تقسيمها كالآتي:-

اولا :- الضرائب المباشرة : وهي الضرائب التي تقبل بطبيعتها ان تكون محلا لمراعاة مختلف الظروف الشخصية والاجتماعية لدافع الضريبة ولا يهم من بعد ان يحاول المشرع مراعاة تلك الظروف او لا يحاول وانما المهم ان الضريبة تقبل ان تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية لدافعها ولا يغير من طبيعتها عدم مراعاة بعض المشرعين هذه الظروف وتقسم الضرائب المباشرة الى :

الضريبة او باستخدام طرق احتيالية او تصريحات كاذبة او عن طريق التدليس . (د. الكعبي ، ياسر عمار)

ويكون التهرب الضريبي على عدة انواع وهي :-

١- **التهرب المشروع :-** هو تخلص المكلف من اداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان

تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الارباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها ارباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لانشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عليها في القانون تجنبا لاداء ضريبة الانتاج او التهرب من ضريبة الشركات تلك عن طريق توزيع هذه الاخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الاولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الاموال لضريبة الشركة .

٢- **التهرب غير المشروع** :- هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لاحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم اما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بارباحه او بتقديم تصريح ناقص او كاذب ، او اعداد سجلات وقيود ضرورة او الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الارباح لاختفاء قسم منها .

٣- **التهرب المحلي** :- هذا النوع يحدث من نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون افعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود اما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي او بطرق واساليب اخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى (التجنب الضريبي) يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استيراد بعض السلع الاجنبية لتفادي الضرائب الجمركية .

٤- **التهرب الدولي** :- وهذه الصورة من صور التهرب اذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والارباح التي من المفروض

ان تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد اخر يتميز بضغطة الجبائي (المنخفض)

١- الضرائب على الدخل :-

أ - **الضريبة العامة على الدخل :-** اذ تصبح كافة مصادر الدخل للمكلف مهما تنوعت وعاءا موحدا للضريبة وعلى اساس ذلك ممكن ان ينظر الى ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية قبل تقدير وفرض الضريبة عليها .

ب- **الضريبة النوعية الى الدخل :-** وتقسيم مصادر الدخل هنا بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الاخرى فتفرض ضريبة على ايراد العقار مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الاعمال التجارية او الصناعية ... الخ ، ويفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن الاحكام كافة من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك .

٢- **الضرائب على رأس المال :-** هي الضريبة التي تتخذ من رأس المال وعاءا لها ويشمل ذلك الموجودات الثابتة المادية وغير المادية كافة في وقت معين ، ويجب ان يتوفر في الضريبة شرطان حتى يمكن القول بأنها ضريبة على رأس المال اذ يجب ان تتخذ من رأس المال وعاءا لها كما يجب ان تكون شاملة لكل المال وليس جزء منها فحسب وعلى ذلك فالضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ليست من ضرائب رأس المال لانها لا تفرض على كل المال المفروضة عليه .

الضريبة الاستثنائية على رأس المال :- ومن اسمها يمكن تحديد اسباب استيفائها فهي ضريبة فرضت بسبب الحرب وقد فرضتها بعض الدول بعد الحرب العالمية الثانية وبالنظر لحاجة

الدول الى تسديد نفقاتها لذا فانها تلجأ الى القروض التي تسدد عن طريق اقساط سنوية طويلة وتقوم الدولة بتسديد فوائد الديون المستحقة سنويا .

٣- **الضريبة على زيادة القيمة:** هي ضريبة خاضعة على الزيادة في الدخل او في رأس المال ويفترض ان تكون هذه الضريبة مفروض على الزيادة الدخل او في رأس المال التي ليس للفرد دخل للحصول عليه أي انها تبحث عن ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية او ظروف الحرب ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها واهم انواع هذه الضريبة هي :

أ- الضريبة على زيادة القيمة العقارية :-

ويقصد بزيادة القيمة العقارية هي ان الاراضي التي يقوم المواطنون بشرائها ويشيدون عليها ابنية ترتفع قيمها من فترة الى اخرى وهذا الارتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة بزيادته ولذلك تفرض ضريبة على الزيادة .

