

دور المراجعة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي

دراسة ميدانية في سورية

أ.د. لطيف زيود**

د. باسل نصار***

رواد داؤد***

الملخص

يهدف هذا البحث بشكل عام لمعرفة دور المراجعة القضائية والخدمات التي يقدمها المراجع القضائي في الكشف عن الاحتيال الضريبي، باعتبارها من المهن التي أخذت تشغل مكانة مهمة في المجتمعات المتقدمة. وكذلك بيان أهمية المراجعة القضائية والمزايا التي تتسم بها، التي تعزز من فاعلية عمل الجهات التحقيقية وبالتحديد الإدارة الضريبية، وتوضيح العلاقة بين المراجعة القضائية والأنشطة الاحتمالية التي هي جزء من ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى قياس تأثير تفعيل المراجعة القضائية وإمكانية استخدامها في الكشف عن الاحتيال الضريبي في بيئة الأعمال السورية، لمعرفة مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية، وأيضاً مدى توفر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية، ولتحقيق أهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لموضوع البحث وتم تصميم استبانة بـ (42) فقرة كأداة لجمع البيانات.

وتوصل الباحث إلى أن: توسع حالات الغش والاحتيال الضريبي يستدعي توجيه الاهتمام تجاه المراجعة القضائية مع إمكانية تفعيلها في الكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي، إذ أن التحري والاستقصاء الذي يمكن أن يؤديه المراجع القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المتعلقة بالغش والاحتيال الضريبي بأسرع وقت، فضلاً عن أن ضعف التحصيل العلمي والعملية والخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة أداء المراجع القضائي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القضائية، الاحتيال الضريبي.

**أستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
***أستاذ مساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
***طالب دراسات عليا /دكتوراه- / قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مقدمة:

في ضوء ما تعاني منه الكثير من دول العالم من تفشي حالات الغش والاحتيال والتضليل في إعداد القوائم والتقارير المالية، وما صاحب ذلك من انتشار الاحتيال الضريبي الذي يعد من بين أخطر المشكلات التي تعاني منها العديد من الدول، وبنسبة أكبر في الدول النامية التي يعود سببها إلى قلة وعيها بالثقافة الضريبية مما يؤدي بالجوء إلى تجنبها وذلك باستخدام أساليب احتيالية مشروعة وغير مشروعة، فتقوم بعض الشركات بتغيير بياناتها المالية في القوائم المالية عمداً في محاولة للغش والاحتيال الضريبي، وتُعد ظاهرة الغش الضريبي من الظواهر التي يتأثر بها الاقتصاد الوطني، وخاصة في الدول النامية التي تعتمد موازنتها على الدخل من الضرائب، (الصدیق ونور، 2018) ومن هنا كان التركيز والاهتمام في المراجعة القضائية أمراً واضحاً جداً؛ مما تلعبه من دور مهم في إجبار الشركات على تقديم قوائم مالية سليمة خالية من أي تلاعب. كما أن تحقيق المراجع القضائي لأهدافه يتطلب تمتعه بمجموعة من الخصائص مثل التعليم والتدريب والخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون، وعليه برز الاهتمام بدور المراجعة القضائية كأحد آليات الحد من ظاهرة الغش الضريبي، من خلال تقديم أصحاب الشركات قوائم مالية سليمة للإدارة الضريبية، في وقت محدد حتى تتمكن من وضع تقرير ضريبي يتناسب مع حجم الإنتاج وأرباحه.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (ابراهيم، 2016) بعنوان: "دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة الأعمال الرقمية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية".

هدفت الدراسة إلى الاعتماد على مفهوم المدخل الاستباقي Proactive Approach للمراجعة القضائية لتقديم إطار مقترح للحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية متضمناً آليات ومتطلبات تنفيذه عملياً، وتوصلت الدراسة إلى ثلاث نتائج الأولى: إنشاء وحدة للمراجعة القضائية تابعة لديوان المراقبة العامة بهدف الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية، الثانية: ضرورة تشكيل فريق عمل وحدة المراجعة القضائية من متخصصين في كل من مجال المحاسبة المالية والمراجعة وتقنية المعلومات ودليل فحص المعلومات الرقمية للتحقق من مدى التزام الشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية بدليل حوكمة تقنية المعلومات، الثالثة: ضرورة توافر مجموعة من المتطلبات المهنية والتشريعية والتنظيمية والأكاديمية لتفعيل دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية.

2- دراسة (خليل، 2017) بعنوان: "تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية"

هدفت الدراسة إلى صياغة إطار فكري مقترح لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي وتحديد انعكاس ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية، وتم اختبار الفروض المعبرة عن الإطار المقترح من

خلال الدراسة الاختبارية على عينة مكونة من 114 مفردة ممثلة لثلاث فئات تعكس الأطراف المختلفة المرتبطة بمشكلة البحث، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : إن مفهوم الفساد هو أعم وأشمل من مفهومي الغش والاحتيال وأنه لا يقتصر على التلاعب والاحتيال في إعداد القوائم والتقارير المالية، إن استخدام المنهج الاستباقي *proactive Approach* في المراجعة القضائية يساعد بشكل كبير في مواجهة والتغلب على الصور المختلفة للفساد التي تمارس داخل منظمات الأعمال المختلفة. كما قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال معتمداً على أربعة أبعاد وهي : البعد الأول ضرورة توفر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية، البعد الثاني تحديد الصفات الواجب توافرها في المراجع القضائي، البعد الثالث تحديد أنواع الغش والاحتيال والفساد المالي التي يجب مواجهتها، البعد الرابع تحديد انعكاسات تطوير المراجعة القضائية وتفعيل الرقابة المالية على ملائمة المعلومات المحاسبية.

3- دراسة (Adebolu et al, 2018) بعنوان: " Forensic Accounting and Tax Evasion in Nigeria "

المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي في نيجيريا

هدفت الدراسة إلى إظهار العلاقة بين المحاسبة القضائية والتهرب الضريبي، إذ يعد سبب تطور المحاسبة القضائية استجابة لبعض الظواهر المتعلقة بالاحتيال والتهرب الضريبي التي ارتفعت نسبتها في نيجيريا وهو أمر مثير للقلق، إذ اعتمدت هذه الدراسة على تحليل المحتوى من كتب ومقالات ومجلات، وتوصلت من خلالها إلى أن استخدام استراتيجيات المحاسبة القضائية لمنع الاحتيال واكتشافه سيقطع شوطاً طويلاً في تعزيز النمو الاقتصادي والتنمية الوطنية، وكذلك القيام بإتباع تقنية المحاسبة القضائية التي تتضمن مدونة قواعد السلوك وتنفيذ الخطوات والعواقب الموضوعية عندما يتم القبض على شخص ما يعد أمر بالغ الأهمية لمنع الاحتيال.

4- دراسة (محمد وآخرون، 2019) بعنوان: " دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد بالقطاع العام: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي".

هدفت الدراسة إلى قياس أثر المراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام ولتحقيق أهداف الدراسة تمت الاستعانة بالدراسات السابقة لبناء نموذج الدراسة وفرضياتها كان المستهدف من الدراسة المراجعين بديوان المراجعة القومي، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وكانت الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات من عينة عشوائية بسيطة، ووزعت عدد (60) نسخة استبانة للمستهدفين بنسبة استرداد بلغت (100%)، وبعد إجراء الدراسة الميدانية ومن خلال نماذج الانحدار الخطي تم التوصل إلى أنه يوجد أثر معنوي للمراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، بنشر ثقافة ومفاهيم المراجعة القضائية ومدى أهمية تطبيقها في مؤسسات القطاع العام بالسودان.

5- دراسة (فودة وآخرون، 2019) بعنوان: "مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي: مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"

تناولت الدراسة مشكلة زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية نتيجة قصور وسائل الفحص الحالية وكيفية استخدام المراجعة القضائية للحد من تلك الظاهرة. وقد هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى إمكانية استخدام المراجعة القضائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، وحتى يتم تحقيق هذا الهدف تم تناول أساليب التهرب الضريبي وآثاره وأساليب المراجعة القضائية وذلك بالإضافة إلى اقتراح بعض الأساليب والآليات والتطرق إلى بعض الأسس التي تتبناها المراجعة القضائية ومن شأنها أن تساهم في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه. لذا فقد تم تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة للتعرف على آرائهم فيما يتعلق بأسئلة البحث وتم جمع 157 استبانة وتحليلها إحصائياً. وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى زيادة وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، وأن الأساليب التقليدية التي يتم إتباعها أثناء المراجعة والفحص غير كافية للحد من تلك الظاهرة وأن هناك بعض القصور في تأهيل وتدريب الكوادر العاملة بالإدارة الضريبية، كما أكدت أن المراجعة القضائية بما تحمله من أساليب تكنولوجية مبتكرة ومتقنة وإجراءات دقيقة ومهارات ومعارف تميز المراجع القضائي القائم بالمراجعة يمكنها اكتشاف الأساليب المتبعة للتهرب من الضريبة والحد منه وهذا ما يترتب عليه تجفيف منابع الخسائر التي تتكبدها الدولة نتيجة التهرب من الضريبة مما يساهم في إنعاش الاقتصاد القومي، بالإضافة إلى أنه يمكن تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية من خلال إنشاء تنظيم مهني مستقل للمراجعة القضائية وإدراج المراجعة القضائية ضمن المناهج الجامعية.

في ضوء الدراسات السابقة يشير الباحث إلى الملاحظات التالية:

إن الدراسات السابقة ركزت بصورة جزئية على مهام المراجع القضائي، وبصورة عامة على واقع المراجعة القضائية في مجتمعاتها، كما تناولت المراجعة القضائية، أما من وجهة نظر المدرسين في الجامعات أو من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، كما تتفق بعض الدراسات السابقة على أهمية المراجعة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال الحد من الغش والاحتيال المالي بالتقارير المالية في الشركات، إذ تُعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة، من حيث تسليط الضوء على كافة الجوانب الإيجابية التي يمكن أن تحققها المراجعة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال والفساد المالي والضريبي بالبيئة السورية، وهي بيئة تختلف عن البيئات التي أجريت فيها الدراسات السابقة، خاصة أنه توجد ندرة في الدراسات التي ربطت بين المراجعة القضائية والغش الضريبي في سورية، مع التركيز على جانب أنه يجب أن يتوفر لدى المراجع القضائي مجموعة من المهارات والخبرات والخصائص المتنوعة حتى يستطيع ممارسة عمله كفاحص قانوني يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً ودقة من تحريات مراقب الحسابات، ويفضل أن يكون حاصلًا على شهادة خبرة مهنية.

مشكلة البحث:

إن ظاهرة الغش والاحتيال الضريبي بدأت بالتنامي الكبير والمتسارع في جميع أنحاء العالم وأخذت تتطور الطرائق التي تمارس بها فأصبح من الضروري البحث عن حلول مؤثرة تساعد على الحد من هذه الظاهرة ولعل أحد هذه الحلول تأهيل شخص يمتلك مهارات متعددة يسمى المراجع القضائي. ونظراً للاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المراجعة القضائية والتطور المستمر لمؤهلات ومهارات المراجع القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازدياد المعاهد والأكاديميات التدريبية التي تمنح شهادة لممارسة المهنة إضافة إلى تدريس المراجعة القضائية في المناهج الجامعية إلا أننا لا نجد هذا الاهتمام في عالمنا العربي بشكل عام وسورية بشكل خاص مما ألقى بظلاله على توسع وازدياد الأنشطة الاحتيالية وغيرها من أوجه الفساد. إن مشكلة البحث تستمد من واقع البيئة السورية التي أصبح فيها الفساد يتزايد ويتطور وأيضاً اقتصار الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية من أساليب في الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي. وعليه فإن المشكلة التي يطرحها هذا البحث تتمحور في التساؤلات الآتية:

- هل تتوفر مؤهلات علمية وعملية يمتاز بها المراجع القضائي للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي؟
- هل تتوفر مهارات وخبرات يمتاز بها المراجع القضائي للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي؟
- هل تفعيل المراجعة القضائية سيد من الغش والاحتيال الضريبي؟

فرضيات البحث:

يقوم البحث على مجموعة من الفروض الأساسية التي تساعد على تحقيق هدف البحث وتتمثل هذه الفروض في الآتي:

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي.

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات تفعيل المراجعة القضائية ومتغير الغش والاحتيال الضريبي.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان دور المراجعة القضائية كفرع من فروع المراجعة والقانون، مع غرس ثقافة المراجعة القضائية بما يدعم دور القطاع الجنائي، ودراسة مدى توافر مقومات تطبيق المراجعة القضائية كأداة للكشف عن الغش والاحتيال الضريبي، وذلك عن طريق تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- بيان مفهوم المراجعة القضائية من كل جوانبها، وبيان دورها في منع أو الحد من الغش والاحتيال الضريبي.
- 2- بيان مدى إمكانية تطبيق وتفعيل أساليب وآليات المراجعة القضائية في الإدارة الضريبية كوسيلة للحد من الغش والاحتيال الضريبي.

3- توضيح المؤهلات والمهارات الواجب توافرها في المراجع القضائي، وبيان مدى التباين في إدراك عينة البحث لآثار آليات المراجعة القضائية على مكافحة قضايا الغش والاحتيال الضريبي وفقاً لمؤهلاتهم العلمية، وعدد سنوات خبرتهم.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في دراسة وبيان مدى توفر مقومات تطبيق المراجعة القضائية ودورها في التصدي لظاهرة الغش والاحتيال الضريبي من خلال الكشف عن التلاعب في التقارير المالية، من أجل توفير معلومات دقيقة وتحسين جودة التقارير المالية.

كما تتمثل في المساهمة في إيجاد مهنة جديدة في المراجعة تتمثل في المراجعة القضائية يمكن أن تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة، ما يساهم في جعل التقارير المالية للشركات أكثر عدالة ومعبرة عن النشاط الفعلي للشركات، وكذلك قدرتها على تزويد مدققي الإدارة الضريبية بمعلومات حديثة ونتائج دقيقة.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث في إعداد هذا البحث من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة البحث وخاصة الدراسات التي تتناول العلاقة بين المراجعة القضائية، وبين أساليب مواجهة ممارسات الغش والاحتيال الضريبي، وصولاً إلى وضع إطار فكري لمقترحات تطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال الضريبي، واشتقاق الفروض المتعلقة بهذا الإطار واختبارها، للحكم على مدى صلاحيتها للتطبيق، ومدى إمكانية التوصية بالاستفادة منه وتعميمه، وذلك من خلال إتباع كل من أسلوب الدراسة النظرية المكتبية، وأسلوب الدراسة الاختبارية التي سيتم إجراؤها على عينة ممثلة من العاملين في الإدارة الضريبية، وهي الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وتتمثل في مراقبو الدخل ومدرائهم والمدققين الداخليين العاملين في دائرة ضريبة الدخل.

الإطار النظري:

مفهوم المراجعة القضائية:

على الرغم من انتشار مفهوم المراجعة القضائية على المستوى العالمي، الذي يختص بمعرفة وتطبيق القانون وفحص وتفسير الأدلة والحقائق وفق أحكام القانون بجانب المعرفة بأساسيات المراجعة والمحاسبة. فقد حاول البعض التعرف على المراجعة القضائية وتقديم تعريفات مختلفة لها، فلا يوجد تعريف واحد محدد متفق عليه، إذ تتوافر في أدبيات المراجعة وجهات نظر عديدة تتناول تعريف المراجعة القضائية وتعد بعض التعريفات واسعة لدرجة أنها تتضمن كل ميادين خدمات النقااضي بينما تكون التعريفات الأخرى ضيقة بحيث تتضمن فقط الخبرة المحاسبية اللازمة لاستقصاء الاحتيال والتحري عن مطالبات التأمين والإفلاس أو ما يماثلها، فالقاسم المشترك لوجهات النظر تلك أشارت إلى أن المراجع

القضائي يستعمل مهارات التدقيق، ومهارات التقصي وجمع الأدلة وغيرها من المهارات التي يمتلكها لعمل التقصيات والتحريرات اللازمة لمساعدة الأطراف المعنية على حل المسائل المالية المعقدة. (Firas, 2021)

فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المراجعة القضائية بأنها تطبيق المبادئ المحاسبية والنظريات والفرضيات والمهارات المالية في التحقيق لحل القضايا موضوع النزاع التي أجريت في إطار قواعد الإثبات المحاسبية والمعرفة بالتدقيق المالية، والقانون، والحوسبة، والأخلاقيات، وعلم الإجرام. في حين تناولها (بن العربي ؛ وآخرون، 2021) بأنها " المراجع الذي يستخدم خصائصه وسماته السلوكية ومهاراته المهنية والعلمية في المحاسبة والمراجعة والتحليل والاتصال الشفهي والكتابي، والمعرفة بالقانوني المدني والجنائي ، وتقنية الحاسوب والأدوات البرمجية في التحليل والاكتشاف وجمع الأدلة، وتفسير المعلومات المالية والمحاسبية لغرض الدعم القضائي أو التقييم والتحقيق المحاسبي. وتم تعريف المراجع القضائي : (لطي، 2014) بأنه المراجع الذي يستخدم خصائصه، سماته السلوكية، مهاراته المهنية، العلمية، المراجع، القانون، الحاسوب، علم الأجرام وعلم النفس في الدعم القضائي أو التحقيق المحاسبي بنفسه أو ضمن فريق عمل.