(د. الكبيسي ، ٢٠٠٨ ، ص ٨٠-٨٥)

ب- الضريبة على الارباح الاستثنائية :-

يحصل بعض الافراد في اثناء الحروب على ارباح استثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها ، فمن العدل ان تستولي الدولة على جزء من تلك الارباح لامتداد حاجتها الى الاموال وقتئذ وللشعور بواجب التضحية في اثناء الحرب ومادام البعض يضحي بحياته فلا اقل من ان يضحي من استفاد من ظروف الحرب بجزء من ارباحه الاستثنائية ، وقد فرضت معظم الدول ضريبة على الارباح الاستثنائية في اثناء الحربين العالميتين الماضيتين .

ثانيا :- الضرائب غير المباشرة :

١- الضرائب على الاستهلاك : هي ضرائب على الانفاق وهي من الضرائب العينية وهي ذات حصيله وفيرة ولاسيما في اوقات الرواج وتقسم هذه الضرائب الى ثلاثة انواع هي :

أ- الاحتكارات المالية :- ويقصد بها اثمان السلع التي تقوم بجبايتها الهيئات العامة مثل الكهرباء والمجاري والاتصالات وعادة تقدم هذه الدوائر سلعتها او خدمتها الى المواطنين وتستوفي اثمانها منهم بوساطة قائمة طلب وتحتوي ثمن السلعة او الخدمة على كلفتها مضافا اليها ربح ضئيل يمثل (الضريبة المستترة) التي تضمها هذه الفقرة وتتميز هذه الضريبة بأن تكاليف جبايتها ضئيلة جدا وعادة ما تستوفي من الثمن لذلك لا يشعر بها من يقوم بتسديدها .

ب- الضرائب الكمركية :- تفرض هذه الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة عبر حدود البلد وتفرض هذه الضريبة على وفق اسعار محددة لكل نوع من انواع السلع المستوردة او المصدرة واغراض هذه الضريبة :-

- مالية أي للحصول على ايرادات تمويل بواسطتها الخزينة

- او تحقق اغراض اقتصادية ، حماية للصناعة المحلية ويكون سعرها مرتقعا عادة

- او لاغراض اجتماعية كمنع استيراد الخمر وذلك بفرض سعر عال على استيرادها .

وتكون الضرائب الكمركية اما :-

قيمية :- أي يرتفع سعرها مع ارتفاع قيم السلع .

نوعية :- وتفرض معدلات الاسعار بحسب نوعها فتفرض اسعار مرتفعة على السلع الرخيصة

الثن وبالعكس في حالات السلع الغالية

ج- رسوم الانتاج :- وهذه تفرض على البضائع المنتجة محليا ، والهالك من فرضها الحصول على موارد للخزينة العامة وكذلك لتعويض النقص الحاصل في ايراد السلع التي حصل قيد على استيرادها بوساطة فرض ضريبة عالية بهدف حماية الانتاج المحلي والصناعة الوطنية هذا وان المشروع الضريبي قد يستعمل سعر الضريبة اداة لزيادة الانتاج او تخفيضه وبحسب ضرورته للمجتمع فيقلل من سعر الضريبة اذا كان لافراد المجتمع فائدة كبرى من وصول تلك السلعة اليهم والعكس يرفع سعرها اذا كان القصد تخفيض انتاج تلك السلع .

٢- الضرائب على التداول :- وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية ولذلك ظهرت ضرورتها في الدولة الحديثة ويجب ان لا تغالي الدولة برفع سعرها لكي لا تصبح معرقله للعمليات .

أ- رسوم التسجيل :- وهي الرسوم التي تستوفيها الدولة في مقابل تسجيل معاملات نقل الملكية وتسجيلها فهي ذات شقين يكون الاول منهما مقابل الخدمات التي يقوم بها منتسبو الدائرة والثاني يكون ضريبة على التداول .

ب- رسوم الدمغة :- وهو ما يسمى برسم الطابع فتعرض على بعض عمليات التداول التي تتم بتحرير مستندات كالعقود والكمبيالات ويحصل الرسم بشراء طوابع مالية تلتصق على المعاملات او عن طريق دفعها الى الدائرة المعنية وقطع وصل قبض رسمي بها وهناك قانون صادر بتنظيم المعاملات التي تخضع لرسم الطابع .