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف المراجعة القضائية بأنها مجال من مجالات المراجعة التي تعتمد على المهارات المحاسبية ومهارات وأساليب المراجعة، ومهارات التقصي والتحقيق وممارسة أعلى درجات الشك المهني في التحليل والتدقيق وكذلك المهارات القانونية في التحري لتوفير أدلة كافية لضبط الفساد المالي والضريبي.

أهمية المراجعة القضائية:

تزايد الاهتمام بالمراجعة القضائية بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية للعديد من المؤسسات الاقتصادية الدولية بسبب الاحتيال، مما أدى إلى زيادة الدعوى القضائية ذات الصبغة المالية أمام المحاكم، وفي الوقت الحاضر لم تعد خدمات المراجعة القضائية مقتصرة على الجهات القضائية، بل أصبحت تطلب من جهات عديدة مثل البنوك والشرطة، وشركات التأمين والمنظمات الحكومية وغيرها. كما إن نتائج العديد من الدراسات تشير إلى تزايد الطلب على خدمات المراجعة القضائية في السنوات القادمة. (سر الختم، 2019)

وتستمد المراجعة القضائية أهميتها من العوامل التالية: (برزان، وخلف، 2016)

- إحدى المجالات الهامة التي تحمل فرص عديدة لتلبية احتياجات المستقبل، وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة في المراجع القضائي.
- تمثل تكاملاً بين المحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحقيقات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية مما يجعل المراجع القضائي مستشاراً قضائياً على مستوى رفيع .
- تبحث في الماضي وتذهب إلى ما وراء الأرقام، وتفتح الأبواب لمزيد من الدراسة والبحث .

- ءساعد على إءءاء مرابع قضائي على مستوى عالي من الخبرة والءأهيل يقوم بءءءم ءررر عن المهمة المكلف بها مءعم بالأءلة القانونفة الكاففة الءف ءساعد القضاء فف إقرار وءءقق العءالة.
- ءساهم فف زفءاء كفاءة وفعالفة المراجعة الخارفة، وزفءاء النقة فف مهنة المحاسبة والمراجعة، واكنشف العش والاحءفال فف القوائم المالفة.

وبرى الباءء أن المراجعة القضاءفة ءسءم أهمفءها من مءالاء الخءماء الءف ءقوم بها وءءضمن زفءاء النقة فف القوائم المالفة والمعلوماء المحاسبفة من ءلال كشف ومنع وءءع الاحءفال، والءعم القضاءف، ومكافءة غسفل الأموال، والمساعدة فف ءوكمة الشركاء وءءءر الخساءر والأضرار الاقءصاءفة، وءءم أنشءة الأعمال، وخدمات الءاسوب القضاءفة، ومكافءة وكشف الءهرب الضرفبف، وءل نزاعات ءملة الأسهم، والمساعدة فف ءل نزاعات الءأمفن، والمساعدة فف ءل نزاعات ءءءر الموارفء ونزاعات الملكفة العائفة، وءلك بسبب الخصائص والخبرة الءف فءمفز بها فمءلكها المراجع القضاءف.

أءءاف المراجعة القضاءفة :

ءءءف المراجعة القضاءفة إلى ءءقق عءء من الأءءاف من أهمها ما فلف : (السفسف، 2006)

- 1- ءمع الأءلة الكاففة وءءءم ءررر فءضمف رأف فنف مهنف مءافء للمساعدة فف ءأففءءءا القضاءفة.
- 2- إءءاء مرابعون قضائفون لءفهم المعرفة الخبرة بالمحاسبة والمراجعة، ومهارة الءءقق فف ضوء المعرفة القانونفة ففكونوا مرابعفن قضائففن مؤهلفن للمساهمة فف ءأففءءءا القضاءفة ومساعدة القضاء فف إقرار الءق وءءقق العءالة.
- 3- ءمافة المال العام من أعمال العش والاحءفال وسوء الاسءءاء والمساهمة فف رفء كفاءة وفعالفة وظففة مهنة المراجعة الخارفة .
- 4- ءءم الأضرار الناءءة عن إهمال المراجع الخارءف .
- 5- اكنشف الاختلاس، ءءءء كمفءه والإءراءاء ءنائفة الءف ءءء بشأنه.
- 6- ءمع الأءلة فف الءعاوى ءنائفة.

وبرى الباءء أن من الأءءاف الأساسية للمراجعة القضاءفة زفءاء النقة فف القوائم المالفة والمعلوماء المحاسبفة ومهنة المحاسبة والمراجعة لءف ءمهور مسءءمف القوائم المالفة والمعلوماء المحاسبفة من ءلال كشف ومنع وءءع الاحءفال، بالإضافة إلى ءءءم شهاءة الخبرة فف المءكمة ومساعدة القضاء فف القضايا ءاء الصبغة الاقءصاءفة، والمساعدة فف ءءبع الأصول المءءلسة، وفص النزاعات ءاء الصبغة المالفة قبل المءكمة من ءلال ءلوسء وءءكمف، وءءءم الخءماء

الاستشارية في النزاعات المالية والاقتصادية الأطراف النزاع والمساعدة في فض نزاعات الضرائب، والمساعدة في فض نزاعات التأمين، وتقييم نشاطات الأعمال الاقتصادية.

مقومات تطبيق المراجعة القضائية:

استناداً للدراسات السابقة فإن آليات المراجعة القضائية الاستقصائية المقترحة لمكافحة الغش والفساد المالي والإداري المقترحة تشمل الآليات والمقومات التالية: (Matarneh, et al., 2015)

1- المؤهلات العلمية:

أن نجاح تطبيق المراجعة القضائية الاستقصائية يعتمد على استيفاء مقوماتها التي تبدأ بالتعليم الأكاديمي، إذ أنه يجب أن يمتلك خبراء المراجعة القضائية التعليم الأكاديمي الرسمي سواء كان ذلك في التمويل، القانون، المحاسبة، وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة مثل علم النفس لكشف الاحتيال، إضافة إلى المعرفة بعلم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات وأخيراً خلفية بالجرائم الإلكترونية.

٢ - التدريب:

تأتي أهمية التدريب في المساهمة في إعداد وتأهيل وتدريب جيل من الخبراء المراجعين لتمكينهم من تقديم التقارير الفنية إلى هيئات التحكم المكلفة بالفصل في المنازعات التجارية بصورة تتوافق مع متطلبات تقديم الأدلة والإثبات حسب المعايير الدولية في إعداد التقارير المحاسبية لأن ما يميز المراجع القضائي هو الخبرة. وبالتالي يرى الباحث ضرورة وضع نظام للتدريب يراعي الآتي:

- مهام المراجعة القضائية التي يجب أن يتدرب عليها راغبي ممارسة المهنة.
- تحديد عدد معين من مكاتب المراجعة التي يجب أن تقوم بتدريب الراغبين وتقديم الدعم لهذه المكاتب.
- تحديد مستويات للتدريب وأهداف كل مستوى ومدته وعقد امتحان في نهاية كل مستوى للانتقال للمستوى التالي.
- التدرج في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر حتى نصل إلى الإمكانيات المادية والبشرية والفنية اللازمة لذلك.

3- المهارات والقدرات والمعرفة:

وتتمثل المهارات والقدرات والمعرفة فيما يلي : (الجليلي، 2012)

- القدرة على تحديد عمليات الاحتيال مع الحد الأدنى من المعلومات الأولية (المعرفة)، وتوفر الخبرة الكافية حول تركيبية الأدلة المناسبة، والتفرقة بين الدليل " الأفضل " والدليل الابتدائي".
- وثائق مقابلات الاستجوابات والبيانات الإلكترونية.
- مهارة تقييم الأعمال لأن كثيراً من التفاصيل المالية المستخدمة عادة ما تحتاج إلى إعادة بناء.
- القدرة على إجراء مقابلات إذ تعد طريقة فعالة لجمع الأدلة والمعلومات سواء كانت مكتوبة أو شفوية.

العوامل العقلية: وهي من العوامل الأساسية وصعبة التعريف والتحديد إذ أنها تتطلب من المراجع القضائي محاكاة تفكير المحتال. (الكبيسي، 2016)

4- الاستقلالية:

يعد الاستقلال هو عصب عملية المراجعة لأن الحفاظ عليه يضمن زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير المراجعة، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات، لذا يجب أن يكون المراجع القضائي واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، وأن يؤدي واجباته كاملة رغم أي ضغط يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر، أما من الناحية العملية فقد أشارت كثير من الدراسات إلى أهمية الاستقلال في مهنة المراجعة نظراً للدور المزدوج الذي يقوم به المراجع كوكيل عن أصحاب الأموال في مراجعة القوائم المالية وكقاضي يحكم على القوائم المالية التي أعدتها الإدارة وتملك سلطة تعيينه وعزله وتحديد أتعابه ويبيد رأيه المحايد فيه لهذا يقترح الباحث لتدعيم استقلال المراجع ما يأتي:

- تكوين لجان المراجعة بحيث تمثل حلقة الوصل بين المراجع والإدارة كما أنه يفترض أن يكون هدف اللجنة والإدارة واحد وهو الارتقاء بعملية المراجعة وبالتالي تضيق فجوة التوقعات .

- التغيير الإلزامي للمراجعين: نظراً لأن طول ارتباط المراجع بالعمل ربما تؤثر على موضوعيته أثناء فحصه للقوائم المالية ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية.

بناء على ذلك تتركز أهمية المراجعة القضائية بوصفها إحدى الأدوات المهمة في تقديم الخدمات المتعلقة بالكشف عن عمليات الاحتيال والتحري عنه ودعم الدعاوى القضائية من خلال جمع وتوفير الأدلة الثبوتية على ارتكاب الاحتيال. ومكافحة جرائم الاحتيال، والرشوة، وعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات، والغش، وغسيل الأموال، والتصرفات المالية الإجرامية الأخرى التي تؤثر في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. (المنوفي، 2011)

الاحتيال الضريبي/ مدخل ومفهوم:

تعد ظاهرة الغش الضريبي من مظاهر الفساد المالي التي لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية، مما يشكل عائق أمام تحقيق النمو الاقتصادي. ونظراً لتقشي هذه الظاهرة على المستوى الوطني لا بد من تشخيص هذه الظاهرة من أجل مكافحتها والتقليل من حدتها، فقد عرفها Rosier CAMILLE بأنها " يضم كل حركة مادية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب" (ياقوت، 2003) كما إن الدور الأساسي لإظهار وانتشار الاحتيال الضريبي يرجع إلى المؤسسات كونها لا توضح الوعي الضريبي بين الأشخاص المكلفين والإدارة الضريبية فلو كان هناك اعتبار بشكل بسيط من قبل الأشخاص المكلفين بأن الاحتيال الضريبي عمل مغل بالأخلاق لازداد التزامهم

بالتكليف الضريبي بحقهم حتى إن لم تكن الجزاءات التي تفرضها الدوائر الضريبية صارمة جداً : (السامرائي والعبيدي، 2012)

ويمكن أن يعد الاحتيال على إخفاء معلومات مالية هامة جداً لاسيما الأرباح الحقيقية للمكلفين (القيسي، 2011) كما يعرف الاحتيال الضريبي بأنه التخلص بصورة جزئية أو كلية من دفع الضريبة وقد يكون قبل التحاسب الضريبي مما يمكنه من عدم الالتزام بدفع المستحقات الضريبية، أو يكون بعد التحاسب الضريبي وتقدير مقدار الضريبة وبدفع المستحقات الضريبية وتأثيره على مقدار الحصيلة الضريبية وإيرادات الدولة وبالتالي تخفيض إيرادات الخزينة العامة للدولة ضمن المجموع التراكمي لأنواع الإيرادات. (Fuest & Riedel, 2009)

أشكال وأنواع الاحتيال الضريبي: يمكن تحديد أشكال الاحتيال الضريبي وفق التصنيف الآتي:

- التجنب الضريبي: ويمثل تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون اللجوء لمخالفة أحكام التشريعات الضريبية ويتم ذلك إما بالابتعاد عن مواطن التكليف أو استخدام بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من أداء كل أو جزء الضرائب المستحقة عليه. (McGill et al., 2017) ومن أمثلة الاحتيال الضريبي المشروع أن يضع المكلف ثروته في سند قرض ثم إصداره من قبل الدولة معفى من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه ففي هذه الحالة لا يدفع المكلف أي ضريبة على ثروته. (Siehl, 2010)
- الغش الضريبي: ويقصد به الإبداع في التفكير لمحاولة عدم الصدق والامتثال عن الامتثال والالتزام، عن طريق مخالفة المكلف الطبيعي والمعنوي للأحكام القانونية باستخدام طرق غير قانونية والتلاعب بحقائق المركز المالي وإظهارها بالصيغة المطلوبة نسبياً للقانون الضريبي بهدف التخلص من الضريبة مما يؤدي إلى ارتكابه جريمة مالية يحاسب عليها القانون. (McGee et al, 2012) ومن أمثلته:
- أ- عدم قيام المكلف بتقديم تقرير ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة.
- ب- قيام المكلف بتقديم تقرير ضريبي ولكنه غير صحيح بحيث لا يرفق جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مدون في تقريره الضريبي.
- التهرب الضريبي: ويكون وفق الآتي:
- التهرب الضريبي الجزئي: ويعنى به امتناع المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي، وذلك باتباع وسائل الغش والاحتيال، ويتم ذلك بطرق وصور متعددة منها، إسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه مما يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل، مما كان يجب أن تكون، أو عدم ورود اسمه وإظهار دفاتره التجارية، مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة عليه تقديراً جزافياً (عبد الغفور، 2008).

- التهرب الضريبي الكلي: ويعني تخلص الشخص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه بشكل نهائي، مما يؤدي إلى ضياع جزءاً مهماً من إيرادات الخزنة، مثل إدخال البضائع واخراجها بالطرائق غير المشروعة من دون دفع الضرائب الجمركية عنها كلياً (الجبوري، 2012)

- الفساد الضريبي: ويعنى به كل ما يساعد ويشجع على التلاعب بالكشوفات المالية أو غرض النظر عن حالات الغش والتلاعب والاحتيال المكتشفة عند مراجعة الكشوفات المالية للمكلف الطبيعي والمعنوي أو عدم الإبلاغ عن تفاصيل أوليات معاملة التحاسب الضريبي غير المكتملة وما شابه ذلك، التي تتم بالتعاون مع مراقب الدخل أو أي مسؤول في الضريبة، التي تؤدي بالتالي إلى الاحتيال الضريبي (عبد الله، 2012)

مقومات نجاح تطبيق المراجعة القضائية في الكشف عن الاحتيال الضريبي:

إن الدور الأساس للمراجع القضائي الذي يؤديه في الكشف عن الاحتيال الضريبي والمساهمة في إيجاد الحلول والمعالجة الموضوعية، هو دور الشاهد الخبير المستشار، إذ أنه عندما يبحث عن تفاصيل الحقيقة النزاعات القائمة بسبب حدوث حالات الاحتيال الضريبي يعمل بمتابعة الإجراءات منذ بداية التحاسب الضريبي واكتشاف نقاط الخلل فيه المؤدية للاحتيال الضريبي لحين إقامة الدعاوي وإجراء المحاكمة ليقوم بدور المحكم والتوسط في إيجاد الحلول المناسبة، إذ أن الوكلاء بالمحاماة بالأصل يستندون إلى المؤشرات التي توصل إليها المراجعين القضائيين، لاسيما في حالات الاحتيال المالي واتباع المحاسبة الإبداعية والإهمال المهني المتعمد والتهرب الضريبي وعدم الإفصاح عن الوضع المالي الصحيح والحقيقي بوجود خسارة وهمية دون إظهار حالة الربح الحقيقي ويتجسد دور المراجع القضائي في الكشف عن حالات الاحتيال الضريبي، عندما يقوم بدور الخبير الاستشاري عندما يستخدم خبرته المتراكمة من التجارب الحقيقية في مجال المحاسبة والقضاء في الاحتيال الضريبي، لكون المراجع القضائي يعتمد في الكشف عن الاحتيال الضريبي على مراجعة المستندات والسجلات التي تتضمن الحقائق الواجب إظهارها في المحكمة القضائية بعد تفسيرها. (Asuquo, 2012).

تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث:

منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات والدراسات السابقة، إضافة إلى دراسة ميدانية لدراسة دور المراجعة القضائية في الكشف عن الغش والاحتيال الضريبي في سورية، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في تفعيل تطبيق عملية المراجعة القضائية ورفع كفاءة الأداء للعاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

لتحقيق أهداف البحث تم اختيار طريقة الاستبانة لجمع البيانات من خلال المسح:

فتكونت من قسمين، قسم يختص بجمع بيانات المستجيبين الشخصية الذي يحتوي مجموعة من الاستفسارات عن الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة المجيبين على أسئلة الاستبانة وقد تضمنت هذه الخصائص (المسمى الوظيفي ونوع الدائرة، المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، عدد الدورات المتبعة في مجال التدقيق والضرائب)، وقسم يختص باختبار فرضيات الدراسة حول دور تفعيل أساليب وآليات المراجعة القضائية في الإدارة الضريبية كوسيلة للحد من الغش والاحتيال الضريبي، الذي يحتوي ثلاث مجموعات من الأسئلة مكونة من 42/ فقرة بهدف قياس المحاور التي تدور حول فرضيات الدراسة موزعة كما يلي:

المحور الأول: مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية ويتكون من (14) عبارة.

المحور الثاني: مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية ويتكون من (14) عبارة.

المحور الثالث: إمكانية تفعيل المراجعة القضائية في الكشف عن الاحتيال والغش الضريبي ويتكون من (14) عبارة.

صدق الاستبانة:

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بثلاث طرق:

أولاً: صدق المحكمين:

تمّ تحكيم هذه الاستبانة من قبل أساتذة جامعيين ومختصين في كلية الاقتصاد، إذ تمّ تبني ملاحظاتهم لإخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

ثانياً: الصدق البنائي/الداخلي:

تمّ التأكد من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة من خلال حساب معامل الارتباط الخطي بيرسون بين درجة كل سؤال مع الدرجة الكلية للمجال الذي ينتمي إليه، وكانت النتائج كما يوضح الجدول التالي:

الجدول 1/: معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الثلاث والدرجة الكلية لعبارات تلك المحاور

معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية) والدرجة الكلية لعبارات المحور

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.74	0.00	8	0.90	0.00
2	0.77	0.00	9	0.75	0.00
3	0.84	0.00	10	0.79	0.00
4	0.77	0.00	11	0.82	0.00
5	0.82	0.00	12	0.77	0.00
6	0.77	0.00	13	0.90	0.00
7	0.75	0.00	14	0.82	0.00
معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور					
العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.90	0.00	8	0.72	0.00

0.00	0.88	9	0.00	0.71	2
0.00	0.72	10	0.00	0.84	3
0.00	0.75	11	0.00	0.79	4
0.00	0.76	12	0.00	0.70	5
0.00	0.85	13	0.00	0.83	6
0.00	0.82	14	0.00	0.73	7
معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث (الاحتيايل والغش الضريبي) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور					
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	العبارة
0.00	0.78	8	0.00	0.78	1
0.00	0.72	9	0.00	0.73	2
0.00	0.84	10	0.00	0.87	3
0.00	0.75	11	0.00	0.73	4
0.00	0.72	12	0.00	0.79	5
0.00	0.76	13	0.00	0.78	6
0.00	0.82	14	0.00	0.80	7

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

الجدول رقم 1/ يبين معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الثلاثة والدرجة الكلية لعبارات تلك المحاور، وهي تشير إلى أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تُعدُّ عبارات الاستبانة لكل محور صادقة لما وضعت له.

ثالثاً: اختبار الموثوقية ألفا -كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام معامل الموثوقية ألفا -كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابة على عبارات الاستبانة، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لعبارات الاستبانة لمقدرته على إعطاء نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة. ويأخذ اختبار ألفا -كرونباخ قيمة ضمن المجال [0-1]، وعند تطبيق هذا الاختبار على العينة كانت نتيجته /0.944/ وهي نتيجة جيدة ومقبولة إحصائياً. إذ من الممكن تعميم النتائج على المجتمع المدروس.

الجدول 2/ ألفا كرونباخ نتائج اختبار الصدق والثبات

الثبات	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	عنوان المحور
0.950	0.903	14	مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية
0.935	0.875	14	مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية
0.943	0.891	14	الاحتيايل والغش الضريبي
0.971	0.944	42	إجمالي العبارات

المصدر: الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية

كما أنه تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية SPSS في تحليل البيانات، باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، وكذلك تم الاعتماد على اختبار T لاختبار فرضيات الدراسة. وتم اعتماد مستوى معنوية 0,05 لقبول أو رفض الفرضيات، وهو من المستويات المعنوية المتفق عليها في اختبار

الفرضيات.

مجتمع وعينة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وفرضياته، يتكون مجتمع البحث من كافة مديريات المالية في سورية (الإدارة الضريبية)، طبقاً للفئات الوظيفية التالية: مدققي الحسابات القانونيين المعتمدين من قبل دائرة الدخل، وموظفو النقييم الإداري وتتضمن المديرين في المديريات الضريبية، وموظفو الرقابة الداخلية وتشمل مدققي دائرة ضريبة الدخل (الأرباح الحقيقية - الدخل المقطوع)، أما عينة البحث فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع البحث المأخوذة من رؤساء الدوائر الضريبية ومدققي دائرة ضريبة الدخل في محافظتي اللاذقية وطرطوس والبالغ عددهم 164 موظفاً وفقاً للسؤال المباشر.

جدول رقم (3) يبين عدد الموظفين في محافظتي اللاذقية وطرطوس والدوائر التابعة لهما:

57	مديرية طرطوس	45	مديرية اللاذقية
43	صافيتا + الدريكيش + بانياس + الشيخ بدر + الصفاصة	19	جبله + الحفة + القرداحة
100	المجموع	64	المجموع

وقد قام الباحث بتوزيع عدد 130 استمارة استبيان على المستهدفين من العاملين في مديريات المال بمحافظة اللاذقية وطرطوس فقط لعدم القدرة على التواصل مع كافة المستهدفين سواء بشكل مباشر أو الكترونياً، واستجاب 96 فرداً أي ما نسبته 73.84% تقريباً من المستهدفين، إذ أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، وهي نسب مقبولة في تحليل البيانات لدراسات العلوم الاجتماعية.

النتائج والمناقشة:

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

بما أن الهدف من هذا البحث هو دراسة دور المراجعة القضائية كفرع من فروع المحاسبة والقانون، مع غرس ثقافة المراجعة القضائية بما يدعم دور القطاع الجنائي، ودراسة مدى توافر مقومات تطبيق المراجعة القضائية كأداة للكشف عن الغش والاحتيال الضريبي في سورية، فقد اعتمدت الدراسة على دراسة ميدانية من خلال استبانة معدة لهذه الغاية، إذ تم تفرغها بعد إجابتهم عليها. ولتسهيل توصيف البيانات وبيان آراء أفراد العينة من العاملين في مديريات المال فقد استخدم الباحث في أداة الدراسة مقياس /ليكاتر/ الخماسي لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول كل عبارة من عبارات الاستبانة والمؤلفة من خمس درجات، وقد رجحت كل حالة من الحالات الخمسة بوزن يتناسب مع أهمية كل حالة لغايات تحليل البيانات، حيث خصصت الحالات الخمسة حسب الجدول/4/:

الجدول /4/: توزيع الدرجات ونسب النقيين لأفراد العينة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
------------	-------	-------	-----------	----------------

1	2	3	4	5	الدرجة
0 – 20 %	21 – 40 %	41 – 60 %	61 – 80 %	81 – 100 %	نسبة التقييم

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة كالاتي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها $3=5/(5+4+3+2+1)$. وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

أولاً: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، إذ تم تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب (المسمى الوظيفي ونوع الدائرة، عدد الدورات في مجال الفحص والتدقيق، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص العلمي)

المسمى الوظيفي		
Percent	Frequency	المسمى الوظيفي
18.75	18	رئيس دائرة
81.25	78	مراقب دخل
100.0	96	Total
نوع الدائرة		
Percent	Frequency	نوع الدائرة
18.75	18	كبار ومتوسطي الدخل
26.04	25	استعلام ضريبي
29.17	28	أرباح حقيقية (مهن)
26.04	25	أرباح حقيقية (عقارات)
100.0	96	Total
عدد الدورات		
Percent	Frequency	عدد الدورات
26.04	52	دورة واحدة
27.08	26	من 2 إلى 3 دورات

15.63	15	من 4 إلى 5 دورات
31.25	30	أكثر من 5 دورات
100.0	96	Total
المؤهل العلمي		
Percent	Frequency	المؤهل العلمي
30.20	29	معهد
46.88	45	جامعي
19.79	19	ماجستير
3.13	3	دكتوراه
100.0	96	Total
سنوات الخبرة		
Percent	Frequency	سنوات الخبرة
23.96	23	أقل من 3 سنوات
25.0	24	من 3 إلى 5 سنوات
21.87	21	من 6 إلى 10 سنوات
29.17	28	أكثر من 10 سنوات
100.0	96	Total
التخصص العلمي		
Percent	Frequency	التخصص العلمي
25.0	24	محاسبة
14.58	14	اقتصاد
13.54	13	إدارة
16.67	16	علوم مالية
19.79	19	حقوق
10.42	10	غير ذلك
100.0	96	Total

يتضح من الجدول رقم (5) أنه:

فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي نجد أن نسبة رؤساء الدوائر كانت 18.75% في حين إن نسبة مراقبي الدخل كانت 81.25% من حجم العينة.