ج- رسوم الايلولة :- وتستوفي عن ايلولة الثروة من شخص ما الى شخص اخر عن طريق الميراث او الوصية او الهبة ، فاذا كانت ذات سعر منخفض فأنها تعد ضريبة على التداول ، اذ تكون مقاربة في هذه الحالة لرسم التسجيل المشار اليه آنفا اما في حالة ارتفاع سعرها فتكون في هذه الحالة مشابهة للضريبة المباشرة على رأس المال .

المطلب الثاني

مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه والعوامل المؤدية اليه

لكي نفهم التهرب الضريبي لا بد لنا ان نحدد مضمون لفظ التهرب بأن نقرر المعنى الدقيق له فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو : هرب : فر : وهرب الانسان أي ساح لذا بالنسبة الى علم المالية العامة هناك العديد من التعاريف التي وردت بشأنه منها :-

التهرب الضريبي :- هو محاولة الممول او المكلف بالضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها .

ويعرف ايضا التهرب الضريبي بأنه تخلص الافراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها ، ويقصد به ايضا تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجه عليه كليا او جزئيا ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع او خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة ويقصد به ايضا بانه أي مساع او جهود او محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل او جزء من التزاماته القانونية باداء الضريبة المستحقة عليه ، وقد يبدأ التهرب الضريبي في مرحلة صياغة القانون عندما يكون لبعض المشرعين مصالح خاصة ، كأن يكونوا من اعضاء مجلس النواب من رجال الاعمال ومدراء الشركات ...الخ.

والتهرب الضريبي يقصد به ايضا هي تلك الطرق غير القانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد تجنب دفع الضريبة قد ما استطاع باستغلاله الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية خاصة الاحتيال او التصريحات الكاذبة ويمكن وضع عدة تعاريف له نذكر منها :-

يقصد بالتهرب الضريبي :- امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بكافة انواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة ، ويراد بها ايضا ما يعتمد اليه الافراد احيانا من الافادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها ، للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة .

ويقصد بالتهرب الضريبي ايضا :- لجوء الافراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم ، او دفعها ولكن بمقدار اقل من المقدار المحدد قانونا .

ونرى ان التعريف الامثل للتهرب الضريبي هو قيام المكلف باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية للتخلص من الدفع.

(أ- البخار ، ٢٠٠٨ ، ص ١٦٠)

(د. د. محمد طاقة ، د. العزاوي ، ٢٠١٠ ، ص ١١٨)

العوامل المؤدية الى التهرب الضريبي

١- ارتفاع اسعار الضرائب فكلما ارتفعت اسعار الضرائب كان الدافع للتهرب منها كبيرا والعكس صحيح .

٢- تعد الظروف الاقتصادية عاملا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس ففي اوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الافراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لارتفاع دخول الافراد على العكس من ذلك في وقت الكساد الاقتصادي .

٣- سياسة الدولة الانفاقية فعندما يكون انفاق الدولة موجهها الى ما يحقق اكبر قدر من المنافع للافراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفع الضريبة وبالتالي يقل التهرب من دفعها والعكس صحيح .

٤- طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه فعندما تتشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة

التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة .

٥- درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الاخلاقي للمجتمع فكلما كان الوعي الضريبي عاليا والمستوى الاخلاقي للمجتمع مرتفعا انخفضت نسبة المتهربين من الضريبة وكلما انخفض الوعي الضريبي وتدنى المستوى الاخلاقي للمجتمع ارتفعت نسبة المتهربين من الضريبة .

٦- يؤدي الازدواج الضريبي الى ميل المكلفين الى التهرب من الضريبة لما يؤدي اليه من زيادة في العبء الضريبي عليهم .

٧- عدم كفاءة الادارة الضريبية من حيث الكم او من حيث النوع والمتمثل في انخفاض عدد العاملين وانخفاض مستواهم الثقافي والمهني مما يؤدي الى انخفاض ادائهم في مجال حصر المكلفين وما يستحق عليهم من ضرائب .

٨- اسلوب تحديد الضريبة يفسح المجال احيانا للتهرب الضريبي كما في الضرائب التي تستوجب اقرار المكلف ويقل التهرب في الضرائب التي تجبى من المصدر كالضرائب على الاجور والرواتب .