أما توزيع عينة الدراسة حسب الدائرة التي يتبع لها، يشير الجدول إلى أن نسبة العاملين في دائرة الأرباح الحقيقية /مهن/ كانت 29.17% في حين إن نسبة العاملين في دائرة الأرباح الحقيقية /عقارات/ كانت 26.04% أما فيما يتعلق بنسبة العاملين في دائرة الاستعلام الضريبي كانت 26.04% ونسبة العاملين في دائرة كبار ومتوسطي الدخل فكانت 18.75%.

وبالنسبة لتوزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات المتبعة في مجال الضرائب والتدقيق، يشير الجدول إلى أن 31.25% من أفراد عينة الدراسة اتبعوا أكثر من خمس دورات في مجال الضرائب والتدقيق وهي النسبة الأكبر في حين إن نسبة العاملين الذين اتبعوا (من 2 إلى 3 دورات) كانت 27.08% أما فيما يتعلق بنسبة العاملين الذين اتبعوا دورة واحدة فكانت 26.04% ونسبة العاملين الذين اتبعوا (من 4 إلى 5 دورات) كانت 15.63%.

أما توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، يشير الجدول إلى أن النسبة الأكبر كانت عند من يحملون الشهادة الجامعية 46.88% في حين إن نسبة من يحملون شهادة معهد 30.2% أما نسبة من يحملون شهادة الماجستير كانت 19.79% في حين إن نسبة من يحملون شهادة الدكتوراه كانت 3.13%.

وتوزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، تشير البيانات المعروضة في الجدول والمتعلقة بتوزيع أفراد العينة على أساس عدد سنوات الخبرة إلى أن النسبة الأعلى التي تم التوصل إليها هي الفئة /أكثر من عشر سنوات/، إذ بلغت نسبتهم 29.17% في حين إن نسبة 21.87% من العاملين هم في الفئة من 6 إلى 10 سنوات، وهذا يدل على أن 51.04% من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة كبيرة في التكليف والتدقيق وإجراءات التحصيل الضريبي، بينما بلغت نسبة العاملين من فئة (3 إلى 5 سنوات) و (أقل من 3 سنوات) فكانت 25% و 23.96% على التوالي.

وأخيراً توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العملي تشير البيانات المعروضة في الجدول إلى أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم من حملة إجازة في الاقتصاد اختصاص محاسبة، أي ما يشكل نسبة حوالي 25.0% في حين إن نسبة 19.79% هم من حملة الإجازة في الحقوق، أما من هم من حملة الإجازة في الاقتصاد اختصاص علوم مالية فكانت نسبتهم 16.67%، أما نسبة الذين يحملون الإجازة في الاقتصاد اختصاص الإدارة فكانت 13.54%. وهذا يدل على مدى ملاءمة تخصص المحاسبة والعلوم المالية والحقوق لمهنة مراقب الدخل والتدقيق الضريبي.

ثانياً: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات:

1- تحليل ومناقشة نتائج الفرضية الأولى مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية:

يهدف هذا البعد لمعرفة مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية، ولاختبار هذا البعد لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدام اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعدهم مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية.

جدول رقم (6) اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعدهم مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	T المحسوبة
1	يتوفر التأهيل العلمي والمحاسبي للمراجع والخاص بفهم العمليات المالية وأساليب الاحتياطي المالي فيها.	4.03	83.3%	1.010	10.004
2	تتوفر المعرفة المناسبة للمراجع بالتشريعات المحاسبية المختلفة ذات العلاقة.	3.35	51.1%	1.026	3.383
3	تتوفر المعرفة والدرية للمراجع بالبرامج المحاسبية والثغرات فيها.	4.08	79.2%	0.991	10.709
4	إن اهتمام جمعية المحاسبين القانونيين ووزارة المالية بالمحاسبة والمراجعة القضائية في سورية يمكن أن يؤدي إلى تطوير المهنة ومواكبة تقدمها.	4.21	86.5%	0.820	14.443
5	الإمام الكافي بنظم الرقابة الداخلية.	4	79.1%	0.858	11.414
6	الإمام بالمعارف القضائية القانونية اللازمة للمسير في إجراءات التقاضي وحل القضايا المالية في المحاكم.	4.06	77.1%	0.844	12.339
7	الإمام بالتطورات التي تحدث في علم المحاسبة والتدقيق وخاصة ما يتعلق فيها بالمعايير المحاسبية والتدقيقية السارية.	3.99	79.1%	0.840	11.546
8	استخدام أدوات التحليل والقياس المختلفة لتعزيز إمكانية الوصول إلى النتائج وربطها بالمسببات.	4.10	84.3%	0.864	12.518
9	الإمام الشامل بإجراءات التدقيق.	3.81	84.3%	0.874	9.105
10	الاستمرار بالحصول على الشهادات المهنية المختلفة ذات العلاقة.	3.27	42.7%	1.183	2.243
11	إن التحري والاستقصاء الذي يمكن أن يؤديه المراجع القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة أمام القضاء بأسرع وقت.	3.90	78.1%	0.876	10.016
12	تسهم المراجعة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها.	4.10	81.3%	0.900	12.020
13	الإمام بأشكال الغش والتلاعب والكشف عن ممارسات الاحتياطي المالي والضريبي يقلل ويحد من تلك الممارسات.	4.08	85.4%	0.749	14.166

14	امتلاك أساليب فعالة متعلقة بعملية التحقيق والتحري المالي والضريبي.	3.81	66.7%	0.987	8.062
	الإجمالي	3.91		0.92	

يشير الجدول رقم (6) إلى أنّ مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على إيجابية المحور الأول وقد أتى بمتوسط (3.91) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري مقداره (0.92) وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.27- 21.4) وهي مرتفعة، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن الباحثين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور. واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (4.21) في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة العاشرة بمتوسط حسابي قدره (3.27)

وذلك يشير إلى (أن اتجاهات غالبية إجابات الباحثين كانت إيجابية حول عبارات مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجعة القضائية) اختبار الفرضية الأولى التي تنص: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي.

الجدول رقم (7) One-Sample Test							
Test Value = 3							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig . /2-tailed/	T	Std. Error	Std. Beta	المجال
Upper	Lower						
4.21	3.27	3.91	0.000	15.522	0.045	0.692	العبارات من 1-14

لتحديد اختبار متوسطات درجات توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي فإن النتائج في الجدول رقم (7) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور مدى توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية، يساوي (3.91) وهو أكبر من متوسط القياس (3)، إذ كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى دلالة الاختبار يساوي إلى 0.00 وقيمة T تساوي إلى 15.522 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05. وأن قيمة P تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية التي تساوي 0.05 ومن ثم فإنها ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة؛ إذ أنه تتوفر المؤهلات العلمية، والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي في سورية.

2- تحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية:

يهدف هذا البعد لمعرفة مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية، واختبار هذا البعد لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدام اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعدها مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية.

جدول رقم (8) اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعده مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	T المحسوبة
1	ضرورة تمتع مراقبي الدخل، بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الإدلاء بشهادة مهنية في القضايا المعروضة عليهم.	4.49	92.5%	0.781	18.680
2	ضعف التحصيل العلمي والعملية والخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة أداء المراجع القضائي.	4.50	95.9%	0.580	25.323
3	ضعف التطوير المستمر لمهارات المراجع القضائي يؤثر في أداءه لاكتشاف حالات الغش.	4.39	88.5%	0.686	19.780
4	أحد أهم مهارات المراجع القضائي العمل الدؤوب والاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدم في كتابة التقارير والإطلاع على التقارير التي تخص قضايا سابقة.	4.25	88.5%	0.886	14.476
5	الشك المهني وقوة الملاحظة من المهارات الواجب توافرها لدى المراجع القضائي.	4.10	82.3%	0.801	13.506
6	إن إجراء المقابلات والحصول على أفضل الإجابات فضلاً عن الأدلة الكتابية تساعد المراجع القضائي للوصول إلى الحقائق.	4.21	88.6%	0.766	15.443
7	على المراجع القضائي التزام السرية وعدم إفشاء أسرار المعاملات أو القضايا محل العمل.	4.57	91.7%	0.722	21.352
8	من المهارات الرئيسية الواجب توافرها في المراجع القضائي تحليل إجابات المدانين نفسياً وربطها بعلم الإجرام.	3.60	62.5%	1.110	5.335
9	على المراجع القضائي أن يمتلك المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وأنظمة الحاسوب بشكلٍ كافٍ.	4.39	90.6%	0.655	20.729
10	الإلمام بالجوانب القانونية (عقوبات، جنائي، تجاري، ضريبي، إداري .. الخ، من مستلزمات عمل المراجع القضائي.	4.16	82.3%	0.886	12.780
11	الإلمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المراجع القضائي.	4.54	89.6%	0.679	22.237
12	ضرورة التأهيل العملي على استخدام تقنيات المراجعة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والغش الضريبي.	4.29	89.6%	0.820	15.439
13	استخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد أسباب الاحتيال وبالتالي تساعد في جمع الأدلة اللازمة.	3.57	51%	0.903	6.215
14	يساهم المراجع القضائي في الوصول إلى استنتاجات وأدلة قوية لتقديمها	4.15	84.4%	0.665	16.893

				بلاحة إلى المحاكم المختصة وبالنتيجة تساعد على إحالة القضية إلى المحكمة المختصة أو غلق القضية في حالة عدم وجود أدلة كافية.
	0.781		4.22	الإجمالي

يشير الجدول رقم (8) إلى أنّ مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على إيجابية المحور الثاني وقد أتى بمتوسط (4.22) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري مقداره (0.781) وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.57 - 57.4) وهي مرتفعة، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المبحوثين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور. واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة السابعة بمتوسط حسابي قدره (4.57) في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة الثالثة عشر بمتوسط حسابي قدره (3.57) وذلك يشير إلى (أن اتجاهات غالبية إجابات المبحوثين كانت إيجابية حول عبارات مدى توفر المهارات وخبرات المراجعة القضائية) اختبار الفرضية الثانية التي تنص: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي.

الجدول رقم (9) One-Sample Test							
Test Value = 3							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig . /2-tailed/	T	Std. Error	Std. Beta	المجال
Upper	Lower						
4.57	3.60	4.22	0.000	11.137	0.127	0.109	العبارات من 1-14

لتحديد اختبار متوسطات درجات توافر توفر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي فإن النتائج في الجدول رقم (9) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور مدى توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية، يساوي (4.22) وهو أكبر من متوسط القياس (3)، إذ كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى دلالة الاختبار يساوي إلى 0.00 وقيمة T تساوي إلى 11.137 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05. وأن قيمة P تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية التي تساوي 0.05 ومن ثم فإنها ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة؛ إذ أنه تتوفر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية للكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي في سورية.

3- تحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة مدى إمكانية تفعيل المراجعة القضائية في الكشف عن الغش والاحتيال الضريبي:

يهدف هذا البعد لمعرفة إمكانية تفعيل المراجعة القضائية، ولاختبار هذا البعد لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدام اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد إمكانية تفعيل المراجعة القضائية.

جدول رقم (10) اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لبعد إمكانية تفعيل المراجعة القضائية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	T المحسوبة
1	إن تفعيل المراجعة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المراجع القضائي للتقنيات المختلفة.	4.63	92.7%	0.620	25.686
2	تتوفر الخبرات في مجال المراجعة القضائية لدى الجهات الحكومية اللازمة لتفعيلها وتطويرها.	4.55	90.7%	0.724	21.017
3	إن عدم الإلمام وقلة الاهتمام بمهنة المراجع القضائي وضعف الاهتمام الأكاديمي بها قد أدى إلى عدم تفعيلها وتطويرها.	4.53	91.7%	0.648	23.149
4	وجود مؤهلات ومهارات متخصصة لتطبيق المراجعة القضائية	4.47	92.7%	0.632	22.782
5	إن التحري والاستقصاء الذي يؤديه المراجع القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة أمام القضاء بأسرع وقت.	4.50	91%	0.740	19.865
6	تساهم المراجعة القضائية بتقليص الفجوة بين القضاة والمحاسبين لتحقيق الانسجام اللازم وتحقيق أقصى درجات العدالة عند حل النزاعات ذات الطبيعة المالية والإدارية.	4.15	78.1%	0.929	12.087
7	عدم وجود تشريع أو نص قانوني يلزم باستخدام المراجعة القضائية في مكافحة عمليات الغش والاحتيال الضريبي.	3.77	64.4%	1.174	6.433
8	تسهم المراجعة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها	4.38	83.4%	0.886	15.213
9	توسع حالات الفساد بشقيه المالي والإداري يستدعي توجيه الاهتمام بالمراجعة القضائية.	4.09	77.1%	0.884	12.129
10	غياب أو ضعف الجانب الإعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد والاحتيال.	4.11	78.1%	0.939	11.632
11	إن سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي إلى الإسراف والتبذير وهو أحد أوجه الفساد والاحتيال.	4.20	79.1%	0.902	13.017
12	عدم وجود الرادع القانوني القوي الذي يحد من ممارسات الفساد	4.46	90.6%	0.664	21.532

11.152	1.053	79.2%	4.20	13	ضرورة إنشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة وتكون مسئولة عن المراجعين القضائيين لتفعيل ممارسة هذه المهنة.
20.265	0.710	89.6%	4.47	14	يساعد نشر ثقافة الاهتمام بالمراجعة القضائية على ترسخ أهميتها ودورها في منع أو الحد من الغش والاحتيال الضريبي.
	0.821		4.32		الإجمالي

يشير الجدول رقم (10) إلى أن مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على إيجابية المحور الثالث وقد أتى بمتوسط (4.32) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري مقداره (0.821) وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.77 - 63.4) وهي مرتفعة، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المبحوثين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور. واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.63) في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة السابعة بمتوسط حسابي قدره (3.77) وذلك يشير إلى (أن اتجاهات غالبية إجابات المبحوثين كانت إيجابية حول عبارات إمكانية تفعيل المراجعة القضائية في الكشف عن الغش والاحتيال الضريبي) اختبار الفرضية الثالثة التي تنص: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات تفعيل المراجعة القضائية ومتغير الغش والاحتيال الضريبي.

الجدول رقم (11) One-Sample Test							
Test Value = 3							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig . /2-tailed/	T	Std. Error	Std. Beta	المجال
Upper	Lower						
4.63	3.77	4.32	0.000	13.740	0.216	0.808	العبارات من 1-14

لتحديد اختبار متوسطات درجات إمكانية تفعيل المراجعة القضائية في الكشف عن الغش والاحتيال الضريبي فإن النتائج في الجدول رقم (11) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور مدى إمكانية تفعيل المراجعة القضائية، يساوي (4.32) وهو أكبر من متوسط القياس (3)، إذ كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى دلالة الاختبار يساوي إلى 0.00 وقيمة T تساوي إلى 13.740 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05. وأن قيمة P تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية التي تساوي 0.05 ومن ثم فإنها ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة؛ إذ أنه تتوفر إمكانية لتفعيل المراجعة القضائية في الكشف عن حالات الغش والاحتيال الضريبي في سورية.

الاستنتاجات:

من خلال عرض وتحليل الجانبين النظري والعملي للبحث توصل الباحث لأهم الاستنتاجات وتنقسم إلى قسمين وهما:

أولاً : الاستنتاجات من الجانب النظري:

- 1- تعد المراجعة القضائية حاجة ملحة اليوم للجهات التحقيقية والقضائية لقضايا الاحتيال ذات الطابع المالي.
- 2- تساعد المراجعة القضائية من خلال ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الأخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتيالية والأعمال ذات الصبغة غير المشروعة التي تشمل كل من : مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة والضرائب وعلم الجريمة.
- 3- أن المراجعين القضائيين ينبغي أن يكونوا على دراية بالمفاهيم والإجراءات والقواعد القانونية، وأن يكونوا قادرين على تحديد الشكل والمادة القانونية عند التعامل مع قضية ما، وعادة ما تتطلب التعاقدات القضائية والتحليل، والتفسير، وتلخيص وعرض القضايا المعقدة المتعلقة بالمسائل المالية والتجارية بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل سليم.
- 4- مدقق الحسابات يختلف عن المراجع القضائي لأن الأخير شخص ماهر في ممارسة التحقيق وإجراء المقابلات والمهارات التحليلية المتعلقة بمجالات السجلات المحاسبية وجمع وتقييم الأدلة المالية والقدرة على تقديم رأيه كخبير في قضايا الاحتيال المالي وكذلك المهارات الشخصية والفكرية والتقنية المتعلقة بالحاسوب ومهارات الاتصال.
- 5- لا بد للمراجع القضائي وفريقه المساعد من استخدام تقنيات وأساليب في المجالات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية الملائمة للكشف عن عمليات الفساد الإداري والمالي والحد منها ومن هذه التقنيات مثلاً (تنقيب البيانات .. تحليل الربط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية... الخ.)