(حامد المرزوك بحث متاح على الموقع الالكتروني)

المطلب الثالث

اشكال وطرق التهرب الضريبي

من اهم اشكال التهرب الضريبي :-

١- الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي ، بحيث لا يصل عنه أي معلومات الى وزارة المالية وبالتالي لا يتم دفع أي ضرائب على الاطلاق ، ويعتبر الكتمان اكثر الوسائل امانا ويساعد على ذلك وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الانشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية ، حرفية ، خدمية ، تعليمية ...الخ ، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون ان يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنها أي ضرائب .

٢- اخفاء ارقام الاعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الارباح الحقيقية وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفا فيها او لا تكون لها علاقة مباشرة بها .

٣- زيادة النفقات وتقليل الايرادات ، حيث تضخم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات اجور العمال حتى تصبح الارباح الظاهرة قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها .

٤- تخفيض اسعار البيع للسلع والخدمات وكذلك تزوير اوراق وفواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من اجل التهرب من دفع الرسوم الجمركية .

٥- تنظيم اجازات استيراد السلع بأسماء مختلفة قد يكون ليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من اجل التهرب من دفع الضريبة ، وبالتالي اخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي .

٦- عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع والشركات (ضريبة الرواتب والاجور) بهدف تقليل التكلفة على اصحاب العمل وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية ، وبالتالي يصبح التهرب ضريبي وتأميني بآن واحد .

٧- تأخر المكلفون بدفع الضريبة لعدة سنوات من اجل استخدام الضريبة في فترة التأخير كريح وانتظارهم صدور مراسيم او قرارات عفو عن الغرامات والفوائد .

ويمكن اجمال طرق واشكال التهرب الضريبي بالاتي :-

١- عن طريق المعاملات الحسابية :- تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات او الاستيراد دون تصريح الى اهمال تسجيل الايرادات محاسبيا مدورا بتضخم الاعباء القابلة للخصم .

أ- **تخفيض الإيرادات :-** تعد الطريقة الاحسن والاكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك اثرا للعملية ، هذه الطريقة تمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم اعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا يعد الاتفاق المبرم مع الزبون .

ب- **تخفيض التكاليف :-** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والاعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا لبعض الشروط منها ان تكون .

٢- **التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية :-** يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الادارة الحسابية وهذا باخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق .

جدول رقم (١)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	١٤	%٧٠
انثى	٦	%٣٠
المجموع	٢٠	%١٠٠

نلاحظ في الجدول رقم (١) ان نسبة الذكور اكبر من نسبة الاناث

جدول رقم (٢)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب التحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة المئوية
ماجستير	١	%٥
دكتوراه	—	—
دبلوم	—	—
دبلوم عالي	—	—
بكالوريوس	١٩	%٩٥

المجموع	٢٠	%١٠٠
---------	----	------

نلاحظ في جدول رقم (٢) ان الموظفين في بكالوريوس هم اعلى نسبة في عينة البحث حيث بلغت نسبة المشاركة ٩٥% وكذلك نلاحظ ان فئة الماجستير هم اقل نسبة مشاركة حيث بلغت نسبة ٥% .

جدول رقم (٣)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب الاختصاص

الاختصاص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٦	%٣٠
ادارة	٤	%٢٠
مالية	٨	%٤٠
اقتصاد	٢	%١٠
اخرى	-	-
المجموع	٢٠	%١٠٠

نلاحظ في الجدول اعلاه ان اختصاص المالية هو اعلى نسبة في عينة البحث حيث بلغت ٤٠% وان نسبة الاختصاصات الاخرى بلغت اقل نسبة في عينة الدراسة ١٠%

المتوسط الحسابي	النسبة	محايد	النسبة	لا اتفق	النسبة	اتفق	اسئلة
٢,٣٥	٢٥	٥	١٥	٣	٦٠	١٢	١
٢,١٥	٣٠	٦	٢٥	٥	٤٥	٩	٢
٢,٤	٢٥	٥	١٠	٢	٦٥	١٣	٣
٢,١	٣٥	٧	٢٠	٤	٤٥	٩	٤
٢,٧	١٥	٣	٣٥	٧	٥٠	١٠	٥
٢,٤٥	٢٥	٥	٥	١	٧٠	١٤	٦
٢,١	٣٠	٦	٣٠	٦	٤٠	٨	٧
٢	٥٠	١٠	٣٥	٧	١٥	٣	٨
١,٨٥	٥٥	١١	٥	١	٤٠	٨	٩
١,٩٥	٤٠	٨	٢٥	٥	٣٥	٧	١٠
٢,١٥	٣٥	٧	١٥	٣	٥٠	١٠	١١
٢,٤	٢٠	٤	٢٠	٤	٦٠	١٢	١٢
١,٨٥	٥٠	١٠	١٥	٣	٣٥	٧	١٣
٢,٣	١٥	٣٠	٤٠	٨	٤٥	٩	١٤