ثانياً: الاستنتاجات من الجانب الميداني:

لقد ساهم البحث من خلال تحليل ردود قائمة الاستبيان ونتائج الاختبارات الإحصائية لفروض البحث في تقديم مجموعة من الأدلة الميدانية عن دور المراجعة القضائية في الحد من الغش والاحتيال الضريبي، التي يمكن تلخيصها في ثلاثة نتائج رئيسية. إذ أكدت **النتيجة الأولى** للبحث على أهمية توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية، وذلك للكشف عن حالات الاحتيال والغش الضريبي، إذ تشير النتائج إن معظم أفراد عينة الدراسة قد حرصوا على أهمية توفير المؤهلات العلمية والعملية لتطبيق المراجعة القضائية، ولتفعيل دور المراجعة القضائية في الحد من الاحتيال والغش الضريبي، وأكدت **النتيجة الثانية** أنه يجب أن تتوفر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المراجعة القضائية، إذ تشير النتائج بأن المهارات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المراجع هي من أهم المقومات لتطبيق المراجعة القضائية للبحث على ضرورة تشكيل فريق عمل وحدة المراجعة القضائية من متخصصين في كل من مجال المحاسبة المالية والمراجعة وتقنية المعلومات وحوكمة الشركات، كما أكدت **النتيجة الثالثة** للبحث على ضرورة توفير مجموعة من المتطلبات المهنية والتشريعية والتنظيمية والأكاديمية لتفعيل دور المراجعة القضائية في الحد من الغش والاحتيال

الضريبي. وبناءً على النتائج الميدانية السابقة، يمكن استخلاص النتيجة العامة للبحث في إمكانية الاعتماد على مدخل المراجعة القضائية في الحد من الغش والاحتيال الضريبي في سورية.

التوصيات:

يوصي الباحث ما يلي:

- إعداد كوادر مؤهلة علمياً ومدربة عملياً في مجال المراجعة القضائية لتلبية احتياجات الجهات القضائية في البيئة السورية.
- توفير بيئة تشريعية ملائمة في سورية تسهم في تبني مهنة المراجعة القضائية.
- أن تلتزم الدوائر الضريبية بتصميم برامج تأهيل علمية وعملية في مجالات المراجعة القضائية للمراجعين التابعين لها ومراقبي الدخل، وذلك لضمان أداءهم لمهامهم بشكل ناجح وفعال.
- ضرورة تركيز الإدارة الضريبية على تفعيل النظام الرقابي بحيث يتم الاعتماد على المراجعة القضائية وأن تسهم بالمحافظة على حقوق السلطة المالية والمكلفين على حد سواء.

المراجع:

المراجع العربية:

- ابراهيم ، علاء الدين توفيق ، (2016). " دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة، جامعة طنطا، م3. ع1.
- برزان، صبيحة؛ خلف، قيس مكي، (2016). دور أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش والتلاعب، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 39 ، العدد108.
- الجبوري، أرشد مكي رشيد،(2012). تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، بحث تطبيقي مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- الجليلي، مقداد أحمد، (2012). المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلد34، العدد 107.
- خليل، محمد، (2017) . تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية : دراسة اختيارية. مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد5، العدد1.
- السامرائي، يسرى مهدي حسن والعبيدي، زهرة خضير عباس، (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم الاقتصاد، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد9.

- سر الختم، عبير بكرى، (2019). دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 06 ، العدد 3 .
- السبسي، نجوى أحمد، (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول.
- الصديق، بابكر، ونور، موسى، (2018). أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهريب الضريبي(دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية)، مجلة الدراسات العليا، المجلد 12، العدد 45.
- عبد الغفور، طه حميد، (2008). تحليل واقع التهريب الضريبي في العراق وسبل معالجته، بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، العراق.
- عبد الله، خالد امين، (2012). علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- فودة، شوقي السيد وأبو زيد، هالة نصر الدين و العجمي، هالة عبد الفتاح، (2019). مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهريب الضريبي: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة ، جامعة جامعة كفر الشيخ، العدد السادس.
- القيسي، أعاد حمود، (2011). المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- الكبسي، د . عبد الستار عبد الجبار عيدان (2016) . دراسة استقصاء ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 1.
- محمد، الطيب المجتبى البلولة وعبد الله، تهاني أبو القاسم أحمد، (2019). دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد بالقطاع العام: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، مجلة كلية التجارة العلمية، كلية التجارة ، جامعة النيلين ، العدد الثامن.
- المنوفي، ريهام السيد علي، (2011). دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد العدد 1 ، يناير - مايو.
- لطفي، أمين السيد، (2014). قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ياقوت، أوهاب بن سالم، (2003). الغش الضريبي، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، الجزائر.

المراجع الأجنبية:

- Adedolu, Adegbite Samson; Adewale, Oyebamiji Taofeeq; Emmanuel, Oyedokun Godwin, (2018), **Forensic Accounting and Tax Evasion in Nigeria**, *Journal of Taxation and Economic Development*, Vol 17, No 2.

- Ankita Agarwal, (2021) .“**ROLE OF FORENSIC ACCOUNTING IN MANAGING SCAMS IN INDIA**”, International Journal of Management, Public Policy and Research, Volume 1, Issue 1, PP1–5.
- Asuquo, Akabom ita, 2012, **Emprical analysis of the impact of information technology on forensic accounting practice in cross river state –Nigeria**. International journal of scientific accounting practice research, volume 1, Issue 10.
- FIRAS HASHEM, 2021.“**The Role of Forensic Accounting Techniques in Reducing Cloud Based Accounting Risks in the Jordanian Five Stars Hotels**”, WSEAS TRANSACTIONS on BUSINESS and ECONOMICS, Volume 18, PP434–443.
- Fuest, Clemens and Riedel, Nadine, 2009, **Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature**", Report prepared for the UK Department for International Development (DFID).
- Matarneh, A. J., et al., (2015), **The Intellectual Convergence Between The Forensic Audits and The External Auditor Toward The Professionalism in Jordan**, International Journal of Business and Management, Vol .10, No.11.
- McGee, Robert. W, 2012, (**Four Views on the Ethics of Tax Evasion**), School of Business, Florida International University.
- McGill Ross K. & Haye, Christopher A. & Lipo, Stuart, 2017, " **A Practical Guide to Global Anti–Tax Evasion Frameworks** ", Springer Nature, Switzerland.
- Siehl, Elke, , 2010, **Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries**", Deutsche Gesellschaft fur, International Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

The Role of Judicial Audition in Detecting and Tax Fraud

A Field Study in Syria

Dr. Latef Zyood **

Dr. Basel Nassar **

Rowad Daoud **

Abstract

This research aims of in general is to know the origins of judicial review and the services provided by the judicial auditor, in addition to a number of important topics for this profession, which has begun to occupy an important position in developed societies. In addition: explaining the importance of judicial review and its advantages, which enhances the effectiveness of the work of investigative bodies, specifically the tax administration, and clarifying the relationship between judicial review and fraudulent activities that are part of the phenomenon of corruption. In addition to measuring the impact of activating judicial review and the possibility of using it in detecting tax fraud in the Syrian business environment, to determine the availability of scientific and practical qualifications, as well as the availability of skills and experience necessary to apply judicial review. To achieve the research objectives, the descriptive analytical approach was followed for its suitability to the research topic, and the research was designed. A questionnaire with 42 items as a data collection tool.

The researcher concluded that: The expansion of cases of fraud and tax fraud calls for directing attention to judicial review with the possibility of activating it in detecting cases of fraud and tax fraud, as the investigation and investigation that the judicial auditor can perform helps to reach the facts with high accuracy and resolve issues related to fraud and tax fraud. As quickly as possible, in addition to the fact that weak educational and practical attainment and experience greatly affect the efficiency of the judicial auditor's performance.

Keywords: judicial audition, tax fraud.

**Professor at the Department of Accounting - Faculty of Economics - Tishreen University - Lattakia - Syria.

** Professor at the Department of Accounting - Faculty of Economics - Tishreen University - Lattakia - Syria.

**Ph.D student - Department of Accounting - Faculty of Economics - Tishreen University - Lattakia - Syria.