لقد تم اعتماد التوزيع التالي (مقياس ليكون ثاني) في عملية معالجة الدراسة واستخراج النتائج اعتماده المفتاح الاتي :

محايد	لا اتفق	اتفق	درجة الاستجابة
-------	---------	------	----------------

١	٢	٣	درجة الاستجابة
---	---	---	----------------

١- حصل السؤال (١) على متوسط حسابي (٢,٣٥) وحسب المقياس (٦٠) وهذا يدل على ان التأثير الضريبي عام على جميع افراد المجتمع ولا ينحصر هذا التأثير بفئة معينة وهذا سيتفق مع الباحث .

٢- حصل السؤال (٢) على متوسط حسابي (٢,١٥) وهذا يتفق بشكل جيد مع السؤال حسب المقياس (٤٥) وهذا يدل على ان تأثير الضريبي مادي وجوهري .

٣- حصل السؤال (٣) على متوسط حسابي (٢,٤) وحسب المقياس (٦٥) وهذا يدل على ان التهرب الضريبي يؤدي الى نقص الخدمات الثقافية التي تقدمها الدولة وهذا يتفق مع الباحث

٤- حصل السؤال (٤) على متوسط حسابي (٢,١) وحسب المقياس (٤٥) وهذا يدل على ان سياسات الدولة المالية والضريبة سبب من اسباب التهرب الضريبي وهذا يتفق مع الباحث

٥- حصل السؤال (٥) على متوسط حسابي (٢,٧) وهذا سيتفق بشكل جيد مع السؤال حسب المقياس (٥٠) وهذا يدل على ان يعتبر الجشع والطمع لدى اصحاب رؤوس الاموال سبب من اسباب التهرب الضريبي

٦- حصل السؤال (٦) على متوسط حسابي (٢,٤٥) وهذا يتفق بشكل جيد مع السؤال حسب المقياس (٧٠) وهذا يدل على ان الفساد والتعدي على حقوق المجتمع سبب من اسباب التهرب الضريبي .

٧- حصل السؤال (٧) على متوسط حسابي (٢,١) وحسب المقياس (٤٠) وهذا يدل على ان اتساع الفجوة بين الحكومة وافراد الشعب سبب من اسباب التهرب الضريبي وهذا يتفق مع الباحث

٨- حصل السؤال (٨) على متوسط حسابي (٢) وهذا يتفق بشكل جيد مع السؤال حسب المقياس (١٥) وهذا يدل على ان يعتبر التهرب الضريبي منهج ومبرمج من قبل القائمين به

٩- حصل السؤال (٩) على متوسط حسابي (١,٨٥) وهذا يتفق بشكل جيد مع السؤال حسب المقياس (٤٠) وهذا يدل على ان يعتبر الرقابة من اهم العوامل المحافظة على الاموال العامة من الضياع بمختلف اشكاله بغرض زيادة ايرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الاموال المتاحة للاتفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع

١٠- حصل السؤال (١٠) على متوسط حسابي (١,٩٥) وحسب المقياس (٣٥) وهذا يدل على ان تساعد الرقابة المالية باعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي

١١- حصل السؤال (١١) على متوسط حسابي (٢,١٥) وحسب المقياس (٥٠) وهذا يدل على ان امكانية الرقابة المالية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة وامكانية ايجاد حلول لها

١٢- حصل السؤال (١٢) على متوسط حسابي (٢,٤) وهذا يتفق بشكل جيد مع المقياس (٦٠) وهذا يدل على ان تعد الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للامكنة التي يزاول المكلفون انشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية

١٣- حصل السؤال (١٣) على متوسط حسابي (١,٨٥) وهذا يتفق بشكل جيد مع المقياس (٣٥) وهذا يدل على ان تلعب الرقابة دورا هاما للادارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها

١٤- حصل السؤال (١٤) على متوسط حسابي (٢,٣) وهذا يتفق بشكل جيد مع المقياس (٤٥) وهذا يدل على ان الرقابة تهدف الى التحقق من ان الموارد قد حصلت وفقا للقوانين والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة ا تقصير

وصل البحث الى جملة من الاستنتاجات

- ١- تزايدت اهمية دور الرقابة المالية في الاونة الاخيرة وان دور التقليدي الذي يقوم به لم يعد كافيا للادارات الامر الذي استدعى التحول الى تقويم الاداء .
- ٢- تمثل تقارير الرقابة المالية في حقيقتها تقارير شفافية تعكس في مضمونها مدى الالتزام الادارة بالقوانين والتعليمات والانظمة ومدى اسهامها في المحافظة على المال العام
- ٣- تبرز التقارير الرقابية الجوانب الايجابية في الاداء الحكومي وتدعمها وتعززها وكذلك عرض المخالفات واسبابها وما ترتب من اثار مادية وتقويم ادائها بتوصيات ومقترحات مناسبة لمعالجتها
- ٤- ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية موجبة بين متغيرات البحث وان هذه العلاقة علاقة طردية أي ان زيادة في قيمة المتغير الاول تؤدي الى زيادة المتغير الاخر اذا اثبتت النتائج صحة الفرضية الثابتة

التوصيات

١- دعم دور اجهزة الرقابة المالية في تدقيق البيانات والقوائم المالية للادارة الحكومية والتحقق من مدى تطبيق تلك الادارات للقوانين والتعليمات من خلال الزام الادارات الحكومية حق وصول الرقابة المالية الى كافة المستندات والقوائم والاخذ بمقترحات وتوصيات اجهزة الرقابة

٢- لا بد ان تسعى الاجهزة الرقابية الى تأسيس نظام للمسألة يبنى على نتائج تقييم الاداء وذلك ضمانا لجدوى العمل الرقابي ومساهمته على نحو واضح في تقييم وتحسين الاداء المؤسسي

٣- ضرورة ان تعمل الادارات العليا على الاستفادة من تقارير الرقابة المالية في تقييم ادائها وتحسين وتطوير ادائها وبالتالي تعزيز موقعها التنافسي

المراجع

- ١- د. عوف محمد الكفراوي ، الرقابة المالية ، ١٩٨٩ ، ص ١٧ ، ص ١٨
- د. الكفراوي ، ١٩٨٩ ، ص ٢١
- د. الكفراوي ، ١٩٨٩ ، ص ٣٠-٣١
- ٢- د. خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، ٢٠٠٤ ، ص ٢٢٨-٢٢٩-٢٣٠
- ٣- د. احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتاكد الحديث ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٠٧-٢٠٨-٢٠٩
- ٤- د. سالم محمد عبود ، د. صلاح نوري خلف ، مناهج واساليب الرقابة والتدقيق بين النظرية والتطبيق ، ٢٠١١ ، ص ٦٤-٦٧-٦٨-٦٩
- ٥- د. سالم محمد عبود ، د. صلاح نوري خلف ، مناهج واساليب الرقابة والتدقيق بين النظرية والتطبيق ، ٢٠١١ ، ص ٨٣
- ٦- د. جبار محمد علي الكعبي وياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب بحث متاح على الموقع الالكتروني www.iuccollege-ahladal
- ٧- مازن محمود عبد الله الكبيسي ، اطروحة في اهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية واثرها في انجاح التقدير الذاتي لضريبة الدخل طبعة بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٨٠-٨٥

٨- أ.د. يحيى غني النجار ، الاثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي ، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر العلمي الاول لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٠٨ ، ص ١٦٠

- د. محمد طاقة ، د. هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، عمان ، الناشر دار المسيرة ، طبعة ٢٠١٠ ، ص ١١٨

- عيدان محمد سليم ، بحث متاح على الموقع الالكتروني www.d-udiantz.net ، تاريخ الدخول ٢٠١١/٥/١٧ الساعة ٩,٠٥

٩- حامد عباس محمد المرزوك ، التهرب الضريبي ، بحث متاح على الموقع الالكتروني www.uobablon.ed تاريخ الدخول ٢٠١١/٥/١٨ الساعة ٩,١٥ صباحا

١٠- محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع www.aleppoecconomics.